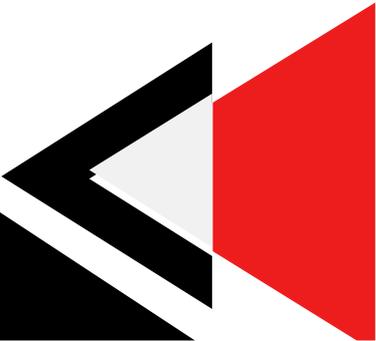


# **CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO**

## **REFERENCIAL TÉCNICO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL**

**SÃO PAULO · JUNHO DE 2023**



**CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO - CGE**

Av. Rangel Pestana, 300 - 18º andar - Sé - CEP: 01017-911

[controladoria\\_geral@sp.gov.br](mailto:controladoria_geral@sp.gov.br)

**WAGNER DE CAMPOS ROSÁRIO**

Controlador Geral do Estado

**ROBERTO CÉSAR DE OLIVEIRA VIEGAS**

Controlador Geral do Estado Executivo

**DANIEL DA SILVA LIMA**

Chefe de Gabinete

**SERGIO FREITAS DE ALMEIDA**

**RONNYE OLIVEIRA SOUSA**

Assessoria Técnica

**EDUARDO FUKUNAGA**

Coordenador de Auditoria

**PEDRO FAGUNDES DE OLIVEIRA FILHO**

Coordenador de Planejamento Estratégico e Institucional

**VALMIR GOMES DIAS**

Coordenador de Ouvidoria e Defesa do Usuário do Serviço Público

**FABIANA RIBEIRO NOGUEIRA**

Coordenadora de Controle Estratégico e Promoção de Integridade

**MARIA HELENA BARBIERI MAGANINI**

Coordenadora Correcional

**CRISTIANE MARQUES DO NASCIMENTO MISSIATO**

Coordenadora de Instrução Processual e Cartorária

**JOÃO BATISTA PALMA BEOLCHI**

Coordenador de Inteligência e Informações Estratégicas

**DANIEL DE SOUSA CAMACHO**

Coordenador de Tecnologia da Informação

Permitida a reprodução desta obra, de forma parcial ou total, sem fins lucrativos, desde que citada a fonte ou endereço da internet ([www.controladoriageral.sp.gov.br](http://www.controladoriageral.sp.gov.br)) no qual pode ser acessada integralmente em sua versão digital.

## **Sumário**

REFERENCIAL TÉCNICO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL DO PODER EXECUTIVO ESTADUAL	5
CAPÍTULO I – PROPÓSITO E ABRANGÊNCIA DA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL	6
Seção I – Propósito	6
Seção II – Abrangência	6
Primeira linha de defesa	6
Segunda linha de defesa	7
Terceira linha de defesa	7
CAPÍTULO II - SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO ESTADUAL	9
Seção I – Organização e Estrutura	9
Seção II – Articulação Interinstitucional	9
CAPÍTULO III – PRINCÍPIOS E REQUISITOS ÉTICOS	11
Seção I – Princípios Fundamentais para a Prática da Atividade de Auditoria Interna Governamental	11
Seção II - Requisitos Éticos	11
Integridade e comportamento	11
Autonomia técnica e objetividade	12
Sigilo Profissional	13
Proficiência e Zelo Profissional	13
CAPÍTULO IV – GERENCIAMENTO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL	16
Seção I – Objetivos dos Trabalhos	16
Governança	16
Gerenciamento de riscos	16
Controles internos da gestão	17
Seção II – Planejamento, Comunicação e Aprovação do Plano de Auditoria Interna	18
Políticas, procedimentos e coordenação	19
Seção III – Gestão e Melhoria da Qualidade	20
CAPÍTULO V – OPERACIONALIZAÇÃO DAS ATIVIDADES DE AUDITORIA INTERNA	22
Seção I – Planejamento dos Trabalhos de Auditoria	22
Considerações sobre o planejamento dos trabalhos	22
Análise preliminar do objeto da auditoria	23
Objetivos do trabalho de auditoria	23
Escopo do trabalho de auditoria	24
Programa de trabalho	24
Seção II – Desenvolvimento dos Trabalhos de Auditoria	25

**CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO DE SÃO PAULO - CGE**

---

Execução do trabalho de auditoria	25
Análise e avaliação	25
Documentação das informações	26
Supervisão dos trabalhos de auditoria	26
Seção III – Comunicação dos Resultados	27
Divulgação dos resultados	28
Opiniões gerais	28
Seção IV – Monitoramento	29
GLOSSÁRIO	30

## **REFERENCIAL TÉCNICO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL DO PODER EXECUTIVO ESTADUAL**

### **INTRODUÇÃO**

A Lei Complementar nº 1.361, de 21 de outubro de 2021, e o Decreto nº 66.850, de 15 de junho de 2022, disciplinaram a organização, as finalidades e a estrutura da Controladoria Geral do Estado de São Paulo (CGE), no âmbito do Poder Executivo Estadual.

