



**ESTADO DE SANTA CATARINA
CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO
COORDENADORIA DE GESTÃO ESTRATÉGICA**

INSTRUÇÃO NORMATIVA CGE Nº 001/2021

Aprova o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal como referencial teórico no âmbito da Auditoria-Geral da Controladoria-Geral do Estado de Santa Catarina.

O Controlador-Geral do Estado de Santa Catarina, no uso das atribuições conferidas no art. 106, §1º, inciso III e §2º, inciso IX, da Lei Complementar nº 741, de 12 de junho de 2019, e o disposto no art. 25 do mesmo dispositivo legal,

CONSIDERANDO a importância de padronização de procedimentos e práticas da atividade de auditoria interna no âmbito da Controladoria-Geral do Estado de Santa Catarina (CGE/SC);

CONSIDERANDO o Acordo de Cooperação Técnica nº 41/2019, publicado no DOE no dia 18/10/2019, que tem por objeto estabelecer mecanismos de cooperação entre a Controladoria-Geral da União (CGU) e a CGE/SC, visando ao intercâmbio de informações técnicas, acesso a sistemas informatizados e bases de dados, desenvolvimento de projetos e ações na área do controle interno governamental, auditoria, correição, ouvidoria, transparência e realização de cursos e treinamentos para servidores;

CONSIDERANDO que a CGE/SC definiu que irá implantar o sistema de gestão da Atividade de Auditoria Interna Governamental - e-Aud da CGU;

CONSIDERANDO que o Estado de Santa Catarina é membro do Conselho Nacional de Controle Interno (CONACI), entidade que tem por objetivo fortalecer o controle interno no Brasil por intermédio da representação, integração e assessoramento institucional, com objetivo de combater a corrupção, ampliar a transparência, fortalecer o controle social e gerar serviço público com efetividade, respeitando os princípios da Administração Pública;

CONSIDERANDO que o CONACI aprovou, por meio da Resolução nº 007/2019, o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal, como referencial técnico a ser utilizado no âmbito dos órgãos integrantes do CONACI que assim desejarem;

CONSIDERANDO a necessidade de adequação dos futuros trabalhos da CGE/SC às normas internacionais de auditoria e que o referido Manual está aderente às normas internacionais de auditoria;



**ESTADO DE SANTA CATARINA
CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO
COORDENADORIA DE GESTÃO ESTRATÉGICA**

RESOLVE:

Art. 1º. Aprovar o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (MOT) aprovado pela Instrução Normativa nº 8, de 06 de dezembro de 2017, do Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União, como referencial técnico para utilização pela Auditoria-Geral do Estado (AGE) da CGE/SC.

§ 1º. Estabelecer como obrigatória a observância dos itens 1 (Auditoria Interna Governamental), 2 (Apuração), 4 (Planejamento da Unidade de Auditoria Interna Governamental), 5 (Execução do Trabalho de Auditoria), 6 (Comunicação dos Resultados) e 7 (Monitoramento) do MOT, em especial os itens detalhados no Anexo I desta Instrução Normativa nos trabalhos realizados pela AGE.

§ 2º. O gerente é responsável por acompanhar e verificar o cumprimento das etapas que constam no § 1º deste artigo, antes do envio para análise do Auditor-Geral do Estado.

Art. 2º. Aprovar o documento de Orientação Prática: Relatório de Auditoria, elaborado e adotado pela CGU a partir de 2019, como diretriz para a elaboração dos relatórios, formas de apresentação e comunicação dos resultados em todos os trabalhos da AGE.

Art. 3º. Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário, em especial a IN CGE n. 003/2020.

Florianópolis, 06 de janeiro de 2021.

MARISA ZIKAN DA SILVA
Controladora-Geral do Estado
Matrícula nº 378.710-9



ANEXO I

SUMÁRIO

PLANEJAMENTO DA AUDITORIA	4
MATRIZ DE PLANEJAMENTO	5
COMUNICAÇÃO COM A UNIDADE AUDITADA DURANTE A EXECUÇÃO DOS TRABALHOS	9
OFÍCIO DE FORMALIZAÇÃO DOS TRABALHOS	10
OFÍCIO DE APRESENTAÇÃO DA EQUIPE, DOS OBJETIVOS E DO ESCOPO	10
REUNIÃO DE ABERTURA	11
SOLICITAÇÃO DE AUDITORIA	12
NOTA DE AUDITORIA	13
OFÍCIO DE ENCAMINHAMENTO DO RELATÓRIO PRELIMINAR	13
REUNIÃO PARA APRESENTAÇÃO DOS ACHADOS E DISCUSSÃO DAS POSSÍVEIS SOLUÇÕES	14
EVIDÊNCIAS	15
ACHADOS DE AUDITORIA	16
CLASSIFICAÇÃO DOS ACHADOS DE ACORDO COM O IMPACTO	16
MATRIZ DE ACHADOS	17
MANIFESTAÇÃO DA UNIDADE AUDITADA	21
RECOMENDAÇÕES	22
CARACTERÍSTICAS DESEJÁVEIS PARA AS RECOMENDAÇÕES	22
CATEGORIA DAS RECOMENDAÇÕES	26
PAPÉIS DE TRABALHO	28
ELABORAÇÃO E ARMAZENAMENTO DOS PAPÉIS DE TRABALHO	29
CLASSIFICAÇÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO	29
ESTRUTURA E ORGANIZAÇÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO	30
RELATÓRIO DE AUDITORIA	31
ESTRUTURA DO RELATÓRIO DE AUDITORIA	33
PLANOS DE AÇÃO	35
MONITORAMENTO	36
O PROCESSO DE MONITORAMENTO	37



1. PLANEJAMENTO DA AUDITORIA

Como regra, os trabalhos de auditoria derivam de um planejamento global e devem estar previstos no Plano Anual de Atividades (PAA). Todos os trabalhos da CGE, antes de serem iniciados, devem ser formalizados internamente por meio de uma Ordem de Serviço (OS), que deve trazer a síntese das principais diretrizes e informações acerca do trabalho a ser realizado.

Quanto ao conteúdo, devem constar as seguintes informações:

- a) número da ordem de serviço
- b) órgão/entidade em que o trabalho será realizado;
- c) objetivo estratégico a que está vinculado;
- d) origem da demanda;
- e) prazo previsto para desenvolvimento das atividades (data prevista para o início e término);
- f) descrição da atividade
- g) equipe, com indicação do responsável pela coordenação do trabalho.

Após a emissão da OS, para cada trabalho de auditoria deve ser realizado um planejamento específico, no qual deverão ser realizados levantamentos preliminares e análise dos principais riscos e das medidas de controles existentes.

O planejamento de cada trabalho de auditoria deve estabelecer os principais pontos de orientação das análises a serem realizadas, incluindo, entre outras, informações acerca dos objetivos do trabalho, do escopo, das técnicas a serem aplicadas, das informações requeridas para os exames, do prazo de execução e da alocação dos recursos ao trabalho.

É fundamental que todos os membros da equipe participem desta etapa ativamente, de forma que todos contribuam com seus conhecimentos e experiências para definir os objetivos e os meios de alcançá-los e conheçam as atividades que estarão sob sua responsabilidade, bem como a importância dessas atividades para o sucesso do trabalho.

As atividades descritas a seguir deverão ser realizadas:

- a) análise preliminar do objeto da auditoria;
- b) definição dos objetivos e do escopo do trabalho, considerando os principais riscos existentes e a adequação e suficiência dos mecanismos de controle estabelecidos;



c) elaboração do programa de trabalho de auditoria.

Os trabalhos devem ter como objetivo agregar valor à unidade auditada, identificando oportunidades para aperfeiçoamento dos processos de governança, gerenciamento de riscos e de controle dessa unidade.

Durante a execução do trabalho de auditoria deve se ter claro o objetivo e o escopo do trabalho. Eventuais situações de indícios de irregularidades fora do escopo devem ser apontadas e reportadas ao superior hierárquico para providências em futuros trabalhos - a equipe de auditoria deve manter-se alinhada ao escopo e objetivo definidos previamente na fase do planejamento.

Os apontamentos referentes a possíveis indícios/irregularidades devem ser armazenados pelo gerente e ponderados para sua inclusão no próximo PAA, salvo quando o indício/irregularidade seja grave e necessite atuação imediata da AGE.

