

# MAINT

## Manual de Auditoria Interna

---



**Março/2025**

## Sumário

<b>Apresentação</b> .....	<b>4</b>
<b>1.Unidade de Auditoria Interna</b> .....	<b>4</b>
1.1. Atribuições da Auditoria Interna .....	5
1.2. Estrutura organizacional.....	6
1.3. Serviços de Auditoria.....	6
1.3.1. Avaliação ou Asseguração.....	6
1.3.2. Consultoria .....	7
1.4. Área de Atuação .....	7
1.5. Estatuto de Auditoria Interna.....	8
1.6. Código de Ética da Auditoria Interna .....	9
<b>2. Instrumento de Planejamento</b> .....	<b>9</b>
2.1. Plano de Auditoria de Longo Prazo ou Plano de Negócio.....	9
2.2. Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna – PAINT .....	10
<b>3. Processo de Auditoria</b> .....	<b>13</b>
3.1. Planejamento dos Trabalhos Individuais de Auditoria .....	14
3.1.1 Análise Preliminar do Objeto Auditado.....	15
3.1.1.1. Mapeamento/validação do objeto selecionado .....	16
3.1.1.2. Objetivos e Escopo do Trabalho de Auditoria.....	17
3.1.1.2.1. Avaliação de riscos e de controles .....	19
3.1.1.2.1.1. Identificação dos riscos inerentes .....	19
3.1.1.2.1.2. Identificação e avaliação preliminar dos controles internos .....	21
3.1.1.2.2. Definição dos objetivos e do escopo do trabalho de auditoria .....	23
3.1.3. Elaboração do Programa de Trabalho.....	24
3.1.3.1. Testes e Técnicas de Auditoria .....	25
3.1.3.1.1. Técnicas de Auditoria.....	27
3.1.3.1.2. Amostragem .....	29
3.2. Execução do Trabalho de Auditoria.....	30
3.2.1. Comunicação com a Unidade Auditada.....	30
3.2.1.1. Documento de Formalização dos Trabalhos e Apresentação das Diretrizes.....	31
3.2.1.2. Reunião de Abertura .....	32
3.2.1.3. Solicitação de Auditoria .....	33
3.2.1.4. Nota de Auditoria .....	33
3.2.1.5. Reunião para Apresentação dos Achados e Discussão das Possíveis Soluções .....	34
3.2.2. Coleta e Análise das informações .....	35
3.2.3. Evidências.....	36
3.2.4. Achados de Auditoria .....	36

3.2.4.1. Requisitos Básicos.....	36
3.2.4.2. Componentes.....	37
3.2.4.3. Matriz de Achados.....	38
3.2.5. Manifestação da Unidade Auditada.....	38
3.2.6. Recomendações.....	39
3.2.6.1. Características Desejáveis das Recomendações.....	40
3.2.7. Papéis de Trabalho.....	42
3.2.7.1. Organização e armazenamento.....	44
3.3. Comunicação dos Resultados.....	45
3.3.1 Relatório Preliminar de Auditoria.....	45
3.3.2. Reunião de busca conjunta de soluções.....	45
3.3.3. Relatório de Auditoria.....	46
3.3.3.1. Componentes do Relatório.....	47
3.4. Monitoramento.....	49
3.4.1. Situação das Recomendações.....	50
<b>4. Relatório Anual de Atividades da Auditoria Interna – RAINT.....</b>	<b>51</b>

## **Apresentação**

A Companhia de Gestão dos Recursos Hídricos (COGERH), instituída na forma da Lei nº 12.217, de 18 de novembro de 1993, possui a missão de contribuir para o desenvolvimento sustentável e para qualidade de vida no Ceará, promovendo o acesso à água, por meio da gestão participativa e eficaz dos recursos hídricos.

Neste escopo, encontra-se a Auditoria Interna que está estruturada para dar cumprimento às suas atribuições com independência e objetividade, na busca do aprimoramento das atividades, com enfoque na governança corporativa, na avaliação de riscos e na aderência às normas reguladoras e à legislação em vigor, objetivando aumentar e proteger o valor organizacional da Companhia, contribuindo diretamente para o alcance de sua missão dentro das boas práticas de gestão.

As atividades da auditoria interna devem pautar-se em um conjunto de técnicas, normas e procedimentos que visam à supervisão e ao controle das atividades administrativas, contábeis, financeiras e técnicas, portanto, torna-se importante a estruturação de padrões de procedimentos.

Nesse cenário, o Manual de Auditoria Interna – MAINT, será utilizado para definir a sistematização e a dinâmica de funcionamento da Auditoria Interna no âmbito da COGERH, estabelecendo a forma de realização dos trabalhos; de comunicação com os gestores internos; do relacionamento com os órgãos de controle interno e externo da Administração Pública; da subordinação hierárquica e da atuação dos colaboradores lotados na unidade de Auditoria Interna (AUDIN), em consonância com o estabelecido no Estatuto de Auditoria Interna, bem como nos Artigos 64 e 65 do Estatuto Social da COGERH de 05 de junho de 2018 e no Artigo 9º, Inciso III, Parágrafo 3º, da Lei nº 13.303/2016.

### **1. Unidade de Auditoria Interna**

A Auditoria Interna (AUDIN), foi criada por decisão do Conselho de Administração da Companhia de Gestão dos Recursos Hídricos, em 04 de abril de 2005.

A AUDIN exerce uma atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria orientada para agregar valor às operações da Companhia, sendo vinculada ao Conselho de Administração da COGERH e, administrativamente, ao Diretor-Presidente da Companhia, auxiliando-os no cumprimento dos objetivos estratégicos da Companhia.

A Auditoria Interna está estruturada para promover e facilitar a melhoria contínua, considerando também a avaliação de outros prestadores internos e externos, quando cabíveis, reportando os resultados dos seus serviços ao Conselho de Administração, e à Alta Gestão

## 1.1. Atribuições da Auditoria Interna

Além das competências previstas no artigo 65º do Estatuto Social da COGERH, são de competência da Auditoria Interna, conforme Estatuto de Auditoria Interna:

- Elaborar, anualmente, proposta de Plano Anual de Auditoria Interna - PAINT, a ser submetida à aprovação do Conselho de Administração;
- Monitorar a execução do plano de auditoria interna e de comunicar periodicamente ao Conselho de Administração acerca do andamento dos trabalhos e as possíveis intercorrências ou situações relevantes ocorridas que possam impactar o resultado dos trabalhos, bem como as recomendações emitidas por sua equipe e pelos órgãos de controle propondo também as medidas preventivas e corretivas dos desvios detectados;
- Identificar e discutir com os gestores oportunidades de aprimoramento dos processos de gestão de riscos, de controles internos e de governança;
- Verificar se as ações de aprimoramento dos processos de gestão de riscos, de controles internos e de governança são implementadas em prazo compatível com a relevância e urgência da matéria;
- Elaborar relatórios das ações de auditoria realizadas, propondo medidas preventivas e corretivas dos desvios detectados, encaminhando-os aos gestores das unidades avaliadas, bem como a unidade de governança;
- Fornecer avaliação sobre o desenvolvimento e o funcionamento do sistema de governança e de seus subsistemas;
- Fornecer avaliação sobre a gestão de riscos e a adequação e a eficácia dos controles internos;
- Comunicar questões relevantes relacionadas aos controles da gestão da COGERH e eventuais necessidades de melhoria;
- Comunicar os resultados da avaliação de gestão e melhoria da qualidade da atividade de auditoria interna da COGERH;
- Avaliar, periodicamente, se o papel, a autonomia, a responsabilidade, as atribuições e as autorizações da atividade de Auditoria Interna continuam adequados para permitir que os seus objetivos sejam alcançados;
- Elaborar e apresentar ao Conselho de Administração o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna - RAIN, com as informações sobre a execução do PAINT;
- Executar as atividades de auditoria de natureza contábil, financeira, orçamentária, administrativa, patrimonial e operacional da COGERH;

- Verificar o cumprimento e a implementação pela COGERH das recomendações ou determinações de Órgãos Fiscalizadores Externos e do Conselho Fiscal;
- Avaliar os atos de gestão administrativa, orçamentária, financeira, patrimonial, operacional e de pessoal, objetivando a economicidade, a eficiência, a eficácia, a efetividade e a equidade, assim como a aderência regulatória;
- Aferir a adequação do controle interno, a efetividade do gerenciamento dos riscos e dos processos de governança e a confiabilidade do processo e da coleta, mensuração, classificação, acumulação, registro e divulgação de eventos e transações, visando ao preparo das demonstrações financeiras, conforme Inciso II, § 3º, Art. 9º, da Lei nº 13.303, de 2016;
- Outras atividades correlatas definidas pelo Conselho de Administração.

## 1.2. Estrutura organizacional

A Auditoria Interna da COGERH deverá possuir uma estrutura multidisciplinar, em número suficiente, de maneira a poder satisfazer as responsabilidades e objetivos atribuídos a unidade. Essa estrutura deverá ser composta, no mínimo, por 01 (um) Gerente, 01 (um) Coordenador, 02 (dois) Analistas, sendo pelo menos um com formação em Contabilidade. Esse quantitativo deve ser revisado sempre que houver alterações substanciais nas demandas e necessidades do setor.

A AUDIN está posicionada na Estrutura Organizacional da Companhia vinculada diretamente ao Conselho de Administração como destacado na figura abaixo:

Figura 1 – Estrutura Organizacional



Fonte: Organograma da COGERH

## 1.3. Serviços de Auditoria

### 1.3.1. Avaliação ou Asseguração

O trabalho de Avaliação ou Asseguração pode ser definido como a obtenção e a análise de evidências, a fim de fornecer opiniões e conclusões independentes em torno da auditoria interna. Nas atividades de avaliação, a equipe de auditoria deve conduzir uma análise preliminar dos principais riscos e das medidas de controles existentes, considerando o entendimento obtido sobre

a Unidade Auditada e os objetivos do trabalho, refletindo nos tipos de testes a serem realizados e sua extensão.

Devem ser selecionados critérios adequados para avaliar a governança, o gerenciamento de riscos e os controles internos da gestão, os quais podem ser extraídos de várias fontes de informação, incluindo leis, regulamentos, princípios, políticas internas e boas práticas. Os padrões de avaliação a serem utilizados devem ser previamente apresentados e discutidos com os gestores das Unidades Auditadas.

### **1.3.2. Consultoria**

Conforme o The Institute of Internal Auditors – IIA, serviços de aconselhamento e assemelhados, cuja natureza e escopo são acordados com o cliente, e que se destinam a agregar valor e melhorar o processo de governança corporativa, gestão de riscos e processos de controle sem que a auditoria assuma responsabilidade de gestão. Incluem também outras assessorias, trabalho como facilitador, e treinamentos.

As normas do IIA estabelecem alguns parâmetros para a atuação dos colaboradores da auditoria interna como consultores, conforme abaixo:

- a) A natureza dos serviços de consultoria deve ser definida no estatuto da auditoria interna;
- b) A auditoria interna pode prestar serviços de consultoria relacionados às operações pelas quais tenham sido responsáveis anteriormente; e
- c) Caso os colaboradores da auditoria interna constatem potenciais prejuízos à independência e objetividade, relacionados aos serviços de consultoria propostos, o cliente deve ser informado antes que a execução do trabalho seja aceita.

Em regra, os serviços de consultoria são prestados em decorrência de solicitação específica da unidade e devem abordar assuntos estratégicos da gestão e sua natureza e seu alcance, acordados previamente.

Cabe ao gerente da unidade de Auditoria a análise acerca da possibilidade ou não de emitir opinião a respeito de um determinado assunto, não sendo necessária a apresentação de justificativa em caso negativo, haja vista a independência que este deve possuir para o desempenho de suas atividades.

### **1.4. Área de Atuação**

A área de atuação da AUDIN abrange todas as unidades organizacionais da Companhia de Gestão dos Recursos Hídricos, devendo os colaboradores da Auditoria Interna no exercício de suas funções terem

livre acesso a todas as dependências da COGERH, assim como a documentos, físicos ou digitais, livros considerados indispensáveis ao cumprimento de suas atribuições.

Cabe a equipe de auditoria guardar o sigilo das informações, usando nos relatórios e notas técnicas apenas as informações de caráter consolidado, sem identificação de pessoa física ou jurídica quando essas informações estiverem protegidas legalmente por sigilo. Ademais, é vedada a obtenção de elementos comprobatórios de forma ilícita, atendendo aos normativos legais de acesso e restrição a informações.

Para o cumprimento de suas atribuições e alcance de suas finalidades, a Unidade de Auditoria Interna deve realizar suas atividades com foco nos resultados almejados estrategicamente pela Companhia, para o qual se utilizará de metodologia de planejamento específica, com ênfase na visão das atividades e programas desenvolvidos pelas gerências, como fator básico de organização da função pública, na gestão como mobilização organizacional para o alcance desses resultados e no Mapa Estratégico Corporativo, que se configura em ferramenta destinada a apresentar, de forma lógica e estruturada, as diretrizes organizacionais de médio e longo prazo.

A ferramenta utilizada pela companhia para auxiliar no atingimento dos seus objetivos é o Modelo das Três Linhas, estabelecido na Declaração de Posicionamento do IIA, a qual atribui de maneira clara a responsabilidade de todos os envolvidos, provendo uma atuação coordenada e eficiente, sem sobreposições ou lacunas. Os papéis de 3ª linha são representados pela atividade de auditoria interna, cujo objetivo é avaliar a atuação da 1ª linha (Alta Gestão e as gerências das áreas e processos operacionais) e da 2ª linha (áreas responsáveis por estruturar e implantar políticas e supervisionar o funcionamento dos mecanismos).

## **1.5. Estatuto de Auditoria Interna**

O Estatuto de Auditoria Interna aprovado pelo Conselho de Administração da Companhia em sua 157ª Reunião em 07 de março de 2023, tem como propósitos definir princípios, conceitos e diretrizes que nortearão a prática da auditoria interna e fornecer uma estrutura básica para o aperfeiçoamento de sua atuação, com a finalidade de agregar valor e melhorar as operações da Companhia.

Conforme consta no Estatuto da Auditoria Interna, a AUDIN tem como propósito oferecer serviços objetivos de avaliação e consultoria, desenvolvidos para agregar valor e melhorar as operações da Companhia. Neste contexto, a figura 2 apresenta sua Missão, Visão de Futuro e Valores institucionais.

Figura 2 – Missão, Visão de Futuro e Valores da AUDIN



Fonte: AUDIN/COGERH

## 1.6. Código de Ética da Auditoria Interna

O Código de Ética da Auditoria Interna estabelece os princípios e expectativas que guiam o comportamento dos colaboradores na condução das atividades na unidade de Auditoria Interna. Ele descreve os requisitos mínimos de conduta e expectativas comportamentais com o propósito de promover uma cultura ética no profissional de Auditoria Interna.

Este Código aplica-se a todos os colaboradores, lotados na Auditoria Interna da COGERH, ou a qualquer pessoa física ou jurídica que, por força de Lei, contrato ou qualquer ato jurídico, prestarem serviços de natureza permanente, temporária ou excepcional para a AUDIN, devendo todos assinarem o Termo de Ciência e Compromisso, conforme modelo disponibilizado no final do documento.

## 2. Instrumento de Planejamento

O planejamento constitui-se como a etapa fundamental para o sucesso do trabalho da auditoria interna, sendo imprescindível que seja reservado o tempo adequado para sua realização, considerando as estratégias, os objetivos, as prioridades, as metas da Unidade Auditada e os riscos a que seus processos estão sujeitos, tendo como resultado um plano de auditoria interna baseado em riscos.