Na CGE, é a Coordenadoria de Auditoria que tem a atribuição de realizar a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado, no âmbito da Administração Pública direta, bem como de expedir as orientações técnicas pertinentes às unidades de auditoria interna da Administração Pública indireta.

Tendo em vista a complexidade e diversidade dessas atividades, a utilização de princípios, conceitos e diretrizes convergentes com normas e práticas nacionais e internacionais é essencial para a harmonização e a avaliação independente e objetiva da atuação dos agentes públicos.

No Brasil, a Controladoria-Geral da União (CGU) exerce importante papel orientador para as Controladorias Estaduais e Municipais. Seus sistemas, normas e demais instrumentos de auditoria foram desenvolvidos e aplicados ao longo do tempo em todas as áreas da administração pública.

Da parte da CGE, buscou-se aproveitar a experiência daquela Controladoria no nível federal para adaptar e produzir normas próprias aplicáveis aos órgãos e entidades estaduais. Assim, todos os que exercem atividades de auditoria interna governamental poderão atuar de maneira uniforme, harmônica e segundo as melhores práticas nacionais e internacionais.

É nesse contexto que se elaborou este Referencial, cujo propósito é apresentar princípios, conceitos e diretrizes que nortearão a prática da auditoria interna governamental no Estado de São Paulo e fornecer uma estrutura básica para o aperfeiçoamento da gestão dos órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual, aproveitando a experiência de instituições brasileiras e estrangeiras sobre a matéria.

No caso específico deste Referencial Técnico, a CGE utilizou como padrão a Instrução Normativa nº 3, de 09 de junho de 2017, elaborada pela Secretaria Federal de Controle Interno da CGU.

## **CAPÍTULO I – PROPÓSITO E ABRANGÊNCIA DA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL**

A auditoria interna governamental é uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. Deve buscar auxiliar as organizações públicas a realizarem seus objetivos, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos.

No âmbito do Poder Executivo Estadual, a atividade de auditoria interna governamental deve ser realizada em conformidade com o presente Referencial Técnico, que estabelece os requisitos fundamentais para a prática profissional e para a avaliação do desempenho da atividade de auditoria interna governamental.

### **Seção I – Propósito**

A atividade de auditoria interna governamental tem como propósito aumentar e proteger o valor organizacional das instituições públicas, fornecendo avaliação, assessoria e aconselhamento baseados em risco.

A atividade de auditoria interna governamental no Poder Executivo Estadual é exercida pelas Unidades de Auditoria Interna Governamental (UAIG) elencadas a seguir:

- a) Controladoria Geral do Estado (CGE), por meio da Coordenadoria de Auditoria Interna e Governamental;
- b) Auditorias internas singulares (Audin) dos órgãos e entidades da Administração Pública Estadual Indireta;

### **Seção II – Abrangência**

Os órgãos e entidades da Administração Pública Estadual devem atuar de forma regular e alinhada ao interesse público. Para tanto, devem exercer o controle permanente sobre seus próprios atos, considerando o princípio da autotutela. Assim, é responsabilidade da alta administração das organizações públicas, sem prejuízo das responsabilidades dos gestores dos processos organizacionais e das políticas públicas nos seus respectivos âmbitos de atuação, o estabelecimento, a manutenção, o monitoramento e o aperfeiçoamento dos controles internos da gestão.

A estrutura de controles internos dos órgãos e entidades da Administração Pública Estadual possui três linhas de defesa da gestão e deve informar, de maneira clara, quais são as responsabilidades de todos os envolvidos, provendo uma atuação coordenada e eficiente, sem sobreposições ou lacunas.

#### **Primeira linha de defesa**

A primeira linha de defesa é responsável por identificar, avaliar, controlar e mitigar os riscos, guiando o desenvolvimento e a implementação de políticas e procedimentos internos destinados a garantir que as atividades sejam realizadas de acordo com as metas e objetivos da organização.

Esta linha de defesa abrange os controles primários, que devem ser instituídos e mantidos pelos gestores responsáveis pela implementação das políticas públicas durante a execução de atividades e tarefas, no âmbito de seus macroprocessos finalísticos e de apoio.

De forma a assegurar sua adequação e eficácia, os controles internos devem ser integrados ao processo de gestão, dimensionados e desenvolvidos na proporção requerida pelos riscos, de acordo com a natureza, a complexidade, a estrutura e a missão da organização.

### **Segunda linha de defesa**

As instâncias da segunda linha de defesa estão situadas no nível da gestão e objetivam assegurar que as atividades realizadas pela primeira linha sejam desenvolvidas e executadas de forma apropriada.