2. MATRIZ DE PLANEJAMENTO

A Matriz de Planejamento é um instrumento fundamental para o direcionamento e a organização de todo o trabalho de auditoria. Neste documento a equipe de auditoria define os objetivos do trabalho, os critérios relativos ao objeto auditado e os meios pelos quais pretende chegar a esses objetivos. A forma clara e concisa como esses elementos são expostos nessa matriz, aliada à organização do pensamento e também dos recursos que ela propicia, causa impactos positivos na execução do trabalho e, conseqüentemente, na qualidade do respectivo relatório.

A Matriz de Planejamento constitui um importante instrumento de planejamento e nela devem constar:

a) as questões (e subquestões) de auditoria, que deverão ser respondidas por meio das análises, na fase de execução. Essas questões devem traduzir os objetivos da auditoria a ser realizada e devem torná-los claros tanto para os auditores quanto para o gerente, contribuindo também para a etapa posterior de elaboração do relatório;

b) os critérios de auditoria, que constituem referenciais para verificar se a situação a ser avaliada atende ao esperado. Representam um padrão razoável e atingível de desempenho a ser utilizado na fase de aplicação dos testes de auditoria para verificar a adequação de controles, de sistemas, de processos, de práticas, ou de qualquer outro objeto de auditoria. Também podem ser usados para avaliar economia, eficiência e eficácia. O critério é um dos componentes do achado de auditoria.

c) as técnicas, a natureza e a extensão dos testes necessários para identificar, analisar, avaliar e documentar as informações durante a execução do trabalho,



**ESTADO DE SANTA CATARINA
CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO
COORDENADORIA DE GESTÃO ESTRATÉGICA**

de modo a permitir a emissão da opinião pela equipe. Para avaliar os controles internos da gestão selecionados, a equipe de auditoria deverá selecionar/desenvolver os instrumentos por meio dos quais conduzirá a aplicação dos testes, tais como:

- Questionário de Avaliação de Controles Internos (QACI);
- procedimentos de auditoria;
- roteiros de verificação;
- *checklist* de análise documental;
- roteiro de entrevista, entre outros.

A Matriz de Planejamento deve ser elaborada de acordo com o modelo constante no Quadro 1 deste anexo e aprovada formalmente pelo gerente de auditoria, podendo ser ajustada, também mediante a anuência do gerente, em decorrência de novas informações e conhecimentos adquiridos no decorrer da auditoria.



QUADRO 1 - MATRIZ DE PLANEJAMENTO

Processo n.

Ordem de serviço n.

Unidade ou objeto examinado:

Objetivo:

Equipe de auditoria:

Gerente:										
Problema (facultativo) ou Risco	Questões de auditoria	Subquestões de auditoria	Critério (o que deve ser)	Informações requeridas	Fontes de informação	Procedimentos de auditoria	Possíveis limitações para a execução da auditoria	Membro da equipe responsável pela execução	Período	O que a análise vai permitir dizer - Possíveis achados (facultativo)

Problema (facultativo) ou Risco - o problema consiste na descrição daquilo que motivou a auditoria. Deve ser bem delimitado e expresso de forma clara e concisa.

Questões de auditoria - consistem nos objetivos do trabalho descritos em forma de perguntas. São necessárias para direcionar os trabalhos para os resultados que se pretende atingir.

Subquestões de auditoria - são desdobramentos de cada questão de auditoria que permitem no conjunto respondê-la, devendo ao mesmo tempo excluir-se mutuamente e completar-se coletivamente.

Critério (o que deve ser) - é o padrão utilizado para avaliar se o objeto auditado atende, excede ou está aquém do desempenho esperado.

Informações requeridas - deve ser preenchida com as informações que serão necessárias para responder às questões de auditoria. Exemplos: dados extraídos do Sigef (informar quais dados); resultados dos indicadores de desempenho da unidade X (informar quais indicadores)...

Fontes de informação - é a identificação de onde as informações requeridas estão disponíveis, por exemplo, sistemas corporativos; sistemas internos da unidade; instalações físicas do gestor; terceiros depositários.



**ESTADO DE SANTA CATARINA
CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO
AUDITORIA-GERAL DO ESTADO**

Procedimentos de auditoria - conjunto de exames que têm como finalidade obter evidências suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis, que permitam responder a uma questão de auditoria.

Possíveis limitações para a execução da auditoria - eventuais impedimentos para a realização dos trabalhos, como por exemplo, o acesso a pessoas e informações, a qualidade das informações ou ainda as condições de realização da auditoria;

Membro da equipe responsável pela execução - membro da equipe que executou o trabalho.

Período - período de realização da atividade;

O que a análise vai permitir dizer - Possíveis achados (facultativo) - hipóteses, ou seja, respostas provisórias para as questões de auditoria. Têm o papel de auxiliar o auditor a antecipar possíveis dificuldades ou fragilidades no seu trabalho



3. COMUNICAÇÃO COM A UNIDADE AUDITADA DURANTE A EXECUÇÃO DOS TRABALHOS

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

O gerente e a equipe de auditoria devem estabelecer canais de comunicação diretos com os responsáveis pela unidade auditada e se comunicar com estes a respeito da dinâmica; do objetivo e do alcance do trabalho; do período planejado para sua realização; da importância de serem disponibilizados tempestivamente informações e documentos; dos achados; de riscos imediatos e significativos identificados pela equipe e de outros assuntos necessários ao andamento do trabalho.

Eventuais dificuldades encontradas pela equipe e que se constituam em limitações de acesso a informações necessárias à realização do trabalho, devem ser comunicadas pelo Auditor-Geral, de imediato e formalmente, à alta administração ou ao conselho, se houver, com solicitação da adoção das providências necessárias à continuidade dos trabalhos de auditoria.

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

Abaixo, elencamos as formas de comunicação que devem ser utilizadas com a unidade auditada durante a execução dos trabalhos de auditoria:

- a) Ofício de formalização dos trabalhos;
- b) Ofício de apresentação da equipe, dos objetivos e do escopo;
- c) Reunião de abertura;
- c) Solicitação de Auditoria (SA);
- d) Nota de Auditoria (NA);



- e) Ofício de encaminhamento do Relatório Preliminar
- f) Relatório Preliminar
- g) Reunião para apresentação dos achados e discussão das possíveis soluções
- h) Ofício de encaminhamento do Relatório de Auditoria
- i) Relatório de Auditoria (vide item 9)

Cabe esclarecer, no entanto, que tais formas de comunicação constituem exemplos, ou seja, não excluem outros tipos de documentos ou reuniões que, eventualmente, sejam necessários. Assim como, as interlocuções presenciais da equipe de auditoria com a unidade auditada em função da aplicação das técnicas previstas nos testes, tais como entrevistas e observação direta.

3.1. OFÍCIO DE FORMALIZAÇÃO DOS TRABALHOS

Considerando o respeito e a colaboração que devem prevalecer na relação entre a Auditoria-Geral e a unidade auditada, deve ser encaminhado ao dirigente máximo da unidade auditada ofício que comunique formalmente a realização dos trabalhos e as diretrizes definidas, nos casos em que na etapa de planejamento da auditoria seja necessário pedir informações e documentos.

3.2. OFÍCIO DE APRESENTAÇÃO DA EQUIPE, DOS OBJETIVOS E DO ESCOPO

É desejável que, na reunião de abertura, seja entregue ao dirigente máximo da unidade auditada ofício que comunique formalmente os assuntos a serem tratados. Esse documento deve também apresentar a equipe designada para a realização da auditoria, indicando os responsáveis pela sua coordenação e pela sua supervisão e informar o período total de realização do trabalho, o seu objetivo e o escopo.

Adicionalmente, pode abordar os seguintes aspectos:

- a) previsão legal e/ou normativa para a realização do trabalho;
- b) necessidade de adoção, por parte da unidade auditada, das seguintes medidas:
 - disponibilização de recursos e/ou apoio logístico adequado, tais como sala reservada e segura, computadores e acesso à internet, quando necessários;



- disponibilização de senhas de acesso aos sistemas corporativos da unidade auditada;
- designação de um interlocutor que possua conhecimento das subunidades da unidade auditada.

3.3. REUNIÃO DE ABERTURA

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

A reunião deve contar, sempre que possível, com a participação do dirigente máximo da unidade auditada e do Auditor-Geral do Estado e ser conduzida pelo gerente de auditoria da área, podendo haver delegação desta atribuição.