### 2.1. Plano de Auditoria de Longo Prazo ou Plano de Negócio

De acordo com o Estatuto da AUDIN, o titular da unidade de auditoria interna submeterá à apreciação e à deliberação do Conselho de Administração, a cada quadriênio, o Plano de Auditoria de Longo

Prazo, o Plano de Negócios, de caráter estratégico para atividade de auditoria interna, conterá os objetivos e as iniciativas de gestão da unidade de auditoria interna para os quatro anos seguintes.

O Plano de Negócio apresentará a estratégia de longo prazo para a entrega dos serviços da atividade de Auditoria Interna e os resultados esperados com a adoção de práticas internacionais de Auditoria Interna, no âmbito da COGERH.

O Plano de Negócios da AUDIN deverá conter no mínimo:

- Planejamento estratégico da AUDIN
  - Declaração de propósito
    - A Atividade de Auditoria Interna
    - A Identidade Estratégica da Auditoria Interna
    - Identidade Estratégica da COGERH
  - Diagnóstico da Auditoria Interna
  - Estratégia Geral da AUDIN
  - Objetivos e Resultados Estratégicos
  - Indicadores estratégicos da atividade de Auditoria Interna
  
- Diretrizes gerais para a elaboração dos planejamentos anuais da AUDIN
  - Principais serviços de auditoria a serem executados (incluindo cronogramas relevantes de entregas, relacionamento com os objetivos estratégicos e com o processo de planejamento da auditoria baseado em riscos)
  - Serviços de apoio e administrativos necessários para entrega eficaz dos serviços de auditoria (incluindo capacitação e treinamento, deslocamentos, recursos de TI, pessoal de apoio, equipamentos, etc.)

### **2.2. Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna – PAINT**

O Estatuto de Auditoria Interna estabelece que a AUDIN deve elaborar um Plano de Auditoria Interna baseada em riscos, identificando trabalhos a serem realizados prioritariamente em um determinado período, denominado de Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT).

O documento elaborado pela Controladoria-Geral da União (CGU), denominado Orientação Prática: Plano de auditoria interna baseado em riscos, considera, em termos temporais, que o PAINT é segregado em dois momentos distintos: no primeiro, são identificados, estudados e priorizados os objetos que compõem o universo de auditoria e, no segundo, estabelecem-se quais serão os objetos de auditoria que o comporão, levando em consideração outros fatores como: projetos de execução obrigatória, oportunidade de atuação e questões relativas à capacidade operacional.

Para a realização do mapeamento do universo de auditoria, deve-se buscar informações no Planejamento Estratégico, no site da COGERH e nas previsões orçamentárias da COGERH. O documento será revisado sempre que necessário, à medida que se aprimore o conhecimento a respeito das peculiaridades inerentes à COGERH ou se altere seu estatuto e estrutura, levando à natural inserção e/ou exclusão de objetos.

Consoante a este mapeamento e com base nos riscos aos quais a COGERH está exposta, a AUDIN passa à etapa seguinte, que trata da elaboração de metodologia de priorização dos objetos de auditoria para ser utilizada anualmente na elaboração de seu PAINT.

O Manual de Orientações Técnicas (MOT), desenvolvido pela Controladoria-Geral da União (CGU), esclarece que, embora a IN SFC nº 3/2017 estabeleça a necessidade da definição de trabalhos com base em riscos, cabe à Unidade de Auditoria Interna efetuar-la de acordo com suas especificidades, estabelecendo uma metodologia adequada para sua organização. Nesse sentido, o MOT, bem como o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna do Poder Executivo Estadual do Ceará, apresenta três maneiras para seleção dos trabalhos:

- I.com base na avaliação de riscos realizada pela Unidade Auditada;
- II.com base na avaliação de riscos realizada pela Unidade de Auditoria;
- III.com base em fatores de riscos.

A metodologia será definida e detalhada em documento próprio, denominado Universo de Auditoria, que será revisado anualmente no início do processo de elaboração do PAINT.

De acordo com o Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna do Poder Executivo Estadual, tendo em vista as atribuições da Unidade de Auditoria Interna, é necessário que o Plano de Auditoria Interna apresente no mínimo:

- Relação dos trabalhos a serem realizados em função de obrigação normativa, por solicitação do Conselho, da Alta Administração ou por outros motivos.
- Relação dos trabalhos selecionados com base na avaliação de riscos.
- Previsão de, no mínimo, 40 horas de capacitação para cada colaborador, incluindo o responsável pela Auditoria Interna.
- Previsão da atividade de monitoramento das recomendações emitidas em trabalhos anteriores e ainda não implementadas pelas Unidades Auditadas.
- Relação das atividades a serem realizadas para fins de gestão e melhoria da qualidade da atividade de auditoria interna.
- Indicação de como serão tratadas demandas extraordinárias recebidas durante o período de realização do Plano de Auditoria Interna.
- Relação das atividades necessárias à elaboração do Plano de Auditoria do exercício subsequente.
- Relação das atividades destinadas à avaliação do Plano de Auditoria do exercício em curso e à elaboração de relatório sobre os resultados do exercício.
- Exposição, sempre que possível, das premissas, restrições e riscos associados à execução do Plano de Auditoria Interna.
- Anexo contendo a descrição da metodologia utilizada para seleção dos trabalhos de auditoria com base na avaliação de riscos.

Assim o planejamento anual dos trabalhos da Auditoria Interna será consubstanciado no Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna – PAINT, que tem por finalidade nortear as ações prioritárias que devem ser executadas durante o ano, no intuito de identificar e discutir com os gestores oportunidades de aprimoramento dos processos de gestão de riscos, de controles internos e de governança, além de atribuições administrativas inerentes à auditoria, o acompanhamento sobre as providências adotadas pelas áreas de negócio referente às solicitações, recomendações e determinações expedidas pela Auditoria Externa,

Auditoria Interna e os Órgãos de Controle externos, bem como a previsão de capacitações essenciais para o aperfeiçoamento técnico da equipe da AUDIN.

O Plano de Auditoria Interna deve considerar a necessidade de rodízio de ênfase sobre os objetos auditáveis, evitando o acúmulo dos trabalhos de auditoria sobre um mesmo objeto, de forma a permitir que objetos considerados de menor risco também possam ser avaliados periodicamente.

Para cumprir com o seu planejamento, a auditoria interna poderá solicitar a participação de empregados de outros setores para atuarem temporariamente em ação específica quando houver necessidade de conhecimentos adicionais ou outro domínio de técnicas, matérias e metodologias não compreendidos na área de formação dos empregados da AUDIN.

O PAINT deve ser encaminhado para análise e aprovação do Conselho de Administração até o dia 15 de dezembro do ano que antecede a execução, conforme previsto no Estatuto da AUDIN e Fluxo do processo, disponibilizado nos anexos deste Manual.

### 3. Processo de Auditoria

O processo de auditoria compreende o conjunto de etapas destinado a examinar a regularidade e avaliar a eficiência da gestão administrativa e dos resultados alcançados, bem como apresentar subsídios para o aperfeiçoamento dos procedimentos administrativos e controles internos da Companhia.

Para atingir esse objetivo é necessário que a equipe de auditoria planeje adequadamente o trabalho que será realizado a fim de:

- a. avaliar o processo em exame;
- b. estabelecer a natureza, a extensão e a profundidade dos procedimentos de auditoria a serem realizados; e
- c. obter as evidências confirmativas de suas constatações para a obtenção de suas conclusões.

Figura 3 – Etapas do processo de auditoria



### 3.1. Planejamento dos Trabalhos Individuais de Auditoria

Antes de ser iniciado, o trabalho de auditoria deve ser formalizado internamente por meio de Ordem de Serviço expedida pelo gerente da AUDIN, conforme modelo disponibilizado nos anexos. Esse documento deve trazer a síntese das principais diretrizes e informações acerca do trabalho e será produzido antes mesmo da elaboração do programa de trabalho, que traz informações mais completas sobre a atividade que será desenvolvida.

Quanto ao conteúdo, deve constar as seguintes informações, dentre outras:

- a) o tipo de trabalho a ser realizado;
- b) a Unidade Auditada;
- c) o objeto da auditoria;
- d) o objetivo geral;
- e) o prazo estimado para desenvolvimento das atividades;
- f) a equipe de auditoria, o responsável pela supervisão e o responsável pela liderança do trabalho.

Essa formalização visa à organização interna e tem como destinatários a equipe de auditoria.

O trabalho de auditoria também deve ser formalmente comunicado à Unidade Auditada, o que deve ocorrer tão logo a AUDIN tenha clareza sobre as diretrizes do trabalho e haja a necessidade de maior interação com os responsáveis pelo objeto da auditoria. Essa comunicação será realizada via e-mail, conforme o Modelo de Comunicação de Início dos Trabalhos, constante no anexo II deste Manual.

Para cada trabalho de auditoria previsto no Plano Anual de Auditoria Interna, deve ser realizado um planejamento específico, o qual 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.

Para que se realize adequadamente essa etapa, é necessário que se considere, entre outras, as atividades descritas a seguir:

- análise preliminar do objeto auditado;

- definição dos objetivos e do escopo do trabalho, considerando os principais riscos existentes e a adequação e suficiência dos mecanismos de controle estabelecidos; e
- elaboração do programa de trabalho.

Os passos descritos a seguir são indicados para que a equipe de auditoria tenha segurança razoável na elaboração do planejamento dos trabalhos individuais de auditoria com foco em riscos e, conseqüentemente, agreguem valor à Unidade Auditada, identificando oportunidades para aperfeiçoamento dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controle dessa unidade.

### 3.1.1 Análise Preliminar do Objeto Auditado

A análise preliminar do objeto constitui uma etapa fundamental dos trabalhos de auditoria. É necessária para ajudar a obter uma compreensão suficiente do objeto de auditoria e para que se estabeleçam de forma mais clara os objetivos, o escopo do trabalho, os exames a serem realizados e os recursos necessários para a realização da auditoria.

Essa etapa normalmente começa com uma análise do Plano Anual de Auditoria Interna, para que a equipe obtenha o entendimento do contexto do trabalho selecionado e do motivo pelo qual ele foi incluído no plano.

A equipe deve realizar o levantamento de informações, como:

- objetivos e riscos associados ao objeto de auditoria e os controles internos associados a esses riscos;
- apetite a risco da Companhia em relação aos riscos associados ao objeto da auditoria (definido conforme a política de gestão de riscos da COGERH);
- relação do objeto de auditoria com a missão, visão, objetivos estratégicos da COGERH;
- objetivos e estrutura de governança, de gerenciamento de riscos e controles do objeto de auditoria;
- indicadores de desempenho do objeto de auditoria;
- fluxogramas (mapas de processos) relacionados ao objeto da auditoria;
- responsáveis pelo objeto da auditoria;
- estrutura organizacional das áreas envolvidas;

- leis e regulamentos, normas, orientações, manuais e procedimentos internos, decisões de órgãos reguladores relacionados ao objeto de auditoria;
- jurisprudência de interesse (Tribunal de Contas do Estado do Ceará, Tribunal de Contas da União, Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal de Justiça etc.);
- estudos sobre o objeto da auditoria;
- quantidade/lotação/perfil da força de trabalho envolvida;
- principais insumos utilizados (energia, equipamentos, matéria-prima etc.);
- sistemas informatizados utilizados;
- partes interessadas;
- programas/ações orçamentários envolvidos;
- materialidade dos recursos (em R\$);
- histórico de achados;
- recomendações dos órgãos de controle pendentes de atendimento;
- informações extraídas de sistemas corporativos;
- resultados de trabalhos anteriores.

Uma parte dessas informações pode ser obtida a partir dos papéis de trabalho do tipo permanente mantidos pela AUDIN. Outra parte dessas informações pode ser obtida por meio de entrevistas e reuniões com os gestores e colaboradores da Unidade Auditada ou por meio de visitas *in loco*, para se observar o funcionamento do objeto a ser auditado.

### **3.1.1.1. Mapeamento/validação do objeto selecionado**

O objeto selecionado em uma auditoria normalmente é um processo. Entende-se por processo um conjunto de atividades sequenciadas e relacionadas entre si que têm como finalidade transformar insumos em produtos e serviços.

Embora não seja obrigatório, recomenda-se o desenho do processo a ser auditado, ou seja, o fluxo do processo, o qual permite que se enxerguem com maior facilidade seus participantes e suas atribuições,

os controles existentes, as oportunidades de melhoria, e também: a ausência de controles em etapas-chave, lacunas, problemas e, principalmente, os riscos que ameaçam os objetivos do objeto da auditoria.

Mapear um processo significa desenhar a sequência de atividades, de decisões e de documentos indicando o sentido de seu fluxo, de forma a deixar clara a relação entre todos esses elementos, de acordo com uma visão que parte do nível maior de detalhe para o menor. Trata-se, pois, da análise estruturada do objeto da auditoria, de seus componentes (agentes, responsáveis, atividades, processos, subprocessos, produtos, entre outros) e do relacionamento entre eles, de forma a torná-lo mais facilmente compreensível.

Caso o processo já esteja mapeado, a equipe de auditoria deverá realizar procedimentos (a exemplo de entrevistas com os responsáveis pela gestão e pela execução do processo que será auditado) para testar os fluxos e verificar se o mapeamento realizado corresponde à realidade e se atende às necessidades do trabalho que será desenvolvido.

Se o processo não tiver sido mapeado ou se o mapa não for considerado adequado para o trabalho de auditoria, a equipe de auditoria poderá realizar o mapeamento ou, ao menos, elaborar um memorando descritivo que identifique as atividades desenvolvidas, sua sequência e os responsáveis pelas etapas do processo. Para tanto, será necessária uma forte interação com os gestores e com os demais profissionais que se relacionam com o objeto da auditoria na Unidade Auditada. Para que essa etapa seja concluída adequadamente, pode ser também necessária a realização de alguns testes, como análise documental, observação, entre outros.

É preciso atentar para a existência de possíveis diferenças entre o processo normatizado (leis, portarias, resoluções etc.) e o seu fluxo real, aquele que ocorre no cotidiano da Unidade Auditada. Caso sejam detectadas divergências relevantes entre a descrição do processo e o modo como ele é realizado, na prática, deverá aprofundar os exames, tendo em vista que essas diferenças podem representar inobservância e/ou inadequação dos controles internos ou até indicar que as normas estão inapropriadas. Assim sendo, as eventuais diferenças identificadas e a sua origem devem ser registradas.

### **3.1.2. Objetivos e Escopo do Trabalho de Auditoria**

Finalizada a análise preliminar do objeto de auditoria, a equipe deverá ter condição de definir, ainda que preliminarmente, os objetivos do trabalho de auditoria e proceder a uma primeira declaração do escopo, os quais poderão ser aprimorados após a avaliação dos riscos e dos controles associados ao objeto.

Os objetivos consistem basicamente nas questões a que a auditoria pretende responder. Devem ser descritos de modo que o propósito da auditoria fique claro; além disso, devem ser concisos, realistas e não conter termos ambíguos ou abstratos. Devem ser cuidadosamente elaborados para cada trabalho pelas seguintes razões:

- definem especificamente os resultados pretendidos na auditoria;
- direcionam o escopo, os testes, o tempo, os recursos e as competências necessárias da equipe, a metodologia e a natureza do trabalho de auditoria; e
- orientam a formulação dos achados de auditoria.