Essas instâncias são destinadas a apoiar o desenvolvimento dos controles internos da gestão e realizar atividades de supervisão e de monitoramento das atividades desenvolvidas no nível da primeira linha de defesa, que incluem gerenciamento de riscos, conformidade, verificação de qualidade, controle financeiro, orientação e treinamento.

Caso existam Assessores ou Assessorias Especiais de Controle Interno (AECI) nas Secretarias do governo estadual, eles integrarão a segunda linha de defesa e poderão ter sua atuação complementada por outras estruturas específicas definidas pelas próprias organizações.

### **Terceira linha de defesa**

A terceira linha de defesa é representada pela atividade de auditoria interna governamental, que presta serviços de avaliação e de consultoria com base nos pressupostos de autonomia técnica e de objetividade.

A atividade de auditoria interna governamental deve ser desempenhada com o propósito de contribuir para o aprimoramento das políticas públicas e da atuação das organizações que as gerenciam. Os destinatários dos serviços de avaliação e de consultoria prestados pelas UAIG são a alta administração, os gestores dos órgãos e entidades públicas estaduais e a sociedade.

As UAIG devem apoiar os órgãos e as entidades do Poder Executivo Estadual na estruturação e efetivo funcionamento da primeira e da segunda linha de defesa da gestão, por meio da prestação de serviços de consultoria e avaliação dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos.

Os serviços de avaliação compreendem a análise objetiva de evidências pelo auditor interno governamental com vistas a fornecer opiniões ou conclusões em relação à execução das metas previstas no plano plurianual; à execução dos programas de governo e dos orçamentos do Estado; à regularidade, à economicidade, à eficiência e à eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública; e à regularidade da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

Os serviços de consultoria representam atividades de assessoria e aconselhamento, realizados a partir da solicitação específica dos gestores públicos. Tais serviços devem abordar assuntos estratégicos da gestão, como os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos e ser condizentes

com os valores, as estratégias e os objetivos da Unidade Auditada. Ao prestar serviços de consultoria, a UAIG não deve assumir qualquer responsabilidade que seja da Administração.

Os trabalhos de avaliação dos processos de gestão de riscos e controles realizados pelas UAIG devem verificar, em especial, os seguintes aspectos: adequação e suficiência dos mecanismos de gestão de riscos e de controles estabelecidos; eficácia da gestão dos principais riscos; e conformidade das atividades executadas em relação à política de gestão de riscos da organização.

No âmbito da terceira linha de defesa, a CGE exerce a função de auditoria interna governamental de forma concorrente e integrada com as Audin, onde existirem.

## **CAPÍTULO II - SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO ESTADUAL**

A Constituição Estadual (CE) dispõe, em seu art. 32, que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado, das entidades da administração direta e indireta e das fundações instituídas ou mantidas pelo Poder Público, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas, será exercida pela Assembleia Legislativa, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Em seu art. 35, a CE definiu, como finalidade do Sistema de Controle Interno (SCI), entre outras, avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos do Estado e dos resultados da gestão nos órgãos e entidades da administração estadual. Para dar cumprimento a esse mandamento constitucional, a Lei Complementar nº 1.361, de 21 de outubro de 2021, e o Decreto nº 66.850, de 15 de junho de 2022, disciplinaram a organização, as finalidades e a estrutura da CGE

A atuação da CGE abrange todos os órgãos e entidades do Poder Executivo Estadual, incluindo as empresas estatais e qualquer pessoa física ou jurídica que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos estaduais.

### **Seção I – Organização e Estrutura**

Integram o Sistema de Controle Interno (SCI):

- a) Controladoria Geral do Estado de São Paulo;
- b) Auditorias internas singulares (Audin) das entidades da Administração Pública Estadual Indireta.

A Controladoria Geral do Estado de São Paulo é o órgão central do Sistema de Controle Interno. Tem a atribuição de prover orientação normativa e supervisão técnica às UAIG.

A orientação normativa e a supervisão técnica são exercidas mediante a edição de normas e orientações técnicas e a avaliação da atuação das UAIG, com o objetivo de harmonizar a atividade de auditoria interna governamental, promover a qualidade dos trabalhos e integrar o Sistema.

As Assessorias Especiais de Controle Interno (AECI), caso existam, deverão, no desempenho das funções de apoio à atuação do SCI, observar as orientações normativas da Controladoria Geral do Estado e exercer suas atividades em conformidade com os princípios estabelecidos neste Referencial Técnico.

Compete à CGE estabelecer diretrizes quanto à realização de ações integradas pelas UAIG, de forma a promover atuação harmônica no contexto das competências concorrentes e o fortalecimento recíproco das UAIG.