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

- a) comunicação do tipo de auditoria e do objetivo geral do trabalho;
- b) apresentação do cronograma, incluindo prazos previstos para trabalho de campo, relatoria e datas prováveis das reuniões com a unidade auditada;
- c) apresentação da equipe de auditoria, inclusive indicando quem exercerá o papel de coordenador de equipe;
- d) identificação de representante da unidade auditada que possa atuar como interlocutor da equipe de auditoria;
- e) definição dos recursos e da estrutura necessários para os trabalhos de campo, tais como disponibilização de espaço físico e de equipamentos, se for o caso;
- f) tratativas sobre acesso a instalações físicas, documentos e informações, inclusive quando houver dados sigilosos;
- g) exposição da dinâmica da auditoria, se o auditado não tiver familiaridade com esse processo;
- h) indicação da forma de comunicação dos resultados;
- i) indicação das responsabilidades do auditado;
- j) exposição, por parte dos representantes da unidade auditada, caso queiram, de possíveis sugestões para o escopo da auditoria ou de quaisquer preocupações ou dúvidas sobre o trabalho.



**ESTADO DE SANTA CATARINA
CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO
AUDITORIA-GERAL DO ESTADO**

O coordenador da equipe de auditoria é o responsável pela elaboração da ata da reunião, que deve ser sucinta e objetiva, devendo registrar os principais pontos abordados, os encaminhamentos e as eventuais deliberações.

Na ata deve constar o nome completo, CPF e matrícula, quando for o caso, de todos os presentes na reunião, bem como a data, horário e o local da realização da reunião. Após redigida a ata, deve ser encaminhada a todos os presentes para assinatura, devendo ser arquivada como papel de trabalho.

3.4. SOLICITAÇÃO DE AUDITORIA

Constitui documento utilizado pela AGE para solicitar à unidade auditada a apresentação de documentos, de informações e de esclarecimentos. Pode ser emitido antes, durante e depois do desenvolvimento dos trabalhos de campo.

A Solicitação de Auditoria (SA) deve ser enviada ao dirigente máximo da unidade auditada ou à outra autoridade competente, devendo ser assinada pelo gerente e Auditor-Geral.

Deve ser estabelecido prazo para atendimento das solicitações. Esse prazo deve levar em consideração o volume de informações requeridas, de modo que o tempo seja suficiente para a unidade auditada providenciar o solicitado e para que os auditores tenham tempo para realizar posteriormente suas análises. É possível defini-lo em comum acordo com a unidade auditada, desde que o cronograma de realização dos trabalhos de auditoria não seja prejudicado.

Além do prazo para atendimento e do conteúdo específico a ser solicitado, algumas informações podem ser inseridas na SA para que as respostas por parte da unidade auditada sejam melhor elaboradas e, conseqüentemente, mais úteis para a auditoria. a) base normativa e/ou legal que ampara a solicitação de documentos e de informações; b) definição do formato em que os dados deverão ser encaminhados: se por meio físico (impresso), ou em meio eletrônico (e-mail, pen-drive, sistema, entre outros); c) orientações sobre a necessidade de identificação dos responsáveis e da fonte da informação, e sobre a necessidade de que os documentos enviados à equipe de auditoria estejam datados e assinados; d) necessidade de a unidade auditada comunicar à equipe, no prazo estabelecido na SA, as situações em que as informações/documentos solicitados estiverem total ou parcialmente indisponíveis.

Sempre que possível, a equipe de auditoria deve manter contato presencial com os servidores diretamente envolvidos no atendimento à SA emitida para prestar esclarecimentos sobre o seu conteúdo.

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



um novo prazo para seu atendimento; b) solicitar que o gerente ou o Auditor-Geral atue na sensibilização dos representantes da unidade auditada, especialmente nos casos de atraso no atendimento que possam prejudicar o desenvolvimento dos trabalhos.

Todos os documentos, informações e esclarecimentos encaminhados pela unidade auditada e que sejam relevantes para dar suporte às conclusões e aos resultados do trabalho de auditoria devem compor os papéis de trabalho da auditoria.

3.5. NOTA DE AUDITORIA

É o documento emitido pela AGE, no decorrer dos exames, nas seguintes situações:

- a) identificação de providência a ser adotada imediatamente pela unidade auditada, de modo que aguardar a finalização do trabalho para expedir a recomendação necessária poderá resultar em danos aos cidadãos ou a administração pública. Esse registro deverá ser acrescentado posteriormente ao relatório ou a outro documento de comunicação dos resultados dos trabalhos;
- b) identificação de falha meramente formal ou de baixa materialidade, que não deva constar no relatório, mas para a qual devam ser adotadas providências para saneamento.

Na situação descrita no item "a", é importante que a Nota de Auditoria (NA) seja destinada ao dirigente máximo da unidade auditada e seja assinada pelo Auditor Geral. Já na situação descrita no item "b", a comunicação poderá ser encaminhada à autoridade da área que tem a competência para solucionar a falha apontada, podendo ser assinada pelo gerente e Auditor-Geral.

As situações apresentadas na NA devem observar os requisitos especificados relativos aos achados de auditoria, e conter recomendação para prevenir/corrigir a falha evidenciada.

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

3.6. OFÍCIO DE ENCAMINHAMENTO DO RELATÓRIO PRELIMINAR

Após finalizado os trabalhos de campo, a AGE deve encaminhar aos gestores da unidade auditada, por meio de ofício, a versão do relatório preliminar de forma consolidada, antes da reunião de apresentação dos achados e discussão das possíveis soluções.



O documento deve estabelecer prazo de 15 (quinze) dias para a unidade auditada se manifestar formalmente sobre as conclusões da auditoria, caso deseje, principalmente em caso de discordância quanto aos achados ou às possíveis recomendações. No ofício deve constar a data e o horário previamente acordados para a realização da reunião de apresentação dos achados e discussão das possíveis soluções, que deve ocorrer antes de decorrido o prazo para manifestação.

O ofício deve informar que caso o relatório preliminar apresente achados (constatações) que envolvam gestores que não atuam mais na Unidade, essa deverá encaminhar-lhes, imediatamente, excerto do documento contendo os achados (constatações) que lhes dizem respeito, para que tomem ciência e, caso queiram, apresentem novas considerações, as quais comporão a manifestação da Unidade.

Adicionalmente, pode abordar os aspectos específicos sobre a manifestação da unidade auditada que deve ocorrer somente após a reunião de apresentação dos achados e discussão das possíveis soluções.

3.7. REUNIÃO PARA APRESENTAÇÃO DOS ACHADOS E DISCUSSÃO DAS POSSÍVEIS SOLUÇÕES

Durante a fase de execução da auditoria poderão ocorrer reuniões com a unidade auditada para esclarecer pontos específicos relativos ao objeto auditado, assim como para analisar e discutir os achados de auditoria. Também é recomendável que, à medida que a equipe for concluindo os achados, os encaminhe à unidade auditada, por meio de solicitações de auditoria, com a finalidade de esclarecer as situações ali descritas. Ambas as iniciativas visam a garantir que toda informação pertinente seja considerada nas análises e nas conclusões obtidas, evitando entendimentos equivocados.

Não obstante a realização dessas interlocuções, a fase final da auditoria requer ao menos uma reunião com os representantes da unidade auditada, especialmente aqueles relacionados diretamente ao objeto auditado, em que sejam discutidos os achados que indicarem a existência de falhas relevantes e as possíveis soluções para os problemas detectados.

A reunião deve contar, sempre que possível, com a participação do dirigente máximo da unidade auditada e do Auditor-Geral do Estado e ser conduzida pelo gerente de auditoria da área, podendo haver delegação desta atribuição, e contar, na medida do possível, com a participação de toda a equipe.

Como pauta mínima para a reunião, sugere-se:



**ESTADO DE SANTA CATARINA
CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO
AUDITORIA-GERAL DO ESTADO**

- a) reporte de situações ocorridas durante o trabalho que podem diminuir a confiabilidade do resultado da auditoria;
- b) apresentação e discussão dos achados e dos resultados da auditoria;
- c) discussão das recomendações para melhoria, bem como dos respectivos prazos para sua implementação;
- d) ressaltar sobre o prazo de 15 (quinze) dias já em andamento para a unidade auditada se manifestar formalmente sobre as conclusões da auditoria, caso deseje, principalmente em caso de discordância quanto aos achados ou às possíveis recomendações.