Ao desenvolver os objetivos do trabalho, a equipe de auditoria deve:

a) observar que objetivos do trabalho constituem o desdobramento do objetivo geral inicialmente definido no Plano da Auditoria Interna e devem estar em harmonia com os objetivos do objeto auditado. Para os trabalhos de auditoria não previstos inicialmente no plano, os objetivos do trabalho devem ser elaborados para atender o aspecto específico que o motivou;

b) considerar os principais riscos e a adequação e a suficiência dos mecanismos de controle estabelecidos;

c) considerar as expectativas das partes interessadas;

d) considerar a possibilidade de ocorrência de erros significativos, fraudes, não conformidades e outras exposições relacionadas ao objeto da auditoria.

Como um trabalho de auditoria, geralmente, não pode abranger tudo, a equipe de auditoria deve determinar os limites da auditoria, o que será e o que não será incluído, ou seja, o escopo. Quando a equipe estabelece o escopo do trabalho, ela considera componentes como os limites da área ou do processo, subprocessos, período de tempo e localizações geográficas a serem avaliadas.

Assim, o escopo deve apresentar uma clara declaração do foco, da extensão e dos limites da auditoria, e sua amplitude deve ser suficiente para que os objetivos da auditoria sejam atingidos. Escopo e objetivos, portanto, devem ser compatibilizados.

Além dos objetivos do trabalho, outros elementos contribuem para se definir o escopo. São eles: o tipo do trabalho que se pretende realizar; as necessidades dos usuários potenciais dos resultados do trabalho; o tipo e a extensão dos problemas encontrados nos relatórios de auditoria dos anos anteriores; trabalhos de

auditoria elaborados por órgão de controle externo ou entidade de auditoria privada; os níveis de materialidade e dos riscos identificados; a adequação dos mecanismos de controle, entre outros.

### **3.1.2.1. Avaliação de riscos e de controles**

Para considerar os principais riscos e a adequação e a suficiência dos mecanismos de controle estabelecidos, a equipe de auditoria poderá utilizar técnicas de avaliação de riscos.

Essa etapa tem como propósitos: identificar quais riscos podem influenciar o cumprimento dos objetivos do objeto da auditoria; verificar as causas e as consequências desses riscos; classificá-los e, ainda, identificar e avaliar a adequação do desenho dos controles internos da gestão, de forma a concluir sobre quais riscos e controles deverão ser analisados prioritariamente.

#### **3.1.2.1.1. Identificação dos riscos inerentes**

Nos casos em que o gestor disponibilizar o processo mapeado, os objetivos do objeto de auditoria e os riscos identificados, a equipe deverá realizar análise e revisão desses documentos com a finalidade de averiguar a sua suficiência e a sua adequação ao trabalho de auditoria que será realizado.

Caso o gestor não tenha clareza sobre os objetivos e os riscos relativos ao objeto de auditoria, a equipe de auditoria deverá interagir com ele, de forma a confirmar o entendimento sobre os objetivos obtido na etapa de análise preliminar do objeto de auditoria.

Em seguida, com base nos objetivos identificados, nas demais informações coletadas na etapa de análise preliminar do objeto de auditoria e com o auxílio das técnicas de identificação de riscos, a equipe deverá compilar uma lista de riscos, conhecidos ou previsíveis, associados ao objeto de auditoria, capazes de comprometer o alcance dos seus objetivos.

Os riscos constantes da lista devem ser os inerentes ao objeto, ou seja, os riscos próprios da atividade.

Uma vez identificados os riscos, é preciso compreendê-los, verificando suas causas e suas consequências, isto é, os resultados do evento que podem afetar os objetivos.

Para a identificação das causas, devem ser verificadas as fontes de riscos e suas vulnerabilidades, tendo em vista que as fontes de riscos associadas às respectivas vulnerabilidades possibilitam que um evento ocorra, ou seja, que um risco se materialize. Para identificar as consequências, normalmente são suficientes o conhecimento do processo e a dedução lógica.

O Quadro 1 não constitui uma lista exaustiva, mas contribui para o levantamento de possíveis causas de risco.

### Quadro 1 - Possíveis causas dos riscos

<b>CAUSA = FONTES + VULNERABILIDADES</b>	
<b>Fontes de Risco</b>	<b>Vulnerabilidades</b>
Pessoas	Em número insuficiente; sem capacitação; perfil inadequado; desmotivadas, alta rotatividade, propensas a desvios éticos e/ou fraudes.
Processos	Mal concebidos (exemplo: fluxo, desenho); sem manuais ou instruções formalizadas (procedimentos, documentos padronizados); sem segregação de funções, sem transparência.
Sistemas	Obsoletos; sem manuais de operação; sem integração com outros sistemas; inexistência de controles de acesso lógico/backups, baixo grau de automação.
Infraestrutura Física	Localização inadequada; instalações ou leiaute inadequados; inexistência de controles de acesso físico.
Tecnologia	Técnica ultrapassada/produto obsoleto; falta de investimento em TI; Tecnologia sem proteção de patentes; processo produtivo sem proteção contraespionagem, controles insuficientes sobre a transferência de dados.
Eventos externos	<p>Ambientais: mudança climática brusca; incêndio, inundação, epidemia.</p> <p>Econômicos: oscilações de juros, de câmbio e de preços, contingenciamento, queda de arrecadação, crise de credibilidade, elevação ou redução da carga tributária.</p> <p>Políticos: novas leis e regulamentos, restrição de acesso a mercados estrangeiros, ações de responsabilidade de outros gestores; "guerra fiscal" entre estados, conflitos militares, divergências diplomáticas.</p> <p>Sociais: alterações nas condições sociais e demográficas ou nos costumes sociais, alterações nas demandas sociais, paralisações das atividades, aumento do desemprego.</p>

	<p>Tecnológicos: novas formas de comércio eletrônico, alterações na disponibilização de dados, reduções ou aumentos de custo de infraestrutura, aumento da demanda de serviços com base em tecnologia, ataques cibernéticos.</p> <p>Infraestrutura: estado de conservação das vias de acesso; distância de portos e aeroportos; interrupções no abastecimento de água, energia elétrica, serviços de telefonia; aumento nas tarifas de água, energia elétrica, serviços de telefonia.</p> <p>Legais/jurídicos: novas leis e normas reguladoras; novos regulamentos; alterações na jurisprudência de tribunais; ações judiciais.</p>
Governança	<p>Competências e responsabilidades não identificadas ou desrespeitadas; centralização ou descentralização excessiva de responsabilidades; delegações exorbitantes; falta de definição de estratégia de controle para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão; deficiência nos fluxos de informação e comunicação; produção e/ou disponibilização de informações, que tenham como finalidade apoiar a tomada de decisão, incompletas, imprecisas ou obscuras; pressão competitiva; falta de rodízio de pessoal; falta de formalização de instruções.</p>
Planejamento	<p>Ausência de planejamento. Planejamento elaborado sem embasamento técnico ou em desacordo com as normas vigentes, objetivos e estratégias inadequados, em desacordo com a realidade.</p>

Fonte: Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna do Poder Executivo Estadual adaptado de Manual de Orientações Técnicas da CGU, 2017

### 3.1.2.1.2. Identificação e avaliação preliminar dos controles internos

Com base nas informações coletadas na análise preliminar, e nos riscos relevantes relacionados aos objetivos do objeto de auditoria, a equipe de auditoria deve identificar e avaliar preliminarmente os respectivos controles adotados para gerenciar esses riscos.

As finalidades dessa etapa são identificar os controles internos estabelecidos para tratamento dos riscos relevantes e avaliar se o seu desenho está adequado aos riscos a que pretendem responder.

A identificação dos controles, na verdade, é uma extensão da análise preliminar do objeto de

auditoria e da avaliação de riscos realizados em etapa anterior. Então, ao realizar essa atividade, é importante ter a compreensão:

- dos objetivos do objeto de auditoria e dos respectivos riscos;
- dos procedimentos e das normas relacionados ao objeto da auditoria;
- dos sistemas de informação que dão suporte ao objeto de auditoria;
- dos diferentes tipos de atividades de controle: procedimentos de autorização e aprovação; segregação de funções (autorização, execução, registro, controle); controle de acesso a recursos e registros; verificações; conciliações; avaliação do desempenho operacional; avaliação das operações, dos processos e das atividades; supervisão, entre outros.

A avaliação preliminar dos controles consiste na verificação do modo como os controles foram planejados e estruturados e se o seu desenho é capaz de garantir segurança razoável de que os riscos relacionados ao objeto em questão estão sendo gerenciados a um nível aceitável. É atividade fundamental para o planejamento da auditoria, pois dela decorrerão: o risco de controle, o nível do risco residual e a definição dos testes de auditoria.

Nessa etapa, é importante considerar:

- a existência de compatibilidade entre os objetivos do objeto de auditoria, seus riscos e os objetivos dos controles estabelecidos;
- a relação custo-benefício;
- a segregação de funções e o rodízio de colaboradores;
- a definição de responsabilidades;
- se os controles foram desenhados em consonância com os princípios dos controles internos da gestão;
- as características dos controles, especialmente, quanto à função (preventivo, detectivo, corretivo, diretivo, compensatório ou complementar) e à forma de implementação (manual ou automatizada);
- se o controle avaliado é o único ou o principal destinado a mitigar determinado risco;

- a frequência com que o controle é acionado (permanente, anual, trimestral, mensal, semanal, diário ou por transação).

Também devem ser verificadas, com base em *benchmarking*, por exemplo, as melhores práticas de controles que mitiguem os riscos relevantes identificados, com o objetivo de aferir se o que é praticado pelo gestor pode ser aperfeiçoado.

Com base nessas informações e no julgamento profissional da equipe de auditoria, o resultado da avaliação preliminar dos controles internos da gestão deverá ser registrado.

O modelo de estrutura de Matriz de Risco e de Controle para registro dos resultados dos processos de avaliação preliminar de riscos e controles, está disponibilizado no anexo V deste Manual.

Após a identificação do risco inerente e a identificação do nível de controle, é possível concluir o nível de risco residual, isto é, aquele que permanece após a implantação da resposta da administração. Por exemplo: se a um risco inerente foi atribuído o grau 10 (muito alto) e os controles para esse risco forem considerados muito fracos, grau 2, tem-se o risco residual 8, também bastante alto.

Adicionalmente ao resultado da avaliação de riscos e da adequação do desenho dos controles, é recomendável que a equipe de auditoria considere, no planejamento dos trabalhos, o “risco de o auditor chegar a conclusões inválidas e/ou fornecer opiniões equivocadas com base no trabalho de auditoria realizado”, isto é, o risco de auditoria. Com base nessa informação, pode-se determinar a melhor abordagem de auditoria (natureza, época e extensão dos procedimentos para coleta de evidências).

Os trabalhos de auditoria visam a obter segurança razoável, não absoluta, de que os dados auditados estão corretos. Assim sendo, a equipe de auditoria precisa lidar com o risco de não detectar algum erro existente e, portanto, emitir uma opinião inapropriada. Para evitar que isso se dê, os profissionais de auditoria devem ter como objetivo reduzir o risco de auditoria a um nível aceitável.

Uma vez identificados o risco inerente e o risco de controle, é possível decidir sobre quais procedimentos de auditoria serão aplicados, quando e em qual extensão, a fim de reduzir o nível do risco de detecção e, conseqüentemente, o risco de auditoria.

### **3.1.2.2. Definição dos objetivos e do escopo do trabalho de auditoria**

Após a identificação dos riscos de maior relevância e da avaliação preliminar dos respectivos controles, a equipe terá mais elementos para definir, ou rever, se estabelecidos preliminarmente, os objetivos e o escopo do trabalho.

Os controles que comporão o escopo serão os controles internos chave, ou seja, aqueles capazes de, em uma situação de risco inerente alto, atuar para que o risco residual seja baixo. Para isso, de acordo com a análise realizada pela equipe de auditoria, devem possuir desenho adequado e estar, ao menos aparentemente, em correto funcionamento.

Além desses controles, podem também compor o escopo aqueles que servem para mitigar um grande número de riscos. Os testes que prevalecerão nas duas situações apontadas serão os testes de controle.

Pode haver, entretanto, riscos inerentes altos com controles fracos ou inexistentes. Nesse caso, a equipe não deixará de realizar a sua avaliação, mas esta será realizada por meio de procedimentos substantivos, com o objetivo de identificar o impacto resultante da inexistência ou da inadequação dos controles.

Quando houver, por exemplo, dois riscos relevantes (“R1” e “R2”) com igual magnitude, tendo o risco “R1” vários controles para mitigá-lo e o “R2” um único controle, poderá ser considerada menos prioritária a avaliação do conjunto de controles do risco “R1”.

A quantidade de riscos e controles a serem avaliados, bem como a profundidade dos procedimentos a serem aplicados, vai depender do tempo, dos recursos disponíveis e da gravidade da situação encontrada. É importante ressaltar que quaisquer limitações do escopo que venham a ocorrer devem ser documentadas e discutidas com o supervisor do trabalho e, caso afetem a capacidade da AUDIN executar suas atividades de forma independente e objetiva, o responsável pela AUDIN deve discutir o prejuízo com a Diretoria e/ou com o Conselho de Administração, a fim de buscar apoio para solucioná-lo.

### **3.1.3. Elaboração do Programa de Trabalho**

Com base nos objetivos estabelecidos para o trabalho de auditoria e no escopo, definidos com fundamento no conhecimento acumulado por meio das etapas anteriores, ou seja, nos objetivos do objeto auditado, nos principais riscos e na avaliação preliminar dos controles a eles relacionados, a equipe de auditoria decidirá por meio de quais tipos de testes, substantivos ou de controle, procederá a sua avaliação, de modo a formar a convicção para a emissão de sua opinião. Nesta etapa, terá condições, portanto, de elaborar o programa de trabalho.

O programa de trabalho, cujo modelo pode ser verificado no anexo VI, constitui um importante instrumento de planejamento.

No programa de trabalho de avaliação, 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 individual a ser realizada e devem torná-los claros tanto para os auditores quanto para os supervisores, contribuindo também para a etapa posterior de elaboração do relatório;

b) os critérios de auditoria, que constituem referenciais para avaliar 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;

c) as técnicas, a natureza e a extensão dos testes necessários para identificar, analisar, avaliar e documentar as informações durante a execução do trabalho, de modo a permitir a emissão da opinião pela equipe.

Nos serviços de consultoria, o programa de trabalho pode variar na forma e no conteúdo de acordo com a natureza do trabalho.

O programa de trabalho deve ser aprovado formalmente pelo supervisor do trabalho, podendo ser ajustado, também mediante a anuência do supervisor, em decorrência de novas informações e conhecimentos adquiridos no decorrer da auditoria.

A utilização criteriosa do Programa de Auditoria permitirá a equipe avaliar, em campo, a conveniência de ampliar os exames (testes de auditoria) quanto à extensão e/ou à profundidade, caso necessário.

O programa de trabalho deve constar a Matriz de Planejamento, que é uma ferramenta útil para facilitar a elaboração conceitual do trabalho e subsidiar as decisões sobre a estratégia metodológica a ser empregada, para que o resultado final atinja o padrão de qualidade técnica almejado.

### **3.1.3.1. Testes e Técnicas de Auditoria**

Procedimento de auditoria é um conjunto de exames, previstos no programa de trabalho, com a finalidade de obter evidências suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis, que permitam responder a uma questão de auditoria definida na fase de planejamento do trabalho.

Os procedimentos de Auditoria Interna são classificados em dois tipos:

- Testes de controle; e
- Testes substantivos.