### **Seção II – Articulação Interinstitucional**

Em face da complexidade inerente à execução das políticas públicas – o que demanda esforço e articulação entre as instituições envolvidas em seu processo de avaliação – os integrantes do SCI e os AECI devem

trabalhar de forma articulada e harmônica, com sinergia e mediante clara definição de papéis, de forma a racionalizar recursos e maximizar os resultados decorrentes de sua atuação.

Nos casos em que forem identificadas irregularidades que requeiram procedimentos adicionais com vistas à apuração, à investigação ou à proposição de ações judiciais, as UAIG devem zelar pelo adequado e tempestivo encaminhamento dos resultados das auditorias às instâncias competentes.

O apoio ao controle externo, disposto no art. 35 da CE, operacionaliza-se por meio da cooperação entre a CGE e os órgãos de controle externo, na troca de informações e de experiências, bem como na execução de ações integradas, sendo essas compartilhadas ou complementares.

As UAIG devem zelar pela existência e efetivo funcionamento de canais de comunicação que fomentem o controle social, assegurando que os resultados decorrentes da participação dos cidadãos sejam apropriados como insumo para o planejamento e a execução dos trabalhos de auditoria.

A cooperação entre as UAIG e as instituições públicas que atuam na defesa do patrimônio público, tais como o Ministério Público Estadual e a Polícia Civil, tem o objetivo de promover o intercâmbio de informações e de estabelecer ações integradas ou complementares para proporcionar maior efetividade às ações de enfrentamento à corrupção.

## **CAPÍTULO III – PRINCÍPIOS E REQUISITOS ÉTICOS**

A atuação dos auditores internos governamentais em conformidade com princípios e requisitos éticos proporciona credibilidade e autoridade à atividade de auditoria interna governamental. Esse padrão de comportamento deve ser promovido por todas as UAIG.

### **Seção I – Princípios Fundamentais para a Prática da Atividade de Auditoria Interna Governamental**

Os princípios representam o arcabouço teórico sobre o qual repousam as normas de auditoria. São valores persistentes no tempo e no espaço que concedem sentido lógico e harmônico à atividade de auditoria interna governamental e lhe proporcionam eficácia. As UAIG devem assegurar que a prática da atividade de auditoria interna governamental se dê em conformidade com os seguintes princípios:

- a) integridade;
- b) proficiência e zelo profissional;
- c) autonomia técnica e objetividade;
- d) alinhamento às estratégias, objetivos e riscos da Unidade Auditada;
- e) atuação respaldada em adequado posicionamento e em recursos apropriados;
- f) qualidade e melhoria contínua; e
- g) comunicação eficaz.

### **Seção II - Requisitos Éticos**

Os requisitos éticos representam valores aceitáveis e esperados em relação à conduta dos auditores internos governamentais e visam promover uma cultura ética e íntegra em relação à prática da atividade de auditoria interna.

#### **Integridade e comportamento**

Os auditores internos governamentais devem servir ao interesse público e honrar a confiança da sociedade, executando seus trabalhos com honestidade, diligência e responsabilidade, contribuindo para o alcance dos objetivos legítimos e éticos da Unidade Auditada.

Os auditores devem evitar condutas que possam comprometer a confiança em relação ao seu trabalho e renunciar a quaisquer práticas ilegais ou que possam desacreditar a sua função, a UAIG em que atuam ou a própria atividade de auditoria interna governamental.

Os auditores internos governamentais devem ser capazes de lidar de forma adequada com pressões ou situações que ameacem seus princípios éticos ou que possam resultar em ganhos pessoais ou organizacionais inadequados, mantendo conduta íntegra.

Os auditores internos governamentais devem se comportar com cortesia e respeito no trato com pessoas, mesmo em situações de divergência de opinião, abstendo-se de emitir juízo ou adotar práticas que indiquem qualquer tipo de discriminação ou preconceito.

### **Autonomia técnica e objetividade**

Os requisitos de autonomia técnica e objetividade estão associados ao posicionamento da UAIG e à atitude do auditor em relação à Unidade Auditada, com a finalidade de orientar a condução dos trabalhos e subsidiar a emissão de opinião institucional pela UAIG. Para tanto, a unidade de auditoria deve possuir autonomia técnica e os auditores devem ser objetivos.

As ameaças à autonomia técnica e à objetividade devem ser gerenciadas nos níveis da função de auditoria interna governamental, da organização, do trabalho de auditoria e do auditor. Eventuais interferências, de fato ou veladas, devem ser reportadas à alta administração e ao conselho, se houver, e as consequências devem ser adequadamente discutidas e tratadas.

### **Autonomia técnica**

A autonomia técnica refere-se à capacidade da UAIG de desenvolver trabalhos de maneira imparcial. Nesse sentido, a atividade de auditoria interna governamental deve ser realizada livre de interferências na determinação do escopo, na execução dos procedimentos, no julgamento profissional e na comunicação dos resultados.