Se novas informações forem obtidas a partir dessa interação e ensejarem a modificação dos achados, deverá haver, após a sua adequação, nova avaliação por parte do gerente e do Auditor-Geral. Em seguida os achados deverão ser novamente apresentados à unidade auditada e, se necessário, agendada nova reunião para discussão.

Assim como na reunião de abertura, deve ser elaborada ata desta reunião, o coordenador da equipe de auditoria é o responsável por sua elaboração, a ata deve ser redigida de forma sucinta e objetiva, devendo registrar os principais pontos abordados, os encaminhamentos e as eventuais deliberações e/ou conclusões.

Na ata deve constar o nome completo, CPF e matrícula, quando for o caso, de todos os presentes na reunião, bem como a data, horário e o local da realização da reunião. Após redigida a ata, deve ser encaminhada a todos os presentes para assinatura, devendo ser arquivada como papel de trabalho.

4. EVIDÊNCIAS

As evidências de auditoria são as informações coletadas, analisadas e avaliadas pelo auditor para apoiar os achados e as conclusões do trabalho de auditoria. Constituem meio de informação ou de prova para fundamentar a opinião da Auditoria-Geral e, ao mesmo tempo, contribuem para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitável. Devem estar documentadas em papéis de trabalho, organizadas e referenciadas apropriadamente.

A qualidade das conclusões e das recomendações da AGE depende da capacidade da equipe de auditoria de reunir e de avaliar evidências com os seguintes atributos: suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis.

Para reunir as evidências que atendam ao objetivo do trabalho, é imprescindível que os auditores tenham adequado conhecimento dos procedimentos de auditoria. Para as avaliar e também para tomar decisões sobre o tipo e a



quantidade de evidências a serem obtidas, o auditor deve se basear no ceticismo e no julgamento profissional.

5. ACHADOS DE AUDITORIA

Os achados constituem a parte central do relatório, pois representam a base não apenas para a conclusão a ser alcançada, mas também para as recomendações elaboradas pela equipe. São o resultado da comparação entre um critério preestabelecido pela equipe de auditoria durante a fase de planejamento e a condição real encontrada durante a realização dos exames, a qual deve ser comprovada por evidências. Esses registros têm como objetivo responder às questões de auditoria levantadas na fase de planejamento.

5.1. CLASSIFICAÇÃO DOS ACHADOS DE ACORDO COM O IMPACTO

Os achados que registram desconformidade com o critério devem ser classificados de acordo com o impacto (já ocorrido ou que possa vir a ocorrer) nos objetivos da unidade auditada. O impacto pode variar entre baixo, médio, alto e muito alto:

NÍVEL	Impactos sobre os objetivos do objeto de auditoria: prazo, custo, qualidade, imagem, metas, padrões, entrega de produtos, prestação de serviços...
BAIXO	Execução de operações ou atividades relativas a processos, projetos ou programas da organização desconforme com o critério adotado, causando impactos mínimos nos objetivos de prazo, custo, qualidade, escopo, imagem, e/ou no atendimento de metas, padrões ou capacidade de entrega de produtos/serviços às partes interessadas (clientes internos/externos, beneficiários).
MÉDIO	Execução discrepante do critério estabelecido ou interrupção de operações ou atividades relativas a processos, projetos ou programas, causando impactos significativos nos objetivos, porém recuperáveis.
ALTO	Execução discrepante do critério estabelecido ou interrupção de operações ou atividades relativas a processos, projetos ou programas da organização, causando impactos de reversão muito difíceis nos objetivos.
MUITO ALTO	Execução discrepante do critério estabelecido ou paralisação de operações ou atividades de processos, projetos ou programas da



	organização, causando impactos irreversíveis/severos nos objetivos.
--	---

Essa classificação constitui a base para a ordenação dos achados, que devem ser apresentados no relatório de acordo com o grau de impacto (dos maiores para os menores), respeitando-se, entretanto, a(s) atividade(s), o(s) tópico(s) ou a(s) área(s) por meio das quais estiverem sendo organizados.

Os achados de baixo impacto não devem constar no Relatório de Auditoria ou Apuração, devendo ser informados por meio de Nota de Auditoria e não serão monitorados pela AGE.

5.2. MATRIZ DE ACHADOS

A Matriz de Achados consiste em documento auxiliar para a estruturação dos achados, na qual as informações que compõem os achados de auditoria são organizados de forma sintética, o que propicia uma visão geral do trabalho realizado, facilitando as discussões internas e a supervisão.

A Matriz de Achados deve ser estruturada em formato de tabela e preenchida somente com os tópicos frasais, em que as colunas correspondam aos componentes dos achados e a outros conteúdos úteis para a compreensão das respostas às questões de auditoria e para auxílio à posterior elaboração da comunicação dos resultados.

Quanto ao momento de elaboração, deve ser concomitante à realização dos testes e à formação de opinião da equipe sobre as respostas às questões de auditoria.

A Matriz de Achados proporciona agilidade e eficiência na elaboração e também na revisão do relatório. Esses ganhos de produtividade na atividade de relatoria tendem a ocorrer pelos seguintes motivos:

- a) os componentes dos achados são organizados na matriz em ordem lógica e de forma sintética, propiciando uma visão geral dos resultados do trabalho, além da identificação de eventuais lacunas ou inconsistências nas informações ali registradas;
- b) por apresentar uma síntese dos conteúdos, a matriz facilita as discussões internas da equipe, a supervisão do trabalho e a revisão do relatório (realizada inicialmente com base na Matriz de Achados);
- c) a visão geral que essa matriz propicia realça os achados mais relevantes, o que facilita a sua ordenação no relatório (dos mais relevantes para os menos relevantes);



**ESTADO DE SANTA CATARINA
CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO
AUDITORIA-GERAL DO ESTADO**

- d) tendo em vista possibilitar que as contribuições da equipe e do gerente se deem antes de o auditor desenvolver os textos propriamente ditos, etapa mais trabalhosa e demorada por natureza, a matriz, ao mesmo tempo, estimula a colaboração entre os integrantes da equipe e evita a reescrita dos achados;
- e) contribui fortemente para a concisão e a objetividade dos relatórios, haja vista desestimular a inserção de detalhes ou de outras informações estranhas aos componentes dos achados;
- f) permite o cruzamento dos achados com as evidências;
- g) evita a elaboração de vários achados com conteúdo idêntico ou muito semelhante;
- h) facilita o desenvolvimento adequado do texto, tendo em vista ser construída com base em tópicos frasais, os quais posteriormente devem ser complementados, dando origem a parágrafos completos. Essa prática permite que os auditores organizem seu texto com maior coerência, coesão e clareza.

A Matriz de Achados deve ser elaborada de acordo com o modelo constante do quadro 2 deste Anexo, revisada e aprovada formalmente pelo gerente e Auditor-Geral, que verificará a coerência entre os diversos campos e a existência de evidências suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis.

As colunas da matriz devem ser corretamente preenchidas com os seguintes conteúdos: questões e subquestões de auditoria; descrição sumária; critério (o padrão, o que deveria ser); condição (o que é); evidências, informação extraída das evidências; causas; efeitos; boas práticas; recomendações e benefícios esperados (Vide Quadro 2).



QUADRO 2 - MATRIZ DE ACHADOS

Processo n.:

Ordem de serviço n.:

Objeto examinado:

Objetivo:

Equipe de auditoria:

Gerente:

Nº da OS: Matriz de Achados											
Questões de auditoria	Subquestões de auditoria	Descrição sumária	Critério (o que deveria ser)	Condição ou situação encontrada (o que é)	Evidências	Informação extraída das evidências	Causas	Efeitos	Boas práticas	Recomendações	Benefícios esperados

Questões de Auditoria: consistem nos objetivos do trabalho descritos em forma de perguntas. São necessárias para direcionar os trabalhos para os resultados que se pretende atingir.

Subquestões de Auditoria: são desdobramentos de cada questão de auditoria que permitem, no conjunto, respondê-la. Devem, ao mesmo tempo, excluir-se mutuamente e completar-se coletivamente.

Descrição sumária: deve apresentar a situação encontrada de forma resumida, de modo a antecipar a leitura do fato.

Critério (o que deveria ser): é o padrão utilizado para avaliar se o objeto auditado atende, excede ou está aquém do desempenho esperado.

Condição ou situação encontrada (o que é): situação existente, identificada e documentada durante a fase de execução da auditoria. Pode ser evidenciada de diversas formas, dependendo das técnicas de auditoria empregadas.