Os testes de controle são aqueles que avaliam o desenho e a efetividade operacional dos controles, ou seja, se os controles realmente impedem ou revelam a ocorrência de falhas nas atividades controladas e se eles estão funcionando da forma estabelecida. Visam verificar se as atividades de controle:

- a) foram formalizadas (se isto for uma condição necessária), por meio de políticas e de manuais, por exemplo;
- b) encontram-se atualizadas;
- c) são frequentemente divulgadas e reforçadas junto aos responsáveis pela sua operacionalização;
- d) são pertinentes, frente à magnitude dos respectivos riscos avaliados;
- e) foram e continuam sendo efetivamente observadas e aplicadas de maneira uniforme.

As técnicas geralmente usadas para testar o desenho dos controles e obter evidência de auditoria suficiente sobre sua adequação são observação, indagação, análise documental ou uma combinação delas, teste de reexecução de controle, entre outras.

Ao planejar e executar testes de controle, a equipe de auditoria deve:

- a) executar procedimentos para obter evidência de auditoria sobre a efetividade operacional dos controles, incluindo:
  - o modo como os controles foram aplicados ao longo do período;
  - a consistência dos controles;
  - por quem ou por quais meios eles foram aplicados.

b) determinar se os controles a serem testados dependem de outros controles (controles indiretos) e, caso afirmativo, se é necessário obter evidência de auditoria que suporte a operação efetiva desses controles indiretos.

Os testes de controle objetivam propiciar a equipe de auditoria segurança razoável quanto a efetiva utilização dos procedimentos previstos como controles internos administrativos, previamente especificados pela Alta Administração nas normas internas. Visam, portanto, a obtenção de segurança de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela Companhia estão em efetivo funcionamento e cumprimento.

Os testes substantivos são procedimentos que objetivam obter evidências que corroborem a validade e propriedade dos atos e fatos administrativos, assegurando razoável grau de certeza quanto à conformidade ou a existência de impropriedades. São empregados pela equipe de auditoria quando é necessário obter evidências suficientes e convincentes sobre as transações, que lhe proporcionem fundamentação para a sua opinião acerca de determinados fatos.

Os procedimentos substantivos subdividem-se em:

- a) testes de detalhes (também denominados testes de transações e saldos): se referem ao exame de registros contábeis e das operações/documentos que lhes deram origem, bem como a conformidade dos atos administrativos;
- b) procedimentos analíticos substantivos (também denominados revisões analíticas): envolvem a utilização de comparações para avaliar adequação – comparando, por exemplo, o saldo de uma conta com dados não financeiros a ela relacionados.

São exemplos de procedimentos substantivos: observar contagem física de estoque, comparar estoques com catálogo atual de vendas, examinar faturas (de fornecedores) pagas, entre outros.

Os procedimentos substantivos são de fundamental importância na complementação dos testes de controle, considerando que é a partir dos primeiros que a equipe de auditoria tem condições de constatar a fidedignidade das operações e registros produzidos pela Unidade Auditada.

### **3.1.3.1.1. Técnicas de Auditoria**

Técnicas de Auditoria são um conjunto de processos e ferramentas utilizadas para a obtenção de evidências, as quais devem ser suficientes, adequadas, relevantes e úteis para a conclusão dos trabalhos.

É fundamental observar a finalidade específica de cada técnica, de modo a evitar a aplicação de técnicas inadequadas, a execução de exames desnecessários e o desperdício de recursos humanos e de tempo. A equipe de auditoria também deve estar atenta ao fato de que as técnicas de auditoria não são excludentes, mas complementares.

Várias são as técnicas de auditoria que podem ser utilizadas na execução dos trabalhos. Dentre as diversas técnicas, as mais utilizadas na execução dos trabalhos de auditoria são:

a) **Inspeção ou verificação física (in loco):** Exame usado para testar a efetividade dos controles internos administrativos, particularmente daqueles relativos à segurança de quantidades físicas ou qualidade de bens tangíveis, condições de instalações e práticas operacionais. A evidência é coletada sobre itens tangíveis;

b) **Observação:** Corresponde à verificação visual do auditor, fundamentada no ceticismo profissional e na sua bagagem de conhecimentos e experiências. Consiste no exame de processo ou de procedimento executado por outros, normalmente colaboradores da Unidade Auditada, com a finalidade de averiguar se o item sob exame opera em conformidade com os padrões (critérios) definidos;

c) **Análise documental:** Visa à comprovação das transações que, por exigências legais, comerciais ou de controle, são evidenciadas por documentos, a exemplo de faturas, notas fiscais, certidões, portarias, declarações etc. Tem como finalidade a verificação da legitimidade do documento, mas também da transação;

d) **Circularização:** Verificação junto a fontes externas ao auditado, da fidedignidade das informações obtidas internamente. Consiste na circularização das informações com a finalidade de obter confirmações em fonte diversa da origem dos dados;

e) **Entrevistas:** Consiste em indagação oral ou escrita, realizada através de entrevistas e/ou questionários junto ao pessoal da unidade organizacional auditada ou de outra área, para a obtenção de dados e informações;

f) **Recálculo:** Revisão das memórias de cálculos ou a confirmação de valores por meio da comparação de elementos numéricos correlacionados, refazendo os cálculos apresentados, de modo a constatar a adequação dos mesmos;

g) **Procedimentos Analíticos:** A equipe de auditoria irá avaliar as informações contábeis, por meio de indicadores previamente selecionados ou indicados. A premissa parte do fato de que, a menos que

ocorram situações atípicas (como transações não usuais, erros, ineficácia, atos ilegais e fraudes), as relações entre as informações existentes tendem a se manter;

h) **Reexecução:** A equipe de auditoria irá executar novamente procedimentos, cálculos, atividades de controle, a fim de testar os sistemas, processos e controles internos, confirmando, assim, a veracidade, a correção e a legitimidade dos atos/fatos registrados;

i) **Rastreamento e Vouching:** Consiste em verificar a correspondência dos lançamentos contábeis com a documentação base. No rastreamento, primeiro a equipe de auditoria seleciona os documentos que representam as transações e verifica se elas foram de fato registradas no sistema contábil. No *vouching*, a execução ocorre no sentido oposto. Inicialmente, é feita a seleção das movimentações e, em seguida, a verificação dos documentos, possibilitando a detecção de lançamentos a maior nos registros contábeis e a obtenção das afirmações sobre a ocorrência do fato;

j) **Benchmarking:** Consiste basicamente em comparar algum aspecto do desempenho de uma organização com o de outra organização, ou mesmo com outra área da própria organização, cujo desempenho positivo possa ser considerado uma referência. Para tanto, é necessário analisar o desempenho das unidades comparadas quantitativa e qualitativamente e medir a diferença entre elas. Em seguida, é preciso identificar as principais ações que contribuem para a diferença de desempenho, que, normalmente, consistem em boas práticas de gestão e, na sequência, as oportunidades de melhoria.

### 3.1.3.2. Amostragem

O método de amostragem é aplicado como forma de viabilizar a realização de ações da Unidade de Auditoria Interna em situações em que o objeto alvo da ação se apresenta em grandes quantidades e/ou se distribui de maneira bastante pulverizada. A amostragem é também aplicada em função da necessidade de obtenção de informações em tempo hábil, em casos em que a ação, na sua totalidade, torna-se impraticável, até mesmo em termos de custo/benefício.

A equipe de auditoria, ao recorrer a uma amostra, reduzirá a população a dimensões menores, sem perda das características essenciais.

A amostragem tem como objetivo conhecer as características de interesse de uma determinada população a partir de uma parcela representativa. É um método utilizado quando se necessita obter informações sobre um ou mais aspectos de um grupo de elementos (população) considerado grande ou numeroso, observando apenas uma parte dele (amostra). As informações obtidas dessa parte somente

poderão ser utilizadas de forma a concluir algo a respeito do grupo, como um todo, caso esta seja representativa.

Devem estar adequadamente documentadas, inclusive nos papéis de trabalho, as informações suficientemente detalhadas sobre todas as etapas relativas ao processo de amostragem: questionário/checklist, descrição da população, descrição do plano amostral, processo e critérios de seleção da amostra, amostra efetivamente coletada, crítica de dados, identificação e tratamento de não-resposta e metodologia de cálculo dos resultados; para fins de transparência, consulta, respaldo e comprovação das conclusões do trabalho da equipe de auditoria interna e viabilizar o trabalho de revisão.

### **3.2. Execução do Trabalho de Auditoria**

Durante a execução das atividades, a equipe de auditoria deve executar os testes definidos no programa de trabalho, com a finalidade de identificar informações suficientes, confiáveis, relevantes e úteis.

Para a execução adequada dos trabalhos, a equipe de auditoria deve ter livre acesso a todas as dependências da Unidade Auditada, assim como a seus colaboradores, informações, processos, banco de dados e sistemas.

Caso no decorrer dos trabalhos de Auditoria, surja a necessidade de realização de uma consultoria devido oportunidades identificadas no decurso de um trabalho de avaliação dependerá de prévia inclusão no Plano de Auditoria Interna da COGERH.

A execução dos trabalhos de auditoria interna seguirá as seguintes etapas:

- reunião de abertura dos trabalhos com o auditado;
- aplicação do programa de auditoria (exames e coleta de evidências);
- registro em papéis de trabalho;
- elaboração do relatório de auditoria e;
- apresentação do Relatório Preliminar para a unidade auditada.

#### **3.2.1. Comunicação com a Unidade Auditada**

O estabelecimento de uma comunicação eficaz com a Unidade Auditada durante todo o processo de auditoria é fundamental para o bom desenvolvimento dos trabalhos. Com o estabelecimento de uma boa

comunicação, a equipe de auditoria pode melhorar a compreensão sobre o objeto auditado, o acesso a fontes de informação, a dados e a esclarecimentos advindos da Unidade Auditada sobre os achados ou sobre quaisquer aspectos que possam ter influência sobre a opinião da equipe de auditoria.

É imprescindível, portanto, que a equipe de auditoria mantenha boas relações profissionais com todas as partes envolvidas no processo de auditoria, promovam um fluxo de informações livre e aberto, respeitando os requisitos de confidencialidade, e conduzam discussões em um ambiente de mútuo respeito e compreensão do papel e das responsabilidades das partes envolvidas.

O supervisor 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 responsável pela AUDIN, de imediato e formalmente, à Alta Administração ou ao Conselho, com solicitação da adoção das providências necessárias à continuidade dos trabalhos de auditoria.

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

A seguir serão apresentadas as seguintes formas de comunicação com a Unidade Auditada durante os trabalhos de auditoria:

- a) Documento de formalização dos trabalhos e apresentação das diretrizes;
- b) Reunião de abertura;
- c) Solicitação de Auditoria (SA);
- d) Nota de Auditoria (NA);
- e) Reunião para apresentação dos achados e discussão das possíveis soluções.

### **3.2.1.1. Documento de Formalização dos Trabalhos e Apresentação das Diretrizes**

Tendo em vista o respeito e a colaboração que devem prevalecer na relação entre a AUDIN e a Unidade Auditada, é considerada uma boa prática a AUDIN encaminhar comunicação formal a Unidade Auditada, informando sobre as diretrizes do trabalho que será realizado, assim que essas diretrizes forem definidas.

Essa comunicação será encaminhada durante a etapa de planejamento da auditoria, conforme já definido anteriormente. O anexo II deste Manual disponibiliza o modelo de Comunicação de Início dos Trabalhos.

### **3.2.1.2. Reunião de Abertura**

Essa reunião 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 gestor da Unidade Auditada, e ser conduzida pelo supervisor da auditoria, 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 supervisor da equipe;
- d) identificação de representante da Unidade Auditada que possa atuar como interlocutor da Equipe de Auditoria;
- e) tratativas sobre acesso a instalações físicas, documentos e informações, inclusive quando houver dados sigilosos;
- f) exposição da dinâmica da auditoria, se o auditado não tiver familiaridade com esse processo;
- g) indicação da forma de comunicação dos resultados;
- h) indicação das responsabilidades do auditado;
- i) 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.

As reuniões serão registradas por meio de atas, conforme modelo disponibilizado nos anexos deste Manual.

### **3.2.1.3. Solicitação de Auditoria**

Constitui documento utilizado pela AUDIN 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 responsável pela Unidade Auditada ou a um colaborador indicado por este.

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 a equipe de auditoria tenha 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.

Sempre que possível, a equipe de auditoria deve manter contato com os colaboradores 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 supervisor da equipe ou gerente da AUDIN 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.

O Anexo III deste Manual disponibiliza um modelo de Solicitação de Auditoria.

### **3.2.1.4. Nota de Auditoria**

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

a) identificação de providência a ser adotada imediatamente pela Unidade Auditada, de modo que aguardar a finalização do trabalho para expedir a recomendação necessária poderá resultar em danos aos cidadãos ou à Administração Pública. 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 responsável pela Unidade Auditada, cabendo ao gerente da AUDIN definir, no âmbito da sua unidade, quem terá competência para assiná-la. Já na situação descrita no item "b", a comunicação poderá ser encaminhada à autoridade da área que tem a competência para solucionar a falha apontada.

As situações apresentadas na NA devem 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.

O Anexo VIII disponibiliza o modelo de Nota de Auditoria.

### **3.2.1.5. 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.

Para que essa oportunidade de interação seja mais bem aproveitada, é recomendável que a AUDIN encaminhe os achados aos gestores da Unidade Auditada, de forma consolidada, antes da reunião.

Essa reunião deve ser conduzida pelo supervisor do trabalho, podendo haver delegação desta atribuição, e contar, na medida do possível, com a participação da equipe. Como pauta mínima para a reunião, sugere-se:

- 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) estabelecimento de prazo 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 supervisor. Em seguida os achados deverão ser novamente apresentados à Unidade Auditada e, se necessário, agendada nova reunião para discussão.

### **3.2.2. Coleta e Análise das informações**

Nessa fase, a equipe deve utilizar técnicas de coleta e de análise de dados para realizar os testes de auditoria estabelecidos na etapa de planejamento. Esses testes devem estar registrados no programa de trabalho.

A equipe de auditoria deve analisar e avaliar as informações identificadas a partir da aplicação apropriada de técnicas e testes, comparando-as com os critérios levantados na fase de planejamento do trabalho, a fim de obter conclusões que permitam a formação de opinião fundamentada.

A equipe deve também avaliar, a cada momento, a necessidade de obter informações adicionais para garantir essa segurança. Caso seja necessário utilizar técnicas não previstas na etapa de planejamento, o programa de trabalho deverá ser alterado após aprovação da instância responsável.

Os resultados dos testes, após serem compreendidos e interpretados pela equipe de auditoria, servirão de base para a construção dos achados e, por conseguinte, para responder às questões de auditoria, para a formação de opinião (conclusão) da equipe e para elaboração das recomendações. Portanto, se a coleta e a análise de dados apresentarem falhas, todo o trabalho de auditoria poderá ser comprometido.

### 3.2.3. Evidências

As evidências de auditoria são as informações coletadas, analisadas e avaliadas pela equipe de auditoria para apoiar os achados e as conclusões do trabalho de auditoria. Constituem meio de informação ou de prova para fundamentar a opinião da equipe e, ao mesmo tempo, reduzir o risco de auditoria a um nível aceitável.

Devem estar documentadas em papéis de trabalho e organizadas e referenciadas apropriadamente.

A qualidade das conclusões e das recomendações depende da capacidade da equipe de auditoria de reunir e de avaliar evidências suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis. Para reunir as evidências que atendam ao objetivo do trabalho, é imprescindível que a equipe de auditoria tenha adequado conhecimento dos procedimentos de auditoria. Para avaliar e tomar decisões sobre o tipo e a quantidade de evidências a serem obtidas, a equipe de auditoria deve se basear no ceticismo e no julgamento profissional.