O Responsável pela UAIG deve se reportar, se comunicar e interagir com um nível dentro da Unidade Auditada que permita à UAIG cumprir suas responsabilidades, seja a alta administração da organização, seja o conselho, se houver.

Nos casos em que o Responsável pela UAIG tenha atribuições de gestão externas à atividade de auditoria interna, ou exista a expectativa de exercer tais atribuições no âmbito da Unidade Auditada, devem ser adotadas salvaguardas para limitar o prejuízo à autonomia técnica e à objetividade. Caso efetivamente ele detenha tais atribuições, o trabalho de avaliação sobre os processos pelos quais foi responsável deve ser supervisionado por uma unidade externa à auditoria interna.

### **Objetividade**

Os auditores internos governamentais devem atuar de forma imparcial e isenta, evitando situações de conflito de interesses ou quaisquer outras que afetem sua objetividade, de fato ou na aparência, ou comprometam seu julgamento profissional.

Os auditores devem declarar impedimento nas situações que possam afetar o desempenho das suas atribuições e, em caso de dúvidas sobre potencial risco para a objetividade, devem buscar orientação junto aos responsáveis pela supervisão do trabalho ou à comissão de ética ou instância similar, conforme apropriado na organização.

Recomenda-se que os auditores internos governamentais se abstenham de auditar operações específicas com as quais estiveram envolvidos nos últimos 24 meses, quer na condição de gestores, quer em decorrência de vínculos profissionais, comerciais, pessoais, familiares ou de outra natureza, mesmo que tenham executado atividades em nível operacional.

Os auditores internos governamentais podem prestar serviços de consultoria sobre operações que tenham avaliado anteriormente ou avaliar operações sobre as quais tenham prestado prévio serviço de consultoria, desde que a natureza da consultoria não prejudique a objetividade e que a objetividade individual seja gerenciada na alocação de recursos para o trabalho. Qualquer trabalho deve ser recusado caso existam potenciais prejuízos à autonomia técnica ou à objetividade.

Como pressuposto da objetividade, as comunicações decorrentes dos trabalhos de auditoria devem ser precisas, e as conclusões e opiniões sobre os fatos ou situações examinadas devem estar respaldadas por critérios e evidências adequados e suficientes.

### **Sigilo Profissional**

As informações e recursos públicos somente devem ser utilizados para fins oficiais. É vedada, e compromete a credibilidade da atividade de auditoria interna, a utilização de informações relevantes ou potencialmente relevantes obtidas em decorrência dos trabalhos, em benefício de interesses pessoais, familiares ou de organizações pelas quais o auditor tenha qualquer interesse.

O auditor deve manter sigilo e agir com cuidado em relação a dados e informações obtidos em decorrência do exercício de suas funções. Ao longo da execução dos trabalhos, o sigilo deve ser mantido mesmo que as informações não estejam diretamente relacionadas ao escopo do trabalho.

O auditor interno governamental não deve divulgar informações relativas aos trabalhos desenvolvidos ou a serem realizados ou repassá-las a terceiros sem prévia anuência da autoridade competente.

As comunicações sobre os trabalhos de auditoria devem sempre ser realizadas em nível institucional e registrar todos os fatos materiais de conhecimento do auditor que, caso não divulgados, possam distorcer o relatório apresentado sobre as atividades objeto da avaliação.

### **Proficiência e Zelo Profissional**

Proficiência e zelo profissional estão associados aos conhecimentos, habilidades e cuidados requeridos do auditor interno governamental para proporcionar razoável segurança acerca das opiniões emitidas pela UAIG. Tem-se como pressupostos que a atividade de auditoria deve ser realizada com proficiência e com o devido zelo profissional, em conformidade com este Referencial Técnico e demais normas aplicáveis.

## **Proficiência**

A proficiência é um termo coletivo que diz respeito à capacidade dos auditores internos governamentais de realizar os trabalhos para os quais foram designados. Os auditores devem possuir e manter o conhecimento, as habilidades e outras competências necessárias ao desempenho de suas responsabilidades individuais.

Os auditores internos governamentais, em conjunto, devem reunir qualificação e conhecimentos necessários para o trabalho, em especial sobre técnicas de auditoria; identificação e mitigação de riscos; normas aplicáveis; entendimento das operações da Unidade Auditada; compreensão e experiência acerca da auditoria a ser realizada e habilidade para exercer o julgamento profissional devido.

Os auditores internos governamentais devem possuir conhecimentos suficientes sobre os principais riscos de fraude, riscos e controles de tecnologia da informação e métodos de auditoria baseados nas mais modernas tecnologias disponíveis para a execução dos trabalhos a eles designados.

As UAIG e os auditores internos governamentais devem zelar pelo aperfeiçoamento de seus conhecimentos, habilidades e outras competências, por meio do desenvolvimento profissional contínuo.