Evidências: são as informações coletadas, analisadas e avaliadas pelo auditor para apoiar os achados e as conclusões do trabalho de auditoria.



Informação extraída das evidências: breve descrição do fato material sustentado pela evidência informada. Deve demonstrar a adequação (qualidade) e suficiência (quantidade) da evidência para sustentar o achado.

Causas: é a razão para a existência de diferença entre critério e condição, ou seja, entre a situação esperada e a encontrada.

Efeitos: é a consequência da divergência entre a condição e o critério. Pode ser positivo, correspondendo a benefícios alcançados, ou negativo, correspondendo ao risco ou exposição que sofre o objeto de auditoria ou a unidade auditada por não estar conforme o padrão esperado.

Boas Práticas: ações identificadas em outros trabalhos de auditoria que comprovadamente levam a bom desempenho. Essas ações poderão subsidiar a proposta de recomendações. Podem ser identificadas com base em conhecimento de outra(s) unidade(s) ou outro(s) setor(es) dentro da mesma unidade. É preciso ressaltar que o cumprimento da lei não é boa prática, constitui obrigação.

Recomendações: as recomendações consistem em ações que a AGE solicita às Unidades Auditadas que adotem com a finalidade de corrigir desconformidades, aperfeiçoar processos. É preciso atentar para que a quantidade de recomendações não seja excessiva e que estejam focadas nos principais aspectos da condição identificada.

Benefícios esperados: melhorias que se esperam alcançar com a implementação das recomendações e determinações. Os benefícios podem ser quantitativos e/ou qualitativos. Sempre que possível, devem ser quantificados



6. MANIFESTAÇÃO DA UNIDADE AUDITADA

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

O anexo de “Manifestação da Unidade Auditada” consiste no registro das manifestações emitidas pela unidade auditada após o gestor responsável ter acesso ao completo teor do(s) achado(s) relatado(s). Constitui oportunidade para que o gestor apresente seus argumentos e, conseqüentemente, para que a equipe de auditoria avalie se as evidências suportam plenamente as conclusões. Constitui também oportunidade para que sejam levantadas e analisadas eventuais falhas de entendimento, erros de interpretação ou fragilidades das evidências, levando a equipe a rever seu posicionamento ou a embasá-lo de forma mais consistente. As discordâncias devem ser analisadas criteriosamente e os eventuais erros materiais, corrigidos.

Ocorre que, a depender do trabalho, pode haver muitas manifestações da unidade. Haja vista que muito frequentemente, as equipes emitem solicitações de auditoria requerendo esclarecimentos, dados e informações com a finalidade de responder aos testes e de compreender melhor a condição encontrada em campo. Essas manifestações, no entanto, não devem constar como anexo, devendo ser registradas como papéis de trabalho.

Em resumo:

Manifestações registradas como papel de trabalho	Manifestações que devem constar do anexo
Pronunciamentos do(a) gestor(a) responsável pelo objeto auditado contendo esclarecimentos, dados e informações em resposta a testes realizados pela equipe de auditoria.	Pronunciamentos do(a) gestor(a) responsável pelo objeto auditado em resposta a achados (completos) encaminhados pela equipe de auditoria

Se a manifestação implicar a alteração de opinião da equipe, esse fato deve ser discutido com o gerente. E, caso haja anuência desse, deve-se proceder à modificação dos achados de auditoria.



7. RECOMENDAÇÕES

As recomendações consistem em ações que a AGE solicita às unidades auditadas que adotem com a finalidade de corrigir falhas e/ou aperfeiçoar processos.

As recomendações constituem a essência do trabalho de auditoria. Sendo assim, é imprescindível que os auditores dediquem atenção especial à sua elaboração, de forma que elas indiquem ações objetivas, possíveis de serem implementadas e que contribuam de fato para solucionar o(s) problema(s) e tratar os riscos.

Importante salientar que o alcance dos objetivos de uma auditoria interna é mensurado por meio dos benefícios obtidos pela gestão com a implementação das recomendações. É imprescindível, portanto, que a AGE elabore adequadamente as recomendações e realize o seu acompanhamento efetivo, pois, sem ele, não é possível se certificar de que os benefícios decorrentes do trabalho de auditoria foram de fato alcançados.

As recomendações devem se pautar preferencialmente em “o quê” necessita ser feito ou qual resultado precisa ser alcançado. Em algumas situações, é possível que a recomendação direcione também a forma, como no caso de elaboração de normativos, por exemplo. De modo geral, no entanto, a equipe de auditoria não deverá decidir unilateralmente “como” a administração agirá para solucionar os problemas. A solução deverá ser discutida e considerar os conhecimentos que os gestores dispõem em relação ao objeto auditado e também os recursos com os quais podem contar.

As recomendações podem focar na causa, na condição, na consequência e eventualmente até no critério. É fortemente recomendado que haja atenção especial ao tratamento da causa do problema identificado, tendo em vista que a correção da situação encontrada, por si só, não elide a causa do problema. Quando se atua na causa raiz ou na causa mais próxima possível dela, é possível eliminar ou reduzir, consideravelmente, a probabilidade de reincidência da situação negativa encontrada, contribuindo para o aprimoramento da gestão.

7.1. CARACTERÍSTICAS DESEJÁVEIS PARA AS RECOMENDAÇÕES

Objetivando facilitar a implementação das recomendações emitidas pela AGE destacamos algumas características desejáveis que, se respeitadas, aumentam a chance de atingirem a sua finalidade. O quadro a seguir apresenta todas essas características.



Quadro 3 – Características desejáveis para as recomendações

Características	Detalhamento
Ser viável e prática	<p>Para ser viável e prática, a recomendação deve indicar ações objetivas para cuja realização não pode haver obstáculos intransponíveis, sejam eles de ordem financeira, legal, operacional, temporal, de pessoal etc.</p> <p>Nesse sentido, a discussão de soluções junto à unidade auditada é de suma importância para compreensão do que é e do que não é possível fazer. Além disso, a equipe deve considerar o tempo razoável para a implementação das medidas a serem adotadas pelo gestor, pactuando prazo compatível.</p>
Boa relação custo-benefício	<p>Uma boa relação custo-benefício significa que o custo de implementação de uma recomendação deve ser baixo em relação ao benefício que dela advém.</p>
Considerar alternativas	<p>É importante que a equipe de auditoria levante alternativas e que também analisem aquelas propostas pela unidade auditada quando houver a discussão das recomendações. Existem situações em que há várias opções de soluções a serem adotadas, podendo-se optar por aquela que apresente melhor relação custo-benefício, por exemplo.</p>



Características	Detalhamento
Ser monitorável	<p>É essencial que a recomendação possa ser acompanhada e que sua efetividade possa ser medida posteriormente por meio dos custos de implementação e benefícios proporcionados.</p> <p>A recomendação deve ser passível de monitoramento, permitindo verificar se o que se pretendia com a recomendação foi alcançado. Para tanto, é importante que sejam previstos: o prazo para atendimento; a forma por meio da qual será aferido o desempenho das ações a serem implementadas e quais evidências serão apresentadas pela unidade auditada ou levantadas pela AGE para medir a sua efetiva implementação.</p>
Atuar na causa raiz	<p>A recomendação deve se propor a atuar diretamente na causa identificada. Quando se atua na causa raiz, a eficácia da recomendação é maior, posto que terá um efeito preventivo, evitando que a situação se repita no futuro.</p> <p>Quando se atua em causas intermediárias, que são desdobramentos da causa raiz, corre-se o risco de apenas corrigir a situação pontual, não impedindo que ela se repita novamente.</p>
Ser direcionada	<p>As recomendações devem ser direcionadas ao(s) agente(s) que detenha(m) a responsabilidade e a competência legal para colocá-las em prática; dessa forma, evita-se perda de efetividade em sua implementação. Para que o agente responsável seja identificado, faz-se necessário o conhecimento da estrutura regimental da unidade auditada.</p>