### 3.2.4. Achados de Auditoria

Achado é 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, comprovada por evidências. Tem como objetivo responder às questões de auditoria levantadas na fase de planejamento. Também pode ser chamado de constatação ou de observação.

Nesse sentido, o achado pode indicar conformidade ou não-conformidade com o critério, bem como registrar oportunidades para melhoria ou boas práticas.

As não-conformidades encontradas na comparação entre o critério e a condição podem envolver impropriedades e irregularidades.

Os achados de auditoria devem ser revisados e aprovados pelo supervisor dos trabalhos antes de serem apresentados à Unidade Auditada. Nesse processo, o supervisor deve se certificar de que estejam devidamente suportados por evidências.

#### 3.2.4.1. Requisitos Básicos

Um achado de auditoria deve ser desenvolvido de forma a apresentar uma base sólida à opinião e às propostas de recomendação da equipe de auditoria, atendendo, necessariamente, aos seguintes requisitos básicos:

- a) ser relevante para os objetivos dos trabalhos de auditoria;

- aqueles achados não considerados suficientemente relevantes para compor o relatório final devem ser comunicados à Unidade Auditada por meio de outros instrumentos, como a nota de auditoria, por exemplo. Se esses achados não forem capazes de auxiliar no aprimoramento da gestão ou de evitar casos semelhantes no futuro, poderão ser mantidos apenas como papéis de trabalho;

- quando a equipe identificar, no decorrer do trabalho, situações relevantes que não estejam relacionadas aos objetivos definidos na etapa de planejamento, deverá apresentá-las ao supervisor para que ele defina a abordagem a ser adotada. Entre as possíveis alternativas de tratamento, incluem-se, a depender da criticidade, da materialidade e da relevância da situação encontrada, o registro nos papéis de trabalho ou a programação de uma nova auditoria. Nesse último caso, é necessária a aprovação da inclusão no Plano de Auditoria Interna.

b) estar devidamente fundamentado em evidências, as quais devem ser capazes de demonstrar que a situação registrada realmente existe ou existiu;

c) mostrar-se convincente, ou seja, ser consistente em cada um de seus componentes, de forma que mesmo um terceiro (prudente e informado) que não tenha participado da auditoria o compreenda e o aceite.

### **3.2.4.2. Componentes**

O desenvolvimento dos achados de auditoria deve contemplar quatro componentes principais, quais sejam: critério, condição, causa e efeito.

#### **Critério (o que deveria ser)**

É o padrão utilizado para avaliar se o objeto auditado atende, excede ou está aquém do desempenho esperado. É definido na fase de planejamento do trabalho.

#### **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.

#### **Causa**

É a razão para a existência de diferença entre critério e condição, ou seja, entre a situação esperada e a encontrada. Explica porque a situação encontrada existe, esclarecendo o que permite que ela se configure da forma como está.

Sendo assim, é imprescindível que a equipe de auditoria se empenhe em descobrir a causa raiz, ou seja, a causa primeira, mais profunda e mais importante da condição. Para tanto, é necessário levantar hipóteses sobre quais fontes poderão acarretar as situações encontradas.

Importante ressaltar que, preferencialmente, a recomendação emitida ao final do trabalho deve estar diretamente relacionada à causa raiz. Quando se atua na causa raiz, é possível eliminar ou reduzir a probabilidade de reincidência da situação negativa encontrada e contribuir mais diretamente para o aprimoramento da gestão.

### **Efeito**

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.

O efeito pode ser existente, quando já se trata de um fato resultante da condição, ou potencial (risco), quando há exposição, sem que tenha sido detectado efeito real.

### **3.2.4.3. Matriz de Achados**

É recomendável organizar os achados de auditoria em um documento único, que apresente, de forma sintética, as informações que compõem os achados, o que propicia uma visão geral do trabalho realizado, facilitando as discussões internas e a supervisão.

Com essa finalidade, será utilizada uma Matriz de Achados, estruturada em formato de tabela, 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.

Essa matriz pode ser preenchida somente com os tópicos frasais que sintetizem a informação de cada coluna. Quanto ao momento de elaboração, este deve ser concomitante à realização dos testes e à formação de opinião da equipe sobre as respostas às questões de auditoria.

O Anexo IX deste Manual disponibiliza um modelo da Matriz de Achados.

### **3.2.5. Manifestação da Unidade Auditada**

Os achados de auditoria que indicarem a existência de falhas devem ser apresentados à gestão 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.

Cabe à AUDIN definir o formato em que os achados serão apresentados. O formato narrativo, em que o texto é organizado em parágrafos, é o mais conhecido, mas também é possível, por exemplo, a apresentação em forma de tabela (matriz de achados), ou em tópicos, em que cada componente é registrado por meio de textos sintéticos.

Essa apresentação pode ocorrer, a critério da AUDIN, durante a execução do trabalho, à medida que os achados forem sendo revisados pelo supervisor, ou de forma consolidada, quando todos os achados já se encontrarem formulados e revisados.

A manifestação da Unidade Auditada é importante para que a equipe 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.

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

### **3.2.6. Recomendações**

As recomendações consistem em ações que a Auditoria Interna solicita às Unidades Auditadas que adotem com a finalidade de corrigir falhas, aperfeiçoar processos. Não fazem parte dos achados, mas decorrem desses registros e são fundamentais para que a auditoria interna atinja seu propósito de agregar valor à gestão. Em grande medida, 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 equipe de auditoria 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 de 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.

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 desta.

### 3.2.6.1. Características Desejáveis das Recomendações

Algumas características podem contribuir para o alcance da efetividade da recomendação, quais sejam:

a) **monitorável:** a recomendação deve ser passível de monitoramento, permitindo verificar se o que se pretendia com a recomendação foi alcançado. Para tanto, é importante que seja prevista 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 AUDIN para medir a efetiva implementação.

b) **atuar na causa raiz:** 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. 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;

c) **viável:** é preciso levar em conta restrições de ordem legal, financeira, de pessoal e outras que possam afetar a implementação de medidas propostas. 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;

d) **apresentar uma boa relação custo-benefício:** a equipe de auditoria e o supervisor do trabalho devem avaliar os custos e os benefícios esperados de cada recomendação. Recomendar controle via sistema informatizado, por exemplo, pode representar um custo alto demais para uma determinada operação, mas ser totalmente viável em outra área de negócio. Na medida do possível, deve-se minimizar o gasto de recursos, em atendimento ao princípio da economicidade;

e) **considerar alternativas:** é importante que a equipe de auditoria e o supervisor do trabalho levantem 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;

f) **ser direcionada:** a recomendação deve ser direcionada para o agente que tem responsabilidade e alçada para colocá-la em prática. A efetividade se perde se a recomendação for direcionada ao agente errado ou se não estiver claro quem deve implementá-la;

g) **ser direta:** a recomendação deve estar claramente identificada no texto do relatório (ou outra 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;

h) **especificidade:** no âmbito do achado de auditoria ao qual se relaciona, a recomendação deve tratar das medidas a serem tomadas, dos resultados a serem alcançados, não se atendo, via de regra, à forma como será implementada. Também não deve reproduzir exaustivamente a causa identificada, ou repetir a descrição da condição encontrada, por exemplo;

i) **significância:** essa característica deriva da própria relevância do achado. É importante apontar situações relevantes dentro do escopo da auditoria, assim como recomendar aquilo que pode fazer diferença na gestão, seja melhorando a governança, o gerenciamento de riscos ou a estrutura de controles existente;

j) **ser positiva:** discorrer sobre as medidas a serem tomadas em tom positivo, com frases afirmativas em vez de negativas, tende a facilitar o convencimento da gestão e a consequente implementação da recomendação.

### 3.2.7. 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 pela equipe de auditoria, das verificações realizadas e das conclusões a que chegaram.

Consideram-se papéis de trabalho aqueles preparados pela equipe de auditoria, 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, confirmações externas, programas de trabalho de auditoria e registros de sua execução.

Os papéis de trabalho devem ter abrangência e grau de detalhe suficientes para propiciar a compreensão do planejamento, da natureza e da extensão do trabalho, bem como para suportar as conclusões alcançadas. Dessa forma, as análises realizadas e as evidências produzidas ou coletadas em decorrência dos exames devem ser devidamente documentadas em papéis de trabalho.

Os papéis de trabalho devem ser organizados de forma a permitir a identificação dos responsáveis por sua elaboração e revisão. A revisão dos papéis de trabalho deve ser realizada com a finalidade de assegurar que o trabalho foi desenvolvido com consistência técnica, que seguiu o planejamento estipulado e que as conclusões e os resultados da auditoria estão adequadamente documentados.

Essa documentação deve permitir que um profissional de auditoria experiente, sem nenhum conhecimento prévio da auditoria, entenda a natureza, a época, o escopo e os resultados dos testes executados, as evidências de auditoria obtidas para fundamentar as conclusões e as recomendações da auditoria, o raciocínio por detrás de todas as questões relevantes e as respectivas conclusões.

Além desses atributos, outros também são considerados importantes na elaboração e na organização dos papéis de trabalho, quais sejam: a concisão, a clareza e a completude.

A **concisão** revela um aspecto do uso econômico e objetivo das informações. Dessa forma, os papéis de trabalho não devem conter mais informações do que o necessário, e a equipe de auditoria deve ter em mente que nem todos os assuntos precisam ser documentados.

A **clareza** está presente quando os documentos de auditoria são facilmente compreendidos e utilizados, especialmente na supervisão e na etapa de revisão do trabalho.

A **completude** é também um atributo relevante, tendo em vista que a documentação deve suportar todas as informações contidas no relatório de auditoria, ou em outra forma de comunicação dos resultados, além de indicar o que foi realizado e até mesmo o que não foi abordado no contexto dos trabalhos.

Uma boa prática consiste em a equipe de auditoria preparar e manter, como parte da documentação de auditoria, um resumo que descreva os assuntos significativos identificados durante a auditoria e como eles foram tratados. Tal resumo pode facilitar a supervisão e a revisão dos papéis de trabalho.

Os papéis de trabalho se classificam em permanente e corrente. Essa classificação facilita a organização, o arquivamento e a futura utilização desses documentos.

Os papéis de trabalho do tipo permanente contêm informações de natureza perene, passíveis de serem utilizadas em mais de um trabalho de auditoria.

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. Ao contrário dos papéis de natureza permanente, os papéis de trabalho correntes têm relação direta com o período e com o objeto dos exames.

A equipe de auditoria interna deve ser orientada em relação ao que deve e ao que não deve constar nos papéis de trabalho, observando que a forma, o conteúdo e a extensão da documentação da auditoria podem ser influenciados por vários fatores, tais como:

- a) tamanho e complexidade do objeto auditado;
- b) natureza dos procedimentos de auditoria a serem executados;
- c) riscos de distorção relevante identificados;
- d) importância da evidência de auditoria obtida;
- e) natureza e extensão das exceções identificadas;
- f) metodologia e ferramentas de auditoria utilizadas.

Além disso, o responsável pela AUDIN deve orientar a equipe de auditoria para que o conjunto da documentação de determinado trabalho de auditoria compreenda, no mínimo:

- a) o objetivo do trabalho;

- b) a documentação relativa ao planejamento, incluindo a análise preliminar do objeto, o escopo, o programa de trabalho (e alterações aprovadas), a alocação da equipe e a indicação do supervisor do trabalho;
- c) os entendimentos firmados no âmbito de trabalhos compartilhados, se for o caso;
- d) os entendimentos firmados no âmbito de trabalhos de consultoria, se for o caso;
- e) os resultados dos testes de auditoria realizados;
- f) as conclusões do trabalho e as evidências que as suportam;
- g) o relatório de auditoria ou outra forma de comunicação dos resultados;
- h) os documentos enviados para a Unidade Auditada;
- i) os documentos recebidos da Unidade Auditada;
- j) as verificações realizadas no processo de supervisão e outras salvaguardas de controle de qualidade realizadas.

### **3.2.7.1. Organização e armazenamento**

Os papéis de trabalho devem ser produzidos e armazenados preferencialmente em meio digital, a ser armazenado na pasta compartilhada da AUDIN (servidor de arquivos).

Quando utilizado o meio físico de armazenamento, devem ser consideradas questões relacionadas à facilidade de pesquisa, padronização de formato, integridade das informações, restrição de acesso e locais para guarda dos documentos.

Os papéis de trabalho fornecem a base para as conclusões da auditoria, logo, o armazenamento deve ocorrer de forma a garantir a sua preservação, necessária para a adequada supervisão, para a revisão e para a realização de consultas posteriores, seja em decorrência de novos trabalhos, seja por solicitação de acesso realizada por terceiros.

Devem ser organizados de forma lógica, arquivados por ano e por ordem de atividade de auditoria, conforme a definição do PAINT do ano correspondente. Preferencialmente, com sumário de pastas e subpastas.

Uma vez que os papéis de trabalho são a comprovação do trabalho realizado pela equipe de auditoria, devem ser arquivados na Auditoria Interna por, pelo menos, cinco anos a partir da data de emissão de seu parecer ou relatório. O acesso aos papéis de trabalho somente é permitido a pessoas autorizadas.

A custódia dos papéis de trabalho ficará a cargo da AUDIN, devendo permanecer sob rigoroso controle e acessíveis somente a pessoal autorizado.

É proibido a qualquer colaborador em exercício na AUDIN a extração de cópia pessoal de relatório de auditoria dos respectivos papéis de trabalho, em meio físico ou em meio magnético, haja vista que esta documentação é propriedade da Companhia, permanecendo sob o estrito controle da Unidade de Auditoria Interna e estando acessível apenas a pessoal autorizado.

### **3.3. Comunicação dos Resultados**

A AUDIN deve comunicar os resultados dos trabalhos de auditoria, por meio de relatórios, os quais devem ser elaborados com base nas análises realizadas pela equipe de auditoria, nas informações e nos esclarecimentos prestados pela gestão, e nas possíveis soluções discutidas com a Unidade Auditada. É por meio da comunicação que a atividade de auditoria interna promove mudanças positivas nas Unidades Auditadas e, conseqüentemente, adiciona valor à gestão.

#### **3.3.1 Relatório Preliminar de Auditoria**

O relatório preliminar de auditoria é o documento formal que apresenta antecipadamente os resultados do trabalho à unidade auditada, possibilitando aos gestores responsáveis o conhecimento das conclusões da auditoria e a apresentação de informações ou esclarecimentos adicionais que considerem necessários.

Finalizadas as etapas internas de elaboração, de revisão e de aprovação do relatório preliminar, ele deve ser formalmente encaminhado para o gestor da unidade auditada, via e-mail institucional. A comunicação de encaminhamento do relatório preliminar deve:

- a) estabelecer as tratativas para agendamento da reunião de busca conjunta de soluções; e
- b) informar o prazo para apresentação da manifestação final sobre os registros consignados no relatório, que não deve ser inferior a cinco dias úteis a partir da referida reunião.

O relatório preliminar conterá a indicação “PRELIMINAR” na capa ou contracapa dos relatórios.

#### **3.3.2. Reunião de busca conjunta de soluções**

Independente da ocorrência de interlocuções durante a auditoria, sua fase final requer ao menos uma reunião com os representantes da Unidade Auditada, em especial aqueles diretamente relacionados ao objeto auditado, em que sejam discutidos os achados que indicarem a existência de falhas relevantes e as possíveis soluções para os problemas detectados.

Para melhor aproveitamento, a AUDIN encaminhará os achados aos gestores da Unidade Auditada, por meio do Relatório Preliminar de Auditoria, antes da reunião. A reunião será conduzida pela equipe da auditoria e deve contar, na medida do possível, com a participação de todos os membros envolvidos no trabalho, sobretudo com o gestor da Unidade Auditada.