O Responsável pela UAIG deve declinar de trabalho específico ou solicitar opinião técnica especializada por meio de prestadores de serviços externos, a exemplo de perícias e pareceres, caso os auditores internos não possuam, e não possam obter tempestiva e satisfatoriamente, os conhecimentos, as habilidades ou outras competências necessárias à realização de todo ou de parte de um trabalho de auditoria. Os trabalhos desenvolvidos por especialistas externos devem ser apropriadamente supervisionados pela UAIG.

## **Zelo Profissional**

O zelo profissional se refere à atitude esperada do auditor interno governamental na condução dos trabalhos e nos resultados obtidos. O auditor deve deter as habilidades necessárias e adotar o cuidado esperado de um profissional prudente e competente, mantendo postura de ceticismo profissional; agir com atenção; demonstrar diligência e responsabilidade no desempenho das tarefas a ele atribuídas, de modo a reduzir ao mínimo a possibilidade de erros; e buscar atuar de maneira preventiva.

O zelo profissional se aplica a todas as etapas dos trabalhos de avaliação e de consultoria. O planejamento deve levar em consideração a extensão e os objetivos do trabalho, as expectativas do cliente, a complexidade, a materialidade ou a importância relativa dos assuntos sobre os quais os testes serão aplicados e deve prever a utilização de auditoria baseada em tecnologia e outros métodos de análise adequados.

O auditor interno governamental deve considerar a adequação e a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da Unidade Auditada, a probabilidade de ocorrência de erros, fraudes ou não conformidades significativas, bem como o custo da avaliação e da consultoria em relação aos potenciais benefícios.

Os auditores internos governamentais devem estar atentos aos riscos que possam afetar os objetivos, as operações ou os recursos da Unidade Auditada. Entretanto, deve-se ter em mente que os testes

isoladamente aplicados, mesmo quando realizados com o zelo profissional devido, não garantem que todos os riscos relevantes sejam identificados.

## **CAPÍTULO IV – GERENCIAMENTO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL**

A UAIG deve ser gerenciada eficazmente, com o objetivo de assegurar que a atividade de auditoria interna governamental adicione valor à Unidade Auditada e às políticas públicas sob sua responsabilidade, fomentando a melhoria dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da gestão.

### **Seção I – Objetivos dos Trabalhos**

A atividade de auditoria interna governamental deve ser realizada de forma sistemática, disciplinada e baseada em risco, devendo ser estabelecidos, para cada trabalho, objetivos que estejam de acordo com o propósito da atividade de auditoria interna e contribuam para o alcance dos objetivos institucionais e estratégias da Unidade Auditada.

#### **Governança**

A UAIG deve avaliar e, quando necessário, recomendar a adoção de medidas apropriadas para a melhoria dos processos de governança da Unidade Auditada no cumprimento dos seguintes objetivos:

- a) promover a ética e os valores apropriados no âmbito da Unidade Auditada;
- b) assegurar o gerenciamento eficaz do desempenho organizacional e *accountability*;
- c) comunicar as informações relacionadas aos riscos e aos controles às áreas apropriadas da Unidade Auditada; e
- d) coordenar as atividades e a comunicação das informações entre o conselho, se houver, os auditores externos e internos e a Administração.

A atividade de auditoria interna deve, ainda, avaliar o desenho, implantação e a eficácia dos objetivos, programas e atividades da Unidade Auditada relacionados à ética e se a governança de tecnologia da informação provê suporte às estratégias e objetivos da organização.

#### **Gerenciamento de riscos**

O processo de gerenciamento dos riscos é responsabilidade da alta administração e do conselho, se houver, e deve alcançar toda a organização, contemplando a identificação, a análise, a avaliação, o tratamento, o monitoramento e a comunicação dos riscos a que a Unidade Auditada está exposta.

Compete à UAIG avaliar a eficácia e contribuir para a melhoria do processo de gerenciamento de riscos da Unidade Auditada, observando se, nesse processo:

- a) os riscos significativos são identificados e avaliados;
- b) as respostas aos riscos são estabelecidas de forma compatível com o grau e o tipo de risco que a Unidade Auditada está disposta a manter ou assumir; e
- c) as informações sobre riscos relevantes são coletadas e comunicadas de forma oportuna, permitindo que os responsáveis cumpram as suas obrigações.

A UAIG deve avaliar, em especial, as exposições da Unidade Auditada a riscos relacionados à governança, às atividades operacionais e aos sistemas de informação. Nessa avaliação, deve ser analisado se há comprometimento:

- a) do alcance dos objetivos estratégicos;
- b) da confiabilidade e da integridade das informações;
- c) da eficácia e da eficiência das operações e programas;
- d) da salvaguarda de ativos; e
- e) da conformidade dos processos e estruturas com leis, normas e regulamentos internos e externos.