Características	Detalhamento
Ser direta	<p>A recomendação deve estar claramente identificada no texto do relatório (ou noutra forma de comunicação) como sendo uma recomendação. Não pode haver dúvida sobre seu conteúdo e sobre a necessidade de atendê-la. Por isso, é necessária uma linguagem direta, sem termos vagos que possam dar a impressão de que não se trata de recomendação.</p> <p>Expressões como "deve-se considerar", por exemplo, não sugerem importância ou convicção de que é necessário agir, portanto, devem ser evitadas.</p>
Ser específica	<p>Cada recomendação deve informar o que deve ser feito e/ou o resultado a ser alcançado. As recomendações não devem dizer, por exemplo, como desenvolver um sistema, mas sim que determinado sistema precisa ser aperfeiçoado e que objetivos devem ser alcançados pela alteração.</p> <p>Recomendações que prescrevem estudos adicionais somente devem ser feitas em casos raros e por muito boas razões. Quando couberem, devem ser formuladas de uma maneira que demonstre a necessidade de estudo adicional, sem pôr em dúvida o valor do trabalho de auditoria que está sendo relatado.</p>
Ser significativa	<p>Essa característica decorre da relevância dos achados dos quais as recomendações se originam e da importância do próprio escopo do trabalho. É necessário, portanto, que o escopo, os achados e, a seu turno, as recomendações abordem aspectos relevantes da gestão, a exemplo da gestão de riscos, da governança e dos controles internos. Os achados e as recomendações devem demonstrar claramente que a ação no sentido de atendimento à recomendação vai melhorar as operações da unidade, melhorar a eficiência dos gastos, colocar as operações em conformidade com as leis e regulamentos.</p>



Características	Detalhamento
Ser positiva	Para facilitar o convencimento da administração a respeito da necessidade e da utilidade da recomendação e garantir assim um maior impacto com a sua implementação, devem-se utilizar preferencialmente frases afirmativas, em lugar das negativas, e tom positivo, orientado para resultados.
Ser convincente	As recomendações devem se apoiar em fatos robustos e decorrer logicamente desses fatos. Essa conexão pode ser feita por meio da inserção de orações que indiquem a finalidade da recomendação, como "Para ajudar a reduzir o número de aquisições dispendiosas e demoradas de software, o Secretário de TI deve...". Além disso, o reconhecimento (quando for o caso) de que já existem algumas ações em curso, ou concluídas, que contribuem para a solução parcial do problema pode acrescentar equilíbrio ao relatório, aumentando o poder de persuasão das recomendações.

7.2. CATEGORIA DAS RECOMENDAÇÕES

A Controladoria-Geral do Estado classifica as recomendações com base na finalidade das ações propostas, conforme a Orientação Prática: Relatório de Auditoria (CGU), são adotadas as seguintes categorias:

- **Aperfeiçoamento da governança, da gestão de riscos, dos controles internos** (no nível corporativo ou em outros processos relevantes da organização): enquadram-se nesta categoria as recomendações cuja finalidade seja trazer melhorias significativas e mensuráveis a processos e estruturas da unidade auditada (ou responsável pelo objeto auditado). Subdivide-se nas seguintes subcategorias:
 - **Governança:** recomendações que solicitem dos gestores medidas para informar, direcionar, gerenciar e monitorar as atividades da organização visando a garantir o alcance dos seus objetivos;



- **Gestão de riscos:** recomendações que solicitem dos gestores medidas para identificar, avaliar, gerenciar e controlar eventos ou situações potenciais (riscos) que ameacem a realização dos objetivos da organização;
- **Controles internos:** recomendações que solicitem dos gestores medidas para melhoria de um dos cinco componentes do processo de controles internos, quais sejam: ambiente de controle; avaliação de risco; atividades de controle; informação e comunicação e monitoramento.
- **Apuração de responsabilidade:**
 - **Servidores ou empregados:** enquadram-se nesta subcategoria as recomendações que solicitem dos gestores responsáveis pelo objeto examinado que apurem a responsabilidade de servidores ou empregados por algum dos seguintes fatos evidenciados pela equipe de auditoria no decorrer dos trabalhos:
 - a) prejuízo ao erário;
 - b) dano à imagem da instituição;
 - c) prejuízo à continuidade do serviço público;
 - d) transgressão de normativo; ou
 - e) benefício ou vantagem indevida (recebida, solicitada ou exigida).
 - **Pessoa jurídica por ato lesivo:** Enquadram-se nesta subcategoria as recomendações que solicitam dos gestores responsáveis pelo objeto examinado que apurem a responsabilidade de empresas por algum dos seguintes fatos evidenciados pela equipe de auditoria no decorrer dos trabalhos:
 - a) fraude à licitação ou em contrato administrativo em benefício da própria ou de outra empresa;
 - b) promessa, oferecimento ou pagamento de vantagem indevida, por parte de empresa, a servidor ou empregado público; ou
 - c) obstrução realizada por empresa de atividade de investigação ou fiscalização de órgãos públicos.
- **Reposição de bens e valores:** enquadram-se nesta categoria as recomendações que tenham como finalidade garantir que o erário seja preservado, seja por meio da devolução de bens e valores, seja por meio de aplicação de sanção pecuniária, como exemplo, o gestor deverá:
 - a) adotar as medidas cabíveis para quantificar o prejuízo;
 - b) adotar as medidas cabíveis para reaver valores ou bens;



- c) devolver valores ou bens ao erário;
- d) aplicar a sanção pecuniária cabível;
- e) instaurar a Tomada de Contas Especial (TCE);

- **Ajuste de objetos:** é recomendável nas situações em que os objetos ou os atos examinados (obras, sistemas, instrumentos licitatórios e de transferência, contratos...)* estiverem em desacordo com o critério adotado (lei, resolução, termo de referência...), porém, se houver a possibilidade de correção. Nesses casos, a equipe deverá indicar claramente quais ajustes deverão ser efetuados e por quê;

Caso o sistema possa ser enquadrado como controle interno, a categoria adequada será a de aperfeiçoamento.

- **Cessação (suspensão de execução) de objetos:** aplica-se às situações em que os objetos ou os atos examinados (obra, resolução, pagamento, termo de referência...) estiverem em desacordo com o critério adotado e não houver possibilidade de correção. Nesses casos, a equipe deverá indicar claramente por que é necessária a suspensão. Nesse tipo de situação, normalmente urgente e grave, a recomendação deverá ser encaminhada por meio de comunicação de auditoria e, posteriormente, registrada no relatório.

8. PAPÉIS DE TRABALHO

Papéis de trabalho (ou documentação de auditoria) são os documentos que suportam o trabalho de auditoria, contendo o registro das informações utilizadas pelos auditores internos governamentais, das verificações realizadas e das conclusões a que chegaram.

Consideram-se papéis de trabalho aqueles preparados pelo auditor, pela unidade auditada ou por terceiros, tais como, planilhas, formulários, questionários preenchidos, fotografias, arquivos de dados, de vídeo ou de áudio, ofícios, memorandos, portarias, documentos originais ou cópias de contratos ou de termos de convênios, confirmações externas, programas de trabalho de auditoria e registros de sua execução.

Também devem compor os papéis de trabalho os documentos por meio dos quais a supervisão dos trabalhos é exercida, que podem ser produzidos pelo próprio supervisor ou por outrem.

Os papéis de trabalho devem ter abrangência e grau de detalhe suficientes para propiciar a compreensão do planejamento, da natureza e da extensão do trabalho, bem como para suportar as conclusões alcançadas.



Dessa forma, as análises realizadas e as evidências produzidas ou coletadas pelos auditores internos governamentais em decorrência dos exames devem ser devidamente documentadas em papéis de trabalho.

Constituem objetivos dos papéis de trabalho:

- a) auxiliar no planejamento, na execução e na supervisão dos trabalhos de auditoria;
- b) fornecer suporte para os resultados do trabalho de auditoria;
- c) documentar o cumprimento dos objetivos e do programa de trabalho
- d) dar suporte à precisão e à integridade do trabalho realizado;
- e) facilitar revisões por parte de terceiros.

8.1. ELABORAÇÃO E ARMAZENAMENTO DOS PAPÉIS DE TRABALHO

O auditor interno é o responsável por elaborar os papéis de trabalho das atividades a ele atribuídas na auditoria.

Os papéis de trabalho devem ser produzidos e armazenados em formato eletrônico, por meio de cadastro de processo digital específico no Sistema de Gestão de Processos Eletrônicos – SGPe, considerando o disposto no Decreto nº 39, de 21 de fevereiro de 2019 e na Instrução Normativa nº 3/2019/SEA.

Os processos devem ser gerados e permanecer com a carga na gerência/unidade responsável pela realização da auditoria, devendo ser arquivado no próprio setor após a emissão do relatório final.

O prazo de guarda dos papéis de trabalho deve ser o mesmo dos respectivos processos de auditoria, previstos no Sistema de Classificação e Tabela de Documentos – SCTD.