Sugere-se as seguintes pautas:

- 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) estabelecimento de prazo 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 provocando a modificação dos achados, após sua adequação deverá haver nova avaliação por parte da equipe. Em seguida, os achados deverão ser novamente apresentados à Unidade Auditada e, se necessário, agendada nova reunião para discussão.

A ausência de manifestação da unidade auditada no prazo estabelecido representa sua concordância tácita com os resultados apresentados no relatório preliminar.

### **3.3.3. Relatório de Auditoria**

Realizadas a reunião de busca conjunta de soluções e a análise das manifestações finais da unidade auditada, a equipe promoverá os ajustes eventualmente necessários e concluirá o relatório de auditoria.

O relatório de auditoria deve:

- a) atender a um formato estabelecido pela AUDIN, conforme modelo anexo a este Manual, o que além de facilitar a elaboração, confere uma identidade ao documento;
- b) apresentar os objetivos e o escopo do trabalho de auditoria, a extensão dos testes aplicados, os resultados das análises, as recomendações, e as conclusões;
- c) atender aos requisitos de qualidade estabelecidos pela AUDIN.

A AUDIN também pode adotar, em complementação às formas de comunicação escrita, a apresentação oral dos resultados do trabalho a determinados destinatários, tais como Conselhos de Administração e Comitê de Auditoria Estatutário, por exemplo.

### 3.3.3.1. Componentes do Relatório

Embora o conteúdo dos relatórios possa variar, os seguintes componentes são esperados dessa forma de comunicação.

**Introdução:** fornece informações básicas sobre a Unidade Auditada, a atividade ou o processo auditado, o tipo de auditoria realizada, riscos específicos, sistemas relevantes e/ou funções avaliadas. O objetivo, o escopo, o histórico e a metodologia, por constituírem partes que dizem respeito ao relatório como um todo, podem ser registrados na introdução do relatório.

**Objetivo:** descreve o que a auditoria buscou realizar. Normalmente são traduzidos por verbos no infinitivo. Exemplo: avaliar, determinar.

**Escopo:** determina os limites da auditoria, ou seja, descreve tanto o que foi incluído na auditoria quanto o que foi excluído e que o leitor poderia esperar que fosse abordado. Nesses casos, é necessário explicar os motivos da exclusão.

**Metodologia:** nesta seção, se descreve como a auditoria foi conduzida, ou seja, que atividades gerais de auditoria foram realizadas e que ferramentas foram utilizadas. Métodos de trabalho utilizados especificamente para um achado podem ser descritos no próprio achado.

**Aspectos positivos da gestão:** consiste no registro de boas práticas e de outras ações positivas adotadas pela gestão na área ou na atividade auditada, consideradas dignas de destaque pela equipe de auditoria.

**Achados de auditoria:** são os registros que respondem aos objetivos do trabalho, ou seja, às questões de auditoria. São compostos por: critério, condição, causa e consequência. Podem ser

fundamentados com exemplos, dados, análises, tabelas ou gráficos relevantes. Ao compor o achado, a equipe deve dar destaque ao que é mais importante, portanto, o que é principal deve ser incluído no início do texto. Os achados devem ser apresentados de forma organizada, de acordo com um critério preestabelecido como ordem cronológica, relevância, tema, causa, efeito ou risco.

**Recomendações e planos de ação:** As recomendações e os planos de ação (estes últimos elaborados pela Unidade Auditada) constituem alguns dos conteúdos principais do relatório de auditoria. É principalmente por meio deles que a AUDIN agrega valor, indicando soluções práticas e viáveis para mitigar os riscos identificados. Pode-se afirmar que um trabalho de auditoria só é concluído após o atendimento às recomendações que dele decorreram. As recomendações e os planos de ação devem, preferencialmente, ser elaborados com base na causa raiz, para evitar novas ocorrências, mas também podem ter o foco na correção da condição ou até das consequências. As recomendações, juntamente com os achados, constituem o núcleo do relatório de auditoria.

Os planos de ação, que devem estar em harmonia com as recomendações emitidas pelos auditores, trazem normalmente as seguintes informações: objetivo geral que se busca alcançar por meio das ações; ações que serão realizadas e seus objetivos; cronograma para desenvolvimento das ações; responsável pela execução de cada ação.

**Conclusão:** consiste na emissão da opinião final da equipe de auditoria sobre o objeto auditado. Pode envolver algum tipo de classificação. Costuma decorrer dos muitos fatores e informações a que a equipe teve acesso durante o trabalho, principalmente dos achados. Na conclusão, podem ser apresentados os achados de auditoria de forma sintética, explicitando-se o vínculo entre eles e as questões de auditoria propostas. Podem também ser apresentados os benefícios decorrentes da auditoria realizada, inclusive os financeiros, quando houver, e a causa raiz, quando esta for identificada. Da mesma maneira, quando forem identificadas boas práticas relevantes, essas poderão ser registradas nesse espaço. A abordagem apresentada nesse campo deve ter caráter gerencial, ou seja: abordar aspectos que estejam na alçada do Conselho, em não havendo, da Alta Administração da unidade.

**Manifestação da Unidade Auditada (ou Respostas da Unidade Auditada):** consistem nas manifestações da Unidade Auditada em relação aos achados de auditoria. Servem para refutar, explicar, apresentar argumentos, sobretudo quando os achados relatam deficiências, fraudes, violações, não conformidades. Os auditores devem obter, analisar e relatar não apenas essas respostas, mas também quaisquer ações corretivas planejadas para solucionar as situações apontadas por meio dos achados.

É necessário que o prazo para o encaminhamento dessa resposta seja acordado entre a AUDIN e a Unidade Auditada, de modo a não prejudicar o andamento dos trabalhos. Se a Unidade Auditada se recusar a responder os questionamentos da equipe ou não conseguir fazê-lo no prazo acordado, a AUDIN poderá emitir o relatório sem esses comentários.

**Apêndices:** nesta seção, podem ser registradas informações adicionais, como definições das classificações do relatório e dos achados utilizadas; glossário; dados em nível analítico relacionados aos achados, entre outros.

O relatório deve ser objetivo e imparcial e refletir, conclusivamente, as situações significativas apuradas relativas aos aspectos de regularidade e irregularidade.

As informações expostas devem ser suficientes, competentes, relevantes e úteis, expostas de maneira convincente quanto à sua importância e razoabilidade, de modo a fornecer base sólida para as constatações, as recomendações e as sugestões da auditoria interna.

O responsável pela supervisão do trabalho de auditoria deve supervisionar a elaboração e assinar todos os relatórios de auditoria, que deverão integrar um processo no Sistema Processo Online do Estado, SUITE, e ser enviado ao Diretor responsável pela área auditada.

Em caso de erro e/ou omissão no relatório de auditoria, o responsável pela auditoria deve comunicar a informação corrigida a todas as partes interessadas no trabalho de auditoria.

### **3.4. Monitoramento**

A equipe de auditoria interna deverá monitorar a implementação de suas recomendações pelo auditado. Nesta etapa, deve-se manter a objetividade e independência adotadas ao formular as recomendações, sendo esse um controle necessário para assegurar que os resultados do que foi planejado, organizado e dirigido pela auditoria interna se ajustem aos objetivos previamente estabelecidos, garantindo a eficácia do seu trabalho.

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

Os objetivos da auditoria, portanto, não são atingidos plenamente com a emissão do relatório, mas sobretudo quando a Unidade Auditada implementa as respectivas recomendações e essas são avaliadas como suficientes pela AUDIN.

Após a emissão do relatório final de auditoria, as recomendações são inseridas no sistema Protheus, módulo de Não Conformidades, e passam a ser monitoradas pela AUDIN por meio deste instrumento de acompanhamento. A AUDIN, pelo menos trimestralmente, irá verificar a situação de todas as recomendações.

A forma de monitorar, juntamente com a frequência das ações constituem a intensidade do processo de monitoramento, para cuja definição se deve levar em consideração os seguintes critérios: a gravidade dos riscos envolvidos; a complexidade do objeto da recomendação e o grau de maturidade da gestão de riscos da Unidade Auditada. Quanto maiores forem os riscos e a complexidade das medidas a serem implementadas, a AUDIN deverá executar mais ações, ações de maior complexidade, ou ainda, ações em menor espaço de tempo para verificar o atendimento às recomendações. Em relação ao grau de maturidade, a AUDIN deve definir a intensidade de monitoramento de forma inversa, ou seja, quanto menor a maturidade da gestão de riscos da Unidade Auditada, maior deve ser sua intensidade.

O gestor da Unidade Auditada tem a responsabilidade de zelar pelo cumprimento das recomendações emitidas pela AUDIN e de aceitar formalmente o risco correspondente caso decida não as implementar. Nesta situação, e caso a AUDIN conclua que a Unidade Auditada aceitou um nível de risco que pode ser inaceitável para a Companhia, o responsável pela AUDIN deve discutir o assunto com a Alta Administração. Se o responsável pela AUDIN concluir que o assunto não foi resolvido, ele deve comunicar a questão ao Conselho de Administração.

Antes da discussão com a Alta Administração, o responsável pela AUDIN deve avaliar a conveniência de fazer interlocução com as áreas responsáveis pelo risco em questão para compartilhar suas preocupações, conhecer a perspectiva dos gestores envolvidos e orientá-los quanto à resposta a esse risco.

### 3.4.1. Situação das Recomendações

Até atingirem a situação ideal de **“implementadas”**, as recomendações podem passar por outras situações, sejam elas **“em implementação”**, **“implementadas parcialmente”** ou **“não iniciadas”**. Podem ainda ser alteradas ou mesmo canceladas, **“não acatadas”**, devido fatores como, por exemplo, mudanças significativas em seu objeto ou no contexto da Unidade Auditada, que as inviabilizam ou as tornam

desnecessárias. Essas situações facilitam a interpretação do atendimento às recomendações e, por conseguinte, também o reporte à alta administração.

A AUDIN deve manter os documentos correspondentes a esses eventos, como papéis de trabalho, e registrar tais alterações, cancelamentos e respectivas justificativas em seu instrumento de monitoramento.

A AUDIN irá incluir o monitoramento da implementação de recomendações em seu planejamento de atividades e, conseqüentemente, no Plano Anual de Auditoria Interna. Isso inclui não somente testes específicos para verificação de medidas adotadas pela unidade, mas também a verificação geral da situação em que se encontram as recomendações emitidas.

O fluxo do processo de Realizar o Monitoramento das Recomendações encontra-se mapeado e disponibilizado nos anexos deste Manual.

#### **4. Relatório Anual de Atividades da Auditoria Interna – RAINT**

O Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna – RAINT, previsto na Instrução Normativa Nº 024/2015 da Controladoria Geral da União – CGU, atualizada em 09/10/18 pela Instrução Normativa 009/2018, bem como no Estatuto Social da COGERH e no Estatuto da Auditoria Interna, aprovado em março de 2023, item 3 - Papel e Responsabilidades da Auditoria Interna, tem como objetivo apresentar o resultado das atividades de auditoria interna em função das ações planejadas constantes do PAINT – Plano Anual de Atividades da Auditoria Interna, bem como das ações críticas ou não planejadas, mas que exigiram atuação da Auditoria Interna.

Assim, a AUDIN elaborará, anualmente, o Relatório de Atividades de Auditoria Interna (RAINT), com o objetivo de comunicar ao Conselho de Administração e demais interessados os resultados advindos da execução do PAINT e das demais ações relevantes que compõem o gerenciamento da unidade de auditoria interna.

O RAINT será elaborado ao final da execução de cada PAINT, contendo informações relativas ao trabalho desenvolvido durante a vigência do plano, e será encaminhado, previamente, ao Conselho de Administração da COGERH. Conterá informações relativas a:

a) O desempenho da unidade de auditoria interna em relação ao Plano Anual de Auditoria, evidenciando:

1. A relação entre o planejamento de auditoria e as auditorias efetivamente realizadas, apontando os motivos que inviabilizaram a execução das auditorias;

2. As consultorias realizadas, caso haja;

3. Os principais resultados das avaliações;

b) A declaração de manutenção da independência durante a atividade de auditoria, avaliando se houve alguma restrição ao acesso completo e livre a todo e qualquer documento, registro ou informação;

c) Os principais riscos e fragilidades, incluindo riscos de fraudes, e avaliação da governança corporativa;

d) resultados de avaliações internas periódicas e avaliações externas, quando houver.

Conforme o Estatuto da AUDIN, item 8.4, o RAINT deverá ser apresentado para aprovação do Conselho de Administração até o final do mês de março do ano seguinte ao que se refere. Além disso, ele deve ser publicado na página da Companhia no prazo supracitado, ressalvadas as informações cujo sigilo é protegido por lei.

O fluxo desse processo encontra-se mapeado e disponibilizado nos anexos deste Manual.

# Anexo 1

## Modelo da Ordem de Serviço de Auditoria – OSA

OSA Nº / Unidade de Auditoria

Fortaleza, \_\_\_\_\_, de \_\_\_\_\_ de 20XX

Início planejamento: dd/mm/aaaa	Conclusão Planejamento:	Horas orçadas:
Início Execução/ Relatório: dd/mm/aaaa	Conclusão Execução/ Relatório:	Horas orçadas:

Custo da Atividade de Auditoria

R\$:

Equipe:

**Serviço de Auditoria:**

**Unidade Auditada:**

**Objeto de Auditoria:**

**Objetivo do Trabalho de Auditoria:** [descrever os objetivos do trabalho a ser realizado]

**Diretrizes:** [Enumerar as orientações específicas do Gerente de auditoria, mencionando eventuais normas (padrões de auditoria a serem seguidos), e delimitando os aspectos relevantes do escopo de exame, especialmente quando se tratar de procedimentos especiais que devam se incluídos no programa de Auditoria. Existindo Programa de Auditoria padronizado que seja suficiente para orientar o trabalho, basta a este se reportar,...]

**Obs:** A combinação do objetivo de auditoria e das diretrizes devem ser suficientes pra que a equipe de auditoria não tenha dúvidas quanto ao enfoque e o escopo de trabalho a ser empreendido.

---

Gerente de Auditoria Interna/COGERH

## Anexo 2

### Modelo de Comunicação de Início dos Trabalhos

Senhor(a) [Gerente da Unidade Auditada],

Conforme previsto no Plano Anual de Auditoria Interna de 20XX, aprovado em XX de xxxxxx de 20XX, informamos que a AUDIN, órgão de atuação institucional desta Companhia, dará início a auditoria nessa Gerência/Unidade com o objetivo de [informar o objetivo geral do trabalho], considerando os critérios de avaliação estabelecidos pela [informar a lei, regulamento etc.].

Os trabalhos serão realizados no período de xx/xx/xxxx a xx/xx/xxxx, compreendendo, no primeiro momento, a fase de planejamento dos trabalhos e, na sequência, a execução dos procedimentos de auditoria. A equipe será composta pelos colaboradores [Nome do colaborador(a) e Cargo; Nome do colaborador(a) e Cargo], sob a coordenação do último e supervisão do colaborador(a) [Nome do colaborador(a) e Cargo].

No intuito do bom desenvolvimento dos trabalhos, solicitamos previamente a adoção das seguintes providências:

1. Designação de uma pessoa qualificada para realizar a interlocução entre a Equipe de Auditoria e a unidade auditada;
2. Viabilização de acesso aos seguintes sistemas corporativos: [especificar sistemas];

A Equipe de Auditoria estará disponível para prestar os esclarecimentos relativos à condução dos trabalhos durante toda a fase de execução. Da mesma forma, é importante que os interlocutores mantenham postura dinâmica e ágil na interação com a Equipe, apresentando tempestivamente documentos, manifestações e/ou esclarecimentos relativos aos assuntos que venham a ser apresentados por meio das Solicitações e Notas de Auditoria.