O auditor interno governamental deve buscar identificar potenciais riscos de fraude e verificar se a organização possui controles para tratamento desses riscos.

A UAIG poderá prestar serviços de consultoria com o propósito de auxiliar a Unidade Auditada na identificação de metodologias de gestão de riscos e de controles; todavia, os auditores internos governamentais não podem participar efetivamente do gerenciamento dos riscos, cuja responsabilidade é exclusiva da Unidade Auditada.

A UAIG deverá promover ações de sensibilização, capacitação e orientação da alta administração e dos gestores em relação ao tema, especialmente enquanto a Unidade Auditada não possuir um processo de gerenciamento de riscos.

### **Controles internos da gestão**

A UAIG deve auxiliar a Unidade Auditada a manter controles efetivos, a partir da avaliação sobre se eles são identificados, aplicados e efetivos na resposta aos riscos. Ainda nesta linha de auxílio, deve avaliar se a alta administração possui consciência de sua responsabilidade pela implementação e melhoria contínua desses controles, pela exposição a riscos internos e externos, comunicação e pela aceitação de riscos.

A avaliação da adequação e eficácia dos controles internos implementados pela gestão em resposta aos riscos, inclusive no que se refere à governança, às operações e aos sistemas de informação da Unidade Auditada, deve contemplar:

- a) o alcance dos objetivos estratégicos;
- b) a confiabilidade e integridade das informações;
- c) a eficácia e eficiência das operações e programas;
- d) a salvaguarda dos ativos; e
- e) a conformidade com leis, regulamentos, políticas e procedimentos internos e externos.

Nos trabalhos de avaliação dos controles internos da gestão, o planejamento da auditoria deve ser elaborado com a identificação do escopo e a seleção de testes que permitam a obtenção de evidência adequada e suficiente sobre a existência e funcionamento do processo de controle na organização, considerados os conhecimentos adquiridos em decorrência de outros trabalhos de avaliação e de consultoria realizados na Unidade Auditada.

A avaliação dos controles internos da gestão deve considerar os seguintes componentes: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e atividades de monitoramento.

## **Seção II – Planejamento, Comunicação e Aprovação do Plano de Auditoria Interna**

O Responsável pela UAIG deve estabelecer um plano baseado em riscos para determinar as prioridades da auditoria, de forma consistente com os objetivos e metas institucionais da Unidade Auditada.

### **Planejamento**

A definição do Plano de Auditoria Interna é a etapa de identificação dos trabalhos a serem realizados prioritariamente pela UAIG em um determinado período. O planejamento deve considerar as estratégias, os objetivos, as prioridades, as metas da Unidade Auditada e os riscos a que seus processos estão sujeitos. O resultado é um plano de auditoria interna baseada em riscos.

A UAIG deve realizar a prévia identificação de todo o universo auditável e considerar as expectativas da alta administração e demais partes interessadas em relação à atividade de auditoria interna para a elaboração do Plano de Auditoria Interna, bem como a análise de riscos realizada pela Unidade Auditada por meio do seu processo de gerenciamento de riscos.

Caso a Unidade Auditada não tenha instituído um processo formal de gerenciamento de riscos, a UAIG deve se comunicar com a alta administração, de forma a coletar informações sobre suas expectativas e obter entendimento dos principais processos e dos riscos associados. Com base nessas informações, a UAIG deverá elaborar seu Plano de Auditoria Interna, priorizando os processos ou unidades organizacionais de maior risco.

Os auditores internos governamentais devem considerar em seu planejamento os conhecimentos adquiridos em decorrência dos trabalhos de avaliação e consultoria realizados sobre os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da gestão.

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.

A avaliação de riscos que subsidie a elaboração do Plano de Auditoria Interna da UAIG deve ser discutida com a alta administração e documentada, pelo menos, anualmente.

As UAIG devem estabelecer canal permanente de comunicação com as áreas responsáveis pelo recebimento de denúncias da Unidade Auditada e de outras instâncias públicas que detenham essa atribuição, de forma a subsidiar a elaboração do planejamento e a realização dos trabalhos de auditoria interna.

Ao considerar a aceitação de trabalhos de consultoria e a sua incorporação ao Plano de Auditoria Interna, o Responsável pela UAIG deve avaliar se os resultados desses trabalhos contribuem para a melhoria dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da Unidade Auditada.

O planejamento da UAIG deve ser flexível, considerando a possibilidade de mudanças no contexto organizacional da Unidade Auditada, a exemplo de alterações no planejamento estratégico, revisão dos objetivos, alterações significativas nas áreas de maior risco ou mesmo alterações de condições externas.

### **Comunicação e aprovação**

O Plano de Auditoria Interna das unidades do SCI e suas eventuais alterações devem ser encaminhados anualmente à CGE, para exercício da supervisão técnica.