8.2. CLASSIFICAÇÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO



Os papéis de trabalho são classificados em permanente e corrente.

Os papéis de trabalho do tipo permanente contêm informações de natureza perene, passíveis de serem utilizadas em mais de um trabalho de auditoria. Constituem documentos para consulta acerca da Unidade ou do objeto auditado, podendo ser atualizado e utilizado pelos auditores internos em um novo trabalho, para tal, a AGE deve possuir um processo de papel de trabalho permanente para cada unidade auditada, sendo esse processo compartilhado por todos os setores da AGE.

Constituem-se como papéis de trabalho permanente, entre outros:

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

Os papéis de trabalho do tipo corrente constituem um conjunto de informações suficientes para evidenciar o adequado planejamento, a execução e a comunicação dos trabalhos de auditoria, bem como para embasar as conclusões obtidas. Têm relação direta com o período e com o objeto dos exames, como por exemplo:

- a) documentos do planejamento;
- b) solicitações de auditoria e as respectivas respostas;
- c) relatos de visitas ou inspeções realizadas;
- d) informação acerca da amostra e do percentual de cobertura dos exames;
- e) registro dos itens dos testes de auditoria realizados e das análises e conclusões obtidas;
- f) evidências dos achados de auditoria;
- g) atas de reuniões realizadas;
- h) relatório de auditoria e demais peças produzidas (parecer, certificado);
- i) documentos de comunicação de resultados, tais como comunicações, ofícios.

Os papéis de trabalho do tipo permanente não devem ser duplicados nos arquivos relativos aos papéis de trabalho correntes, devendo ser conservados em um único local.

8.3. ESTRUTURA E ORGANIZAÇÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO



Os papéis de trabalho devem ter abrangência e grau de detalhe suficientes para propiciar a compreensão do planejamento, da natureza e da extensão do trabalho, bem como, para suportar as conclusões alcançadas.

Quando iniciado o trabalho, o auditor interno deve verificar as seguintes situações para cada tipo de papel de trabalho:

- a) Processo de papel de trabalho permanente: a AGE deve ter um processo de papel de trabalho permanente por unidade auditada. Caso haja processo pré-existente, verificar a necessidade de atualizar os papéis e incluir demais documentos pertinentes. Caso não haja processo pré-existente na gerência, o auditor deve cadastrar o processo digital no SGPe com o assunto 1111 - Auditoria e a classe xx - Papel de Trabalho Permanente, com a regra de controle de acesso: Auditores - Somente setores da CGE;
- b) Processo de papel de trabalho corrente: cadastrar com o assunto 1111 - Auditoria e classe xx - Papel de Trabalho Corrente, com a regra de controle de acesso: Usuários lotados em setores de tramitação do Processo.

No processo de Papéis de Trabalho Corrente, todos os papéis devem ser identificados com número do processo e do programa de trabalho de auditoria, título e data da elaboração. As peças devem ser assinadas digitalmente no SGPe pelo responsável pela elaboração do papel de trabalho.

A documentação deve ser levantada e organizada durante a realização do trabalho para facilitar a elaboração, organização e supervisão dos papéis de trabalho.

O acesso aos papéis de trabalho deve ser restrito, sendo mantidos sob sigilo até a sua eliminação, e as solicitações de acesso serão analisadas de acordo com as previsões da Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais - Lei nº 13.709/2018.

9. RELATÓRIO DE AUDITORIA

O relatório é produto da auditoria e somente um trabalho bem planejado pode gerar um produto de qualidade. Para garantir que os relatórios emitidos pela AGE atendam aos requisitos de qualidade e alcancem seus objetivos, é necessário que, ainda na fase de Planejamento da Auditoria, as equipes, juntamente com o gerente, planejem a apresentação dos registros e a elaboração do relatório.

Os relatórios de auditoria constituem um meio de comunicação entre auditores e unidades auditadas. O processo de comunicação efetuado por meio dos relatórios de auditoria tem como principais finalidades:

- Comunicar à alta administração e às partes interessadas o julgamento profissional e imparcial da auditoria interna sobre o objeto auditado.



**ESTADO DE SANTA CATARINA
CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO
AUDITORIA-GERAL DO ESTADO**

- Possibilitar que as partes interessadas utilizem os elementos contidos no julgamento da auditoria interna como fundamento para a tomada de decisão.
- Promover mudanças reais e positivas nos objetos/unidades auditados e, conseqüentemente, agregar valor à gestão.
- Contribuir para a transparência da gestão pública.
- Reconhecer, quando for o caso, a conformidade e/ou o desempenho satisfatório do objeto auditado.
- Informar, sempre que couber, as boas práticas relacionadas ao objeto auditado

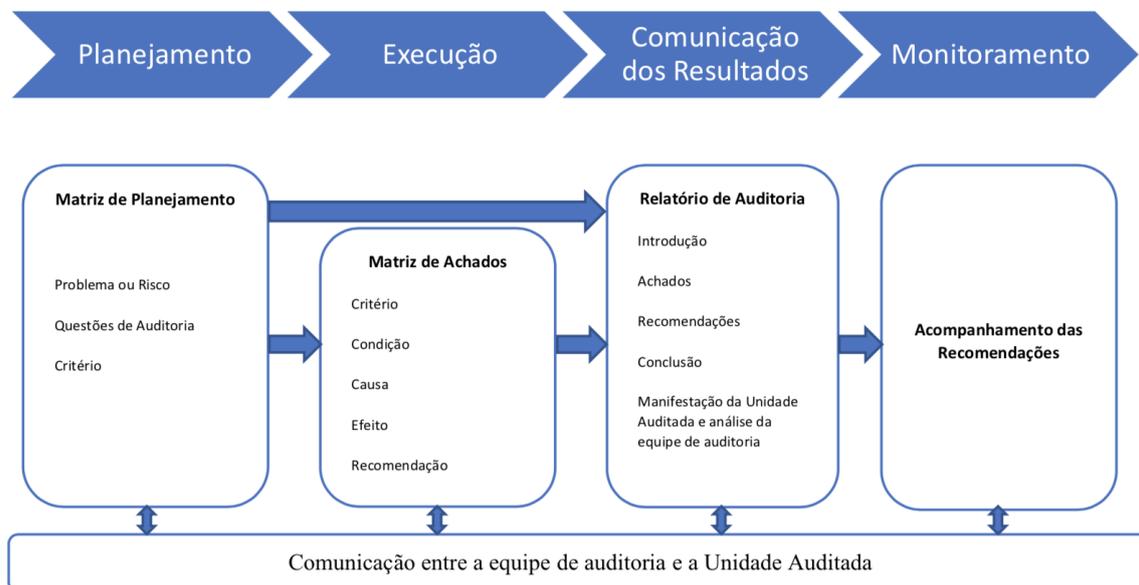
Após a aprovação matriz de achados pelo gerente e Auditor-Geral, as equipes devem desenvolver os achados, com base nos tópicos frasais constantes da matriz, e elaborar o relatório preliminar, o qual consiste em uma importante ferramenta para se comunicar com os gestores e, conseqüentemente, melhorar o processo de trabalho.

O relatório de auditoria deve ser o mais completo possível, escrito em linguagem adequada e com clareza, e sem erros ou omissões, para evitar mal-entendidos e discordâncias. Seu desenvolvimento deve ser acompanhado de forma criteriosa pelo gerente.

Nesse contexto, merecem destaque dois instrumentos que servem como base para esse processo: a Matriz de Planejamento e a Matriz de Achados. A primeira contribui para o planejamento dos trabalhos, de modo geral, e para a supervisão contínua, e a segunda, especificamente para o planejamento do relatório, sua elaboração, supervisão e, posteriormente, sua revisão final. Ambos os instrumentos apoiam o processo contínuo de garantia e de melhoria da qualidade dos serviços de auditoria prestados pela AGE, e cada uma constitui a base para o desenvolvimento de uma etapa da elaboração de relatórios, conforme demonstrado na figura 1.



Figura 1 – Fluxo dos elementos do Relatório de Auditoria



Fonte: adaptado de THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. IPPF – Supplemental Guidance, Practice Guide. **Audit Reports: Communicating Assurance Engagement Results.** IIA Global, oct. 2016.p.13.

9.1. ESTRUTURA DO RELATÓRIO DE AUDITORIA

9.1.1. Resumo (Highlight)

Constitui um dos elementos mais importantes do relatório, tendo em vista que apresenta uma síntese dos trabalhos. Ocupa uma página, no máximo, proporcionando uma rápida leitura ao usuário de suas informações.