Caso entenda que os critérios de avaliação ora apresentados não sejam apropriados, solicito que essa informação nos seja reportada de imediato, em resposta à presente comunicação.

Após finalização da fase de execução dos trabalhos, será encaminhado Relatório Preliminar, que servirá de subsídio para a realização da reunião de busca conjunta de soluções e para a posterior emissão do Relatório Final de Auditoria.

Com o intuito de agilizar os trabalhos, segue anexa a Solicitação de Auditoria.

Atenciosamente,

---

Gerente de Auditoria Interna/COGERH

## Anexo 3

### Modelo de Solicitação de Auditoria

Solicitação de Auditoria nº: [Processo Auditoria/Numeração sequencial da Solicitação]

Destinatário: [Nome do dirigente máximo da Unidade Auditada]

Unidade Auditada: [Nome da Unidade Auditada]

[Fortaleza, de de ]

Senhor(a) [identificação do destinatário]

Objetivando o desempenho das atribuições previstas no Estatuto de Auditoria Interna, aprovado na 157ª Reunião do Conselho de Administração, em 07 de março de 2023, e, com vistas a subsidiar os trabalhos de auditoria que serão ou estão sendo realizados nessa unidade, solicitamos o(s) seguinte(s) documento(s):

1. Apresentar os processos:

a) Processo nº XXXX/AAAA: [quando possível, especificar páginas];

2. Providenciar cópias digitais dos seguintes documentos:

a) Ofício nº XX/AAAA;

b) Portaria nº YY/AAAA;

c) Processo nº ZZ/AAAA: [quando possível, especificar páginas];

3. Informar o quantitativo de [especificar a informação requerida];

4. Descrever quais os procedimentos de controle utilizados no processo [detalhar processo];

5. Descrever o método de cálculo utilizado na construção dos seguintes indicadores: [especificar indicadores].

As informações solicitadas neste documento deverão ser apresentadas até o dia \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_\_. Caso algumas das informações requeridas estejam indisponíveis, deverão ser encaminhadas as devidas justificativas à equipe de auditoria dentro do prazo estabelecido para o atendimento a esta S.A.

A equipe de auditoria estará disponível tanto pessoalmente, como também através de e-mail ou telefone, para prestar quaisquer esclarecimentos em relação aos itens solicitados.

---

Gerente de Auditoria Interna/COGERH

## Anexo 4

### Modelo de Matriz de Riscos e Controles

OBJETO DE AUDITORIA:

UNIDADE AUDITADA:

OBJETIVO DO TRABALHO DE AUDITORIA:

Matriz de Riscos e Controles														
Objetivo- Chave	Risco- Chave	Impacto	Probabilidade	Risco		Avaliação Preliminar dos Controles e do Risco de			Risco		Tipo de teste	Conclusão de Auditor	Questão de Auditoria	
				Inerente (RI)		Controle (RC)			Residual (RR)					

Impacto: Avaliar o impacto do risco com base nos critérios de impacto.

Probabilidade: Avaliar a probabilidade do risco com base nos critérios de probabilidade.

Risco Inerente (RI): Risco a que uma organização está exposta sem considerar quaisquer ações gerenciais que possam reduzir a probabilidade de sua ocorrência ou seu impacto.

Avaliação de RI com base nos níveis de riscos.

Avaliação preliminar dos Controles e do Risco de Controle (RC): Avaliação dos controles desenhados para o respectivo risco.

Descrição da avaliação de controle: Risco de que um erro ou classificação indevida de materiais que possam constar de uma afirmação não sejam enviados ou detectados tempestivamente pelos controles internos da entidade.

Risco Residual (RR): Risco que permanece após a resposta da administração.

É resultado da multiplicação  $RI \times RC$ .

Avaliação do Risco Residual com base na escala de Avaliação dos Níveis de Risco.

## Anexo 4

Tipo de Teste: Tipos de testes de auditoria que serão necessários, com base na avaliação dos controles. Exemplo:

Conclusão do Auditor: Conclusão do auditor sobre os riscos a serem priorizados e os tipos de testes a serem aplicados.

Questão de Auditoria: Elemento que define o objetivo da auditoria e constitui a base da estrutura das análises que permitirão chegar a conclusão sobre os controles: se estão adequadamente concebidos na proporção requerida pelos riscos, se estão sendo aplicados e se funcionam de maneira contínua e coerente, conforme as respostas a riscos definidas pela administração.

<b>Nota</b>	<b>Nível de Risco</b>	<b>Descrição do Nível de Risco</b>	<b>Parâmetro de Análise para Adoção de Resposta</b>	<b>Tipo de Resposta</b>	<b>Ação de Controle</b>
21 a 25	Risco crítico	Indica que nenhuma opção de resposta foi identificada para reduzir a probabilidade e o impacto a nível aceitável	Custo desproporcional, capacidade limitada diante do risco identificado	Evitar	Promover ações que evitem / eliminem as causas e/ou efeitos
13 a 20	Risco Alto	Indica que o risco residual será reduzido a um nível compatível com a tolerância a riscos	Nem todos os riscos podem ser transferidos. Exemplo: Risco de Imagem, Risco de Reputação	Reduzir	Adotar medidas para reduzir a probabilidade ou impacto dos riscos, ou ambos
5 a 12	Risco Moderado	Indica que o risco residual será reduzido a um nível compatível com a tolerância a riscos	Reduzir probabilidade ou impacto, ou ambos	Compartilhar ou Transferir	Reduzir a probabilidade ou impacto pela transferência ou compartilhamento de uma parte do risco. (seguro, transações de hedge ou terceirização da atividade).
1 a 4	Risco Pequeno	Indica que o risco inerente já está dentro da tolerância a risco	Verificar a possibilidade de retirar controles considerados desnecessários	Aceitar	Conviver com o evento de risco mantendo práticas e procedimentos existentes

## Anexo 5

### Entendimento do Objeto Auditado

OBJETO DE AUDITORIA:

UNIDADE AUDITADA:

OBJETIVO DO TRABALHO DE AUDITORIA:

#### 1. Etapas do trabalho de Avaliação

DISCRIMINAÇÃO DAS ETAPAS	H/H
<b>PLANEJAMENTO DOS TRABALHOS DE AUDITORIA</b> 1. Estudo e catalogação das normas relacionadas ao objeto de auditoria; 2. Definição dos objetivos e do escopo a ser analisado na atividade de avaliação; 3. Levantamento Preliminar do Objeto e Elaboração do Programa de Auditoria; 4. Realização da reunião de apresentação da ação.	
<b>EXECUÇÃO DOS TRABALHOS DE AUDITORIA</b> 5. Solicitação, via S.A., de informações e documentos; 6. Aplicação de papéis de trabalho e realização de entrevistas, se necessário; 7. Análise da documentação remetida pelos gestores da unidade auditada.	
<b>COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS</b> 8. Elaboração do Relatório de Auditoria – Versão Preliminar; 9. Realização da reunião de busca conjunta de soluções com os gestores da unidade auditada; 10. Elaboração do Relatório de Auditoria – Versão Final; 11. Encaminhamento à unidade auditada e a Diretoria para ciência; 12. Inserir as recomendações no estoque de recomendações para monitoramento posterior.	
<b>TOTAL</b>	

#### 2. Aspectos Gerais da Unidade Auditada

- 2.1. Objetivo estratégico da Unidade
- 2.2. Missão e Visão da Unidade
- 2.3. Meios pelos quais a Unidade monitora seu desempenho
- 2.4. Política de gestão de risco da unidade auditada
- 2.5. Principais riscos a que a unidade esta exposta e os controles internos associados a estes riscos

#### 3. Aspectos gerais do objeto de auditoria

- 3.1. Descrição do Objeto
- 3.2. Processos, riscos e controles associados ao objeto;
- 3.3. Appetite a risco relacionado aos riscos do objeto;
- 3.4. Relação do objeto com missão, visão e objetivos estratégicos da Unidade;
- 3.5. Estrutura de governança, gerenciamento de risco e controle do objeto;

#### 4. Processos e recursos relacionados ao objeto de auditoria

- 4.1. Macroprocesso(s) ou processo(s) envolvidos;
- 4.2. Fluxograma do macroprocesso/processo;
- 4.3. Áreas envolvidas na unidade;
- 4.4. Pontos críticos de controle;
- 4.5. Indicadores de desempenho relacionados ao processo/área;
- 4.6. Responsáveis pelo processo (macroprocesso/processo)

## Anexo 5

- 4.7. Estrutura organizacional da área envolvida;
- 4.8. Quantidade/lotação/perfil da força de trabalho envolvida (inclusive terceirizados)
- 4.9. Principais insumos utilizados (energia, equipamentos, matéria-prima, etc.)
- 4.10. Sistemas de informação utilizados;

### 5. Normativos relacionados

- 5.1. Leis e regulamentos;
- 5.2. Normas, orientações, manuais e procedimentos internos;

### 6. Trabalhos anteriores

- 6.1. Histórico de achados relacionados à unidade auditada;
- 6.2. Recomendações da CGE, TCE ou de outras instâncias de controle pendentes de atendimento;
- 6.3. Estudos já realizados sobre o objeto;

### 7. Aspectos financeiros e orçamentários

- 7.1. Programas/Ações orçamentárias envolvidas;
- 7.2. Materialidade dos recursos;
- 7.3. Informações para o exercício;

#### Pontos Críticos de Controle

EVENTOS DE RISCO	POSSÍVEIS CAUSAS	CONTROLES EXISTENTES	PONTOS CRÍTICOS
R#01			
R#02			

## Anexo 6

### Modelo de Matriz de Planejamento

OBJETO DE AUDITORIA:

UNIDADE AUDITADA:

OBJETIVO DO TRABALHO DE AUDITORIA:

EQUIPE DE AUDITORIA:

SUPERVISOR:

Matriz de Planejamento										
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)
O problema consiste na descrição daquilo que motivou a auditoria. Deve ser bem delimitado e expresso de forma clara e concisa.	Consistem nos objetivos do trabalho descritos em forma de perguntas. São necessárias para direcionar os trabalhos para os resultados que se pretende atingir.	São desdobramentos de cada questão de auditoria que permitem no conjunto respondê-la, devendo ao mesmo tempo excluir-se mutuamente e completar-se coletivamente.	É o padrão utilizado para avaliar se o objeto auditado atende, excede ou está aquém do desempenho esperado.	Deve ser preenchida com as informações que serão necessárias para responder às questões de auditoria. Exemplos: resultados dos indicadores de desempenho da unidade X (informar quais indicadores).	É a identificação de onde as informações requeridas estão disponíveis, por exemplo, sistemas corporativos; sistemas internos da unidade; instalações físicas do gestor; terceiros depositários.	Conjunto de exames que têm como finalidade obter evidências suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis, que permitam responder a uma questão de auditoria.	Fatos que podem impossibilitar a verificação de alguns aspectos ou a utilização de algumas técnicas.			Hipóteses, ou seja, respostas provisórias para as questões de auditoria. Têm o papel de auxiliar a equipe de auditoria a antecipar possíveis dificuldades ou fragilidades no seu trabalho.

## Anexo 7

### Modelo de Resumo de Reunião

OSA Nº / Unidade de Auditoria

Fortaleza, , de de 20XX

Objetivo da Reunião: [Descrever o que se pretende obter com a reunião]

PARTICIPANTES
Nomes de todos os participantes

RESULTADOS
Relacionar que pontos da agenda que tenham sido tratados e o encaminhamento dado a cada um deles, quando for o caso.

\_\_\_\_\_  
[assinatura do coordenador da equipe de auditoria]

[nome do coordenador da equipe de auditoria]

\_\_\_\_\_  
[assinatura do representante do auditado]

[nome do representante do auditado]

## Anexo 8

### Modelo de Nota de Auditoria - NA

Nota de Auditoria nº: [Processo Auditoria/Numeração sequencial da Nota]

Destinatário: [Nome do dirigente máximo da Unidade Auditada]

Unidade Auditada: [Nome da Unidade Auditada]

Fortaleza, de de 20xx

Senhor(a) [identificação do destinatário],

Em decorrência dos trabalhos de auditoria em curso nesta Unidade, foram identificadas as seguintes situações que, em virtude de falha formal [ou sua materialidade/gravidade/relevância], requerem medidas de saneamento imediatas, conforme disposto a seguir:

1. Achado (descrição sumária):

- Fato:

- Recomendação:

2. Achado/Constatação (descrição sumária):

- Fato:

- Recomendação:

Assim sendo, solicitamos manifestação no sentido de apresentar esclarecimentos, justificativas ou providências, no prazo de 05 (cinco) dias úteis, contados do recebimento desta Nota, a fim de subsidiar a elaboração do Relatório de Auditoria.

A equipe de auditoria estará disponível tanto pessoalmente, como também através de e-mail ou telefone, para prestar quaisquer esclarecimentos em relação aos registros apresentados.

---

Gerente de Auditoria Interna/COGERH

## Anexo 9

### Modelo de Matriz de Achados

OBJETO DE AUDITORIA:

UNIDADE AUDITADA:

OBJETIVO DO TRABALHO DE AUDITORIA:

EQUIPE DE AUDITORIA:

SUPERVISOR:

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.

## Anexo 9

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 pela equipe de auditoria para apoiar os achados e as conclusões do trabalho de auditoria. (quantidade) da evidência para sustentar o achado.

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). É preciso ressaltar que cumprimento de lei não é boa prática, constitui obrigação.

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

## **Anexo 9**

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.

## Anexo 10

### Modelo de Relatório de Auditoria (Preliminar ou Definitivo)

Número do Relatório: [Numeração sequencial/Ano]

Objetivo da Auditoria: [objetivo resumido> ex.: Análise de Contratos e Convênios; Análise de Despesas com Publicidade; Avaliação do Processo XX]

Tipo de Auditoria: Auditoria (Especial / de Conformidade /Operacional / Contábil) (conforme Planejamento da Auditoria)

Unidade Auditada: [Nome da Unidade Auditada]

Período de realização dos trabalhos:

Abrangência temporal da análise:

Equipe de Auditoria: [nome da equipe]

Figura 1 - Missão, Visão de Futuro e Valores da AUDIN



Fonte: AUDIN/COGERH

## Anexo 10

### Sumário

<b>1. Introdução</b>	4
1.1. Objetivo	4
1.2. Escopo de Auditoria	4
1.3. Metodologia de Trabalho	4
1.4 Aspectos Positivos de Gestão	5
<b>2. Resultado das Análises</b>	5
<b>3. Recomendações</b>	6
<b>4. Conclusão</b>	6

## Anexo 10

### 1. Introdução

Fornece informações básicas sobre a Unidade Auditada, a atividade ou o processo auditado, o tipo de auditoria realizada, riscos específicos, sistemas relevantes e/ou funções avaliados. O objetivo, o escopo, o histórico e a metodologia, por constituírem partes que dizem respeito ao relatório como um todo, podem ser registrados na introdução

A introdução tem a função de apresentar ao leitor uma ideia clara e sucinta do assunto que será tratado, além de indicar as linhas gerais do trabalho realizado e o seu objetivo. Os textos da introdução variam de acordo com a ação de controle da qual resultam.

Os seguintes elementos básicos, entretanto, devem estar contidos em todos eles: a finalidade da ação de controle; o objeto examinado; a descrição da ação examinada, quando for o caso; o local e o período da realização dos exames, além da origem dos recursos cuja aplicação foi examinada.

Os leitores deste trabalho deverão ter uma ideia clara acerca do porquê foi realizada a auditoria.

#### 1.1. Objetivo

Descreve o que a auditoria buscou realizar. Normalmente são traduzidos por verbos no infinitivo. Exemplo: avaliar, determinar.

#### 1.2. Escopo de Auditoria

Determina os limites da auditoria, ou seja, descreve tanto o que foi incluído na auditoria quanto o que foi excluído e que o leitor poderia esperar que fosse abordado e, ainda, as limitações impostas ao trabalho, associadas à metodologia utilizada para abordar as questões de auditoria, à confiabilidade ou à dificuldade na obtenção de dados, assim como as limitações relacionadas ao próprio escopo do trabalho, como áreas ou aspectos não examinados em função de quaisquer restrições, devem ser consignadas no relatório indicando-se as razões e se isso afetou ou pode ter afetado os objetivos, os resultados e as conclusões da auditoria.

#### 1.3. Metodologia de Trabalho

Descreve como a auditoria foi conduzida, ou seja, que atividades gerais de auditoria foram realizadas e que ferramentas foram utilizadas. Métodos de trabalho utilizados especificamente para um achado podem ser descritos no próprio achado.

#### 1.4. Aspectos Positivos de Gestão

## Anexo 10

Consiste no registro de boas práticas e de outras ações positivas adotadas pela gestão na área ou na atividade auditada, consideradas dignas de destaque pela Equipe de Auditoria. Inclui também os objetivos que se buscavam ser analisados/verificados no Planejamento da Auditoria e que foram atendidos.

### 2. Resultado das Análises

Descrição do Achado.

Os achados devem trazer os seguintes conteúdos:

- a) Parágrafo(s) introdutório(s) (contextualização): deve-se apresentar o trabalho realizado, objetiva e sinteticamente, com o fim de responder às seguintes perguntas: o quê, quem, quando, quanto (valor do objeto auditado ou da condição, quando couber), onde, como e por quê.
- b) Critério (o que deveria ser): estado correto (norma, resultado de pesquisa...). É o padrão utilizado para avaliar se o objeto auditado atende, excede ou está aquém do desempenho esperado. A apresentação do critério é essencial para garantir a consistência da argumentação no relatório.
- c) Condição (o que é): desenvolvimento da situação encontrada em campo. É a situação existente identificada e documentada durante a fase de execução da auditoria.
- d) Causa: preferencialmente a causa raiz. É a razão para a diferença existente entre a situação esperada (o critério) e a encontrada (a condição).
- e) Efeito (consequência): corresponde a acontecimentos que decorrem ou que podem decorrer da diferença existente entre a situação esperada (o critério) e a encontrada (a condição). Quando é positivo, corresponde a benefícios alcançados. Quando é negativo, corresponde ao risco a que o objeto auditado está exposto ou aos danos que sofreu por não estar conforme o critério. Pode ser existente (real) ou potencial.
- f) Conclusão: trata-se do fechamento do texto. Deve indicar de forma sintética a resposta à questão de auditoria, ou seja, o aspecto principal que se pretende destacar por meio do achado. Deve configurar-se como o resultado da junção dos parágrafos anteriores. Servirá como base para a elaboração da descrição sumária.

De modo geral, para cada questão de auditoria deve haver um achado correspondente. Pode haver situações em que seja necessário elaborar mais de um achado para responder a uma mesma questão de auditoria. Nesse caso, o responsável pelos registros deverá elaborar um parágrafo inicial que responda à questão de auditoria de uma maneira mais ampla. Esse parágrafo, que deve anteceder os achados, deverá explicitar de que forma os achados contribuem para o alcance dessa resposta.

## Anexo 10

### Manifestação da Unidade Auditada:

Registra a manifestação da Unidade Auditada em relação aos achados de auditoria. Serve para refutar, explicar, apresentar argumentos, sobretudo quando os achados relatam deficiências, fraudes, violações, não conformidades. A equipe de auditoria deve obter, analisar e relatar não apenas essas respostas, mas também quaisquer ações corretivas planejadas para solucionar as situações apontadas por meio dos achados. Se a Unidade Auditada se recusar a responder os questionamentos da equipe ou não conseguir fazê-lo no prazo acordado, a AUDIN poderá emitir o relatório sem esses comentários.

### Análise da Equipe:

Registra a análise realizada pela Equipe de Auditoria à vista dos achados e manifestações/justificativas/providências apresentadas na Manifestação da Unidade Auditada, contendo ao seu julgamento quanto ao saneamento ou não das impropriedades/irregularidades verificadas.

## 3. Recomendações

Geralmente contém os achados de auditoria mais significativos do relatório de auditoria. Pode incluir um painel que os enumere na forma de uma tabela, indicando o número de achados ou recomendações por atividade auditada, de acordo com sua importância.

<i>Item</i>	<i>Achados de Auditoria</i>	<i>Recomendações</i>

## 4. Conclusão

Registra a emissão da opinião final da Equipe de Auditoria sobre o objeto auditado. Pode envolver algum tipo de classificação. Costuma decorrer dos muitos fatores e informações a que a Equipe teve acesso durante o trabalho, principalmente os achados de auditoria. Na conclusão, podem ser apresentados os achados de auditoria de forma sintética, explicitando se o vínculo entre eles e as questões de auditoria propostas. Podem também ser apresentados os benefícios decorrentes da auditoria realizada, inclusive os financeiros, quando houver, e a causa raiz, quando esta for identificada. Da mesma maneira, quando forem identificadas boas práticas relevantes, essas poderão ser registradas nesse espaço. A abordagem apresentada nesse campo deve ter caráter gerencial, ou seja: abordar aspectos que estejam na alçada da alta administração da unidade.

## Anexo 10

Fortaleza, de     de     20xx .

Equipe de Auditoria: [identificar a Equipe de Auditoria]

Revisado por: [identificar o responsável pela revisão do Relatório]

Aprovado por: [identificar o responsável pela aprovação do Relatório – Gerente de Auditoria Interna]

OBSERVAÇÃO: A formatação do Relatório deverá obedecerá ao seguinte padrão: a) texto em fonte Times New Roman, tamanho 12; b) quadros/tabelas em fonte Times New Roman, tamanho 10; c) alinhamento justificado; d) margem direita: 3 cm; esquerda: 3 cm, superior: 2,5 cm e inferior: 2,5 cm; e) espaçamento de 1,5 entre linhas e, f) impressão em papel timbrado.

# Anexo 11

## Modelo de encaminhamento de Relatório Preliminar

Senhor(a) [Cargo do dirigente máximo da Unidade Auditada],

Encaminhamos, em anexo, a versão preliminar do Relatório de Auditoria nº XXXX, referente aos trabalhos que tiveram como objetivo avaliar xxxxxx da unidade/processo..., exercício de XXXX, para análise e apresentação de considerações adicionais, se necessário.

Eventuais manifestações relativas a pontos sobre os quais a Unidade já havia se pronunciado substituirão aquelas constantes da versão preliminar do Relatório, razão pela qual recomendamos que os novos posicionamentos contemplem todos os registros anteriores que permaneçam relevantes.

Ressalto que as recomendações constantes do presente documento representam as providências que, em caráter preliminar, foram consideradas apropriadas para o saneamento dos pontos destacados no Relatório, as quais serão debatidas e validadas junto a essa Unidade, por ocasião da Reunião de Busca Conjunta de Soluções, agendada para as X horas do dia XX/XX.

Por fim, solicito que as manifestações adicionais sejam encaminhadas no prazo máximo de XX dias úteis após a realização da Reunião de Busca Conjunta de Soluções [o prazo estabelecido não pode ser inferior a cinco dias úteis]. A ausência de manifestação no prazo indicado será considerada como indicativa da concordância com as informações do Relatório Preliminar de Auditoria.

Reiteramos nossa disposição para apoiá-los em caso de dúvidas ou esclarecimentos adicionais que se façam necessários.

Atenciosamente,

---

Gerente de Auditoria Interna/COGERH

## Anexo 12

### Modelo de Plano de Ação

Plano de Ação – P.A.					
Unidade Auditada:			P.A. Nº		
Relatório de Auditoria:			Fortaleza, xxx de xxx de 20xx.		
Equipe de Auditoria					
Achado de Auditoria	Providências	Nome/ Setor/Cargo do Responsável	Procedimentos	Prazos	Observações
	(O que fazer)	(Responsável por fazer)	(Como fazer)	(Quando fazer)	
Data:			Data:		
Responsável:			Gerente da Unidade Auditada		
Obs: (O documento deve ser assinado por todos os responsáveis por sua elaboração e por seu cumprimento)					

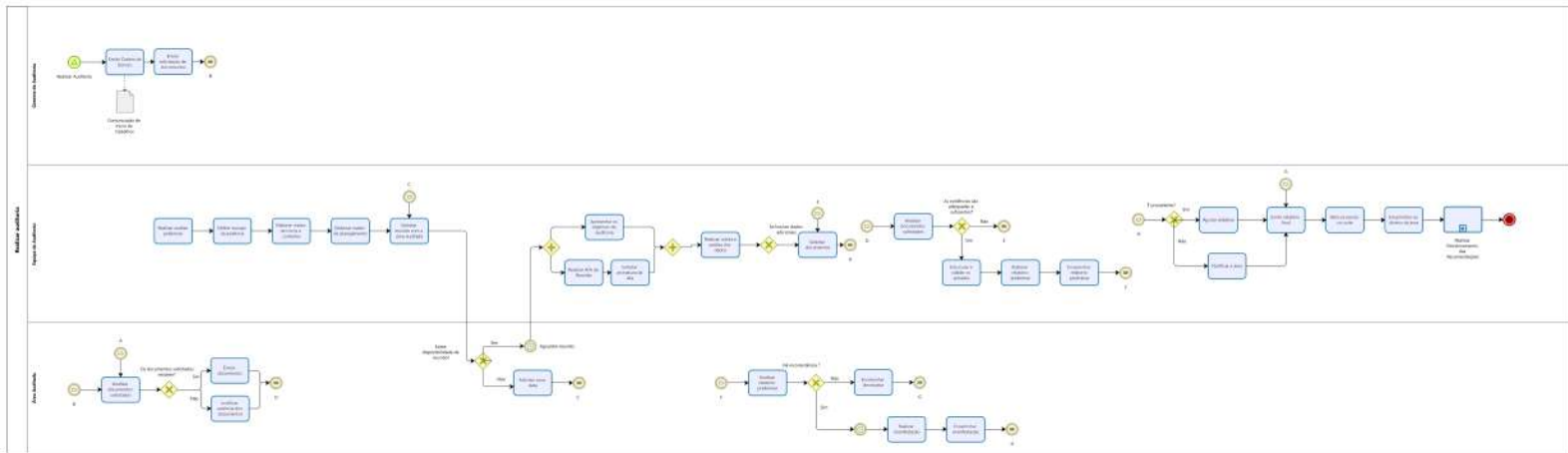
#### **Preenchimento do Plano de Ação – P.A.**

Os campos dos Planos de Ação deverão ser preenchidos da seguinte maneira:

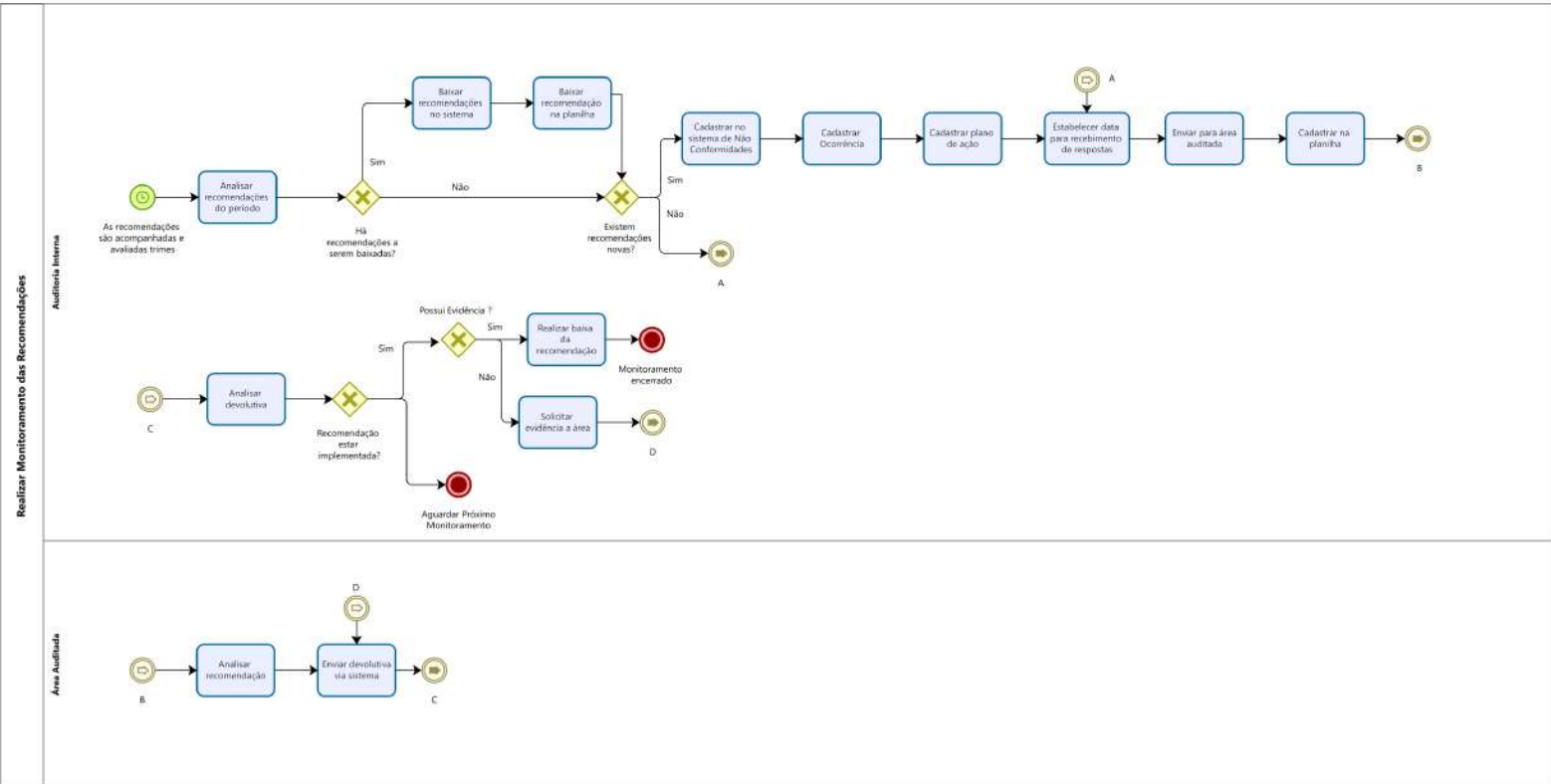
- a) Unidade auditada: unidade/gerência que está elaborando o P.A.;
- b) Relatório de Auditoria: Produto de auditoria que ensejou o P.A.;
- c) Providências: Recomendações contidas nos produtos de auditoria;
- d) Responsável: Setor, nome completo, cargo do colaborador responsável para implementar a providência;
- e) Procedimentos: Ações a serem adotadas pelo responsável para implementar a providência;
- f) Prazos: Período em que o procedimento deverá ser realizado, a partir da assinatura do P.A.;
- g) Observações: Outras informações relevantes.



Realizar Auditoria



# Realizar Monitoramento das Recomendações



# Elaborar Relatório Anual das Atividades da Auditoria Interna