O resumo (*highlight*) deve fornecer uma visão geral clara e concisa do trabalho realizado e será a primeira página do Relatório de Auditoria emitido pela AGE, devendo observar todos os requisitos descritos abaixo.

É constituído de três partes, identificáveis visualmente:

1. Qual foi o trabalho realizado pela AGE?

Nesse campo, o redator deverá indicar o objeto analisado e o escopo.

2. Por que a AGE realizou esse trabalho?



Nesse campo devem ser indicadas as razões que foram determinantes para a realização do trabalho. Essas razões podem ser decorrentes da avaliação de riscos ou da materialidade, da relevância e/ou da criticidade.

3. Quais as conclusões alcançadas pela AGE? Quais as recomendações que deverão ser adotadas?

Nessa seção, devem ser indicadas, de forma resumida, as principais conclusões (negativas e positivas) alcançadas pela equipe de auditoria, bem como as principais recomendações resultantes do trabalho realizado.

9.1.2. Lista de siglas e de abreviaturas

A lista de siglas e de abreviaturas apresenta, na ordem alfabética, as siglas e as abreviaturas mencionadas no relatório, acompanhadas do nome completo a que cada uma delas se refere.

9.1.3. Sumário

O sumário traz a enumeração das seções e das descrições sumárias dos achados, na mesma ordem em que constam do relatório, e os respectivos números das páginas. Facilita a localização dos conteúdos relevantes e, conseqüentemente, a leitura do relatório.

9.1.4. Introdução

A introdução é o componente do relatório de auditoria que contextualiza o trabalho realizado, ou seja, apresenta elementos que ajudam o leitor a compreender o conteúdo ali expresso. A introdução mostra as circunstâncias em que o trabalho foi desenvolvido e a relevância das contribuições dele advindas. Deve ser sempre elaborada pela equipe de auditoria.

Além de bem escrita, a introdução deverá se constituir em um convite atrativo para a continuidade da leitura do relatório.

A introdução não deve ser longa. Detalhes que forem considerados úteis para a compreensão do trabalho poderão ser apresentados como anexo.

9.1.5. Resultado dos exames

Nesta seção devem ser registrados os achados de auditoria. Os achados de auditoria constituem o resultado da comparação entre o critério e a condição. Podem, portanto, indicar conformidade ou desconformidade em relação ao critério. Constituem a parte central do relatório, pois representam a base não apenas para a conclusão a ser alcançada, mas também para as recomendações elaboradas pela equipe. Os achados devem responder às questões de auditoria elaboradas na fase de planejamento e ser apresentados, no relatório, preferencialmente por ordem de relevância.

9.1.6. Recomendações



**ESTADO DE SANTA CATARINA
CONTROLADORIA-GERAL DO ESTADO
AUDITORIA-GERAL DO ESTADO**

As recomendações consistem em ações que a AGE indica às Unidades Auditadas, visando a corrigir desconformidades, a tratar riscos e a aperfeiçoar processos de trabalho e controles. Elas decorrem dos achados de auditoria que devem ser referenciados ao final de cada recomendação.

9.1.7. Conclusão

É o componente do relatório de auditoria por meio do qual a equipe de auditoria emite a opinião sobre o objeto auditado. Essa opinião deve estar baseada em informação suficiente, confiável, relevante e útil. Deve ter caráter gerencial, isto é, tratar de conteúdos que caibam à alta administração da unidade.

9.1.8. Anexos

Nesta seção, serão registradas as manifestações da unidade auditada, as análises da equipe de auditoria e qualquer outra informação considerada relevante pela equipe, como: tabelas, relatório fotográfico, entre outros.

A “Manifestação da unidade auditada” consiste no registro das manifestações emitidas pela unidade auditada após o gestor responsável ter acesso ao completo teor do(s) achado(s) relatado(s). O tópico “Análise da Equipe de Auditoria” consiste nas análises da equipe de auditoria relativas a essas manifestações da unidade auditada.

10. PLANOS DE AÇÃO

Algumas recomendações podem estabelecer, em função da complexidade e da quantidade de ações a serem realizadas, a necessidade de a unidade auditada elaborar um plano de ação que direcione e permita o acompanhamento da implementação das medidas requeridas. Os planos de ação são elaborados pelos gestores, mas devem ser avaliados pela equipe de auditoria e, sempre que possível, aperfeiçoados com o auxílio dos auditores.

É por meio das recomendações que as auditorias agregam valor à gestão das Unidades Auditadas e, conseqüentemente, por meio dos benefícios obtidos pela gestão com o atendimento a elas, que se mede o alcance dos objetivos das auditorias da AGE. Por tudo isso, somente após o atendimento às recomendações dele decorrentes, se pode afirmar que um trabalho de auditoria de fato atingiu os seus objetivos.

É imprescindível, portanto, que os auditores conheçam bem a condição, a causa e as conseqüências dos achados e dediquem atenção especial à elaboração das recomendações, de forma que elas indiquem ações objetivas, possíveis de serem implementadas e que resolvam de fato o(s) problema(s)/risco(s) identificado(s).

Para que as recomendações atendam sua finalidade, faz-se necessário que os auditores as discutam com os gestores. Constitui boa prática que a equipe de auditoria indique aos gestores quais recomendações deverão ser apresentadas pela unidade a



fim de que elas sejam consideradas atendidas. Essa prática visa a facilitar o processo de monitoramento, que tem como finalidade verificar se a unidade examinada de fato implementou as medidas recomendadas e se essas medidas foram suficientes para solucionar os problemas apontados, isto é, se os benefícios decorrentes dos trabalhos de auditoria foram realmente alcançados.

Para essa verificação, poderá ser necessária a realização de testes (circularização, entrevistas...) e até mesmo um trabalho de auditoria específico. Esse processo, portanto, não deve se restringir à recepção de “manifestações da unidade auditada”.

O sucesso das recomendações, nos trabalhos de auditoria, depende, pois, das seguintes etapas:

Figura 2 – Recomendações



11. MONITORAMENTO

A responsabilidade pelo atendimento às recomendações emitidas pela AGE compete, em primeiro lugar, aos gestores das Unidades Auditadas. À AGE cabe o estabelecimento, a manutenção e a supervisão do processo de monitoramento da implementação das recomendações.

O monitoramento consiste na adoção de ações pela AGE, a fim de verificar se as medidas implementadas pela unidade auditada estão de acordo com as recomendações emitidas ou com o plano de ação acordado e se aquelas medidas foram suficientes para solucionar a situação apontada como inadequada frente aos critérios adotados.

É de grande importância verificar efetividade das recomendações emitidas pela AGE, tendo em vista que constitui, a um só tempo, uma forma avaliar a qualidade dos seus trabalhos e também de assegurar que a atividade de Auditoria Interna Governamental contribua efetivamente para o aperfeiçoamento da gestão pública, agregando valor às unidades auditadas. Os objetivos da auditoria, portanto, não são atingidos plenamente com a emissão do relatório, mas somente quando a unidade auditada implementa as respectivas recomendações e essas são avaliadas como suficientes pela AGE.

Dessa forma, mais do que verificar o mero cumprimento de formalidades, é fundamental que a prioridade desse monitoramento seja avaliar se os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da gestão realmente



se tornaram mais eficazes, mais eficientes e/ou mais econômicos, bem como, se for o caso, se as políticas públicas se tornaram mais efetivas.

11.1. O PROCESSO DE MONITORAMENTO

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

- a) estabelecimento de prazo para o envio de resposta pela unidade auditada;
- b) recebimento e avaliação de respostas da unidade auditada;
- c) realização de testes, quando necessário;
- d) comunicação à unidade auditada das conclusões obtidas pela AGE;
- e) estabelecimento de um processo de comunicação da situação da implementação das recomendações à alta administração ou ao conselho, se houver.

Todas as etapas citadas anteriormente devem ser registradas no sistema informatizado possibilitando a formação de um banco de dados e o adequado acompanhamento. Após realizado o monitoramento, caso existam recomendações não implementadas deve ser elaborada Informação com o detalhamento das pendências, caso todas as recomendações tenham sido implementadas sem necessidade de continuidade da realização do monitoramento, deve ser encaminhado ofício à unidade auditada com tal informação.

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

Fonte: adaptado de BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. **Orientação Prática: Relatório de Auditoria**. Brasília: CGU, 2019.