A proposta de Plano de Auditoria Interna das Audin e suas eventuais alterações devem ser encaminhadas à CGE, de forma a possibilitar a harmonização do planejamento, racionalizar a utilização de recursos e evitar a sobreposição de trabalhos.

A CGE deve se manifestar sobre as propostas de Planos de Auditoria Interna recebidas e recomendar, quando necessário, a inclusão ou a exclusão de trabalhos específicos. A ausência de manifestação tempestiva não impede a adoção, por parte das Audin, das providências necessárias à aprovação interna do planejamento.

O Plano de Auditoria Interna das Audin, com a respectiva previsão dos recursos necessários à sua implementação, deve ser encaminhado, ao menos uma vez por ano, para aprovação pelo conselho ou, na ausência deste, pelo dirigente máximo do respectivo órgão ou entidade. Esse mesmo procedimento deve ser adotado no caso de mudanças significativas que impactem o planejamento inicial.

Após finalizados os trâmites de elaboração e aprovação do Plano de Auditoria Interna, as Audin deverão dar ciência de sua versão final à CGE.

A CGE deve considerar o planejamento das Audin como insumo para elaboração do seu Plano de Auditoria Interna, o qual deverá ser igualmente comunicado a essas unidades, de forma a estabelecer um ambiente de cooperação e harmonia, exceto os casos que possam comprometer sua efetividade.

Os órgãos e unidades integrantes do SCI devem comunicar seu Plano de Auditoria Interna às respectivas Unidades Auditadas.

### **Gerenciamento de recursos**

O Responsável pela UAIG deve zelar pela adequação e disponibilidade dos recursos necessários (humanos, financeiros e tecnológicos) para o cumprimento do Plano de Auditoria Interna. Para isso, os recursos devem ser:

- a) suficientes: em quantidade necessária para a execução dos trabalhos;
- b) apropriados: que reúnam as competências, habilidades e conhecimentos técnicos requeridos pela auditoria; e
- c) eficazmente aplicados: utilizados de forma a atingir os objetivos do trabalho.

### **Políticas, procedimentos e coordenação**

As UAIG devem estabelecer procedimentos e políticas para a orientação dos trabalhos de auditoria, cujos enfoque e formato podem variar conforme a estrutura da unidade.

O Responsável pela UAIG deve compartilhar informações e coordenar as atividades da unidade com outras instâncias prestadoras de serviços de avaliação e consultoria, tais como outras UAIG com competência concorrente e órgãos de controle externo ou de defesa do patrimônio público.

### **Informação para a alta administração e o Conselho**

O Responsável pela UAIG deve comunicar periodicamente o desempenho da atividade de auditoria interna governamental à alta administração e ao conselho, se houver. As comunicações devem conter informações sobre:

- a) o propósito, a autoridade e a responsabilidade da UAIG;
- b) a comparação entre os trabalhos realizados e o planejamento aprovado;
- c) as recomendações não atendidas que representem riscos aos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da Unidade Auditada; e
- d) a exposição a riscos significativos e deficiências existentes nos controles internos da Unidade Auditada.

As Audin encaminharão à CGE informações sobre a execução do Plano de Auditoria Interna, de modo a possibilitar o exercício da supervisão técnica.

### **Seção III – Gestão e Melhoria da Qualidade**

A gestão da qualidade promove uma cultura que resulta em comportamentos, atitudes e processos que proporcionam a entrega de produtos de alto valor agregado, atendendo às expectativas das partes interessadas. A gestão da qualidade é responsabilidade de todos os auditores internos, sob a liderança do Responsável pela UAIG.

A UAIG deve instituir e manter um Programa de Gestão e Melhoria da Qualidade (PGMQ) que contemple toda a atividade de auditoria interna governamental, desde o seu gerenciamento até o monitoramento das recomendações emitidas, tendo por base os requisitos estabelecidos por este Referencial Técnico, os preceitos legais aplicáveis e as boas práticas nacionais e internacionais relativas ao tema.

O programa deve prever avaliações internas e externas, orientadas para a avaliação da qualidade e a identificação de oportunidades de melhoria.

As avaliações internas devem incluir o monitoramento contínuo do desempenho da atividade de auditoria interna e autoavaliações ou avaliações periódicas realizadas por outras pessoas da organização com conhecimento suficiente das práticas de auditoria interna governamental.

As avaliações externas devem ocorrer, no mínimo, uma vez a cada cinco anos, e ser conduzidas por avaliador, equipe de avaliação ou outra UAIG qualificados e independentes, externos à estrutura da UAIG. As avaliações previstas neste item podem ser realizadas por meio de autoavaliação, desde que submetida a uma validação

externa independente. Em todos os casos, é vedada a realização de avaliações recíprocas.

As avaliações internas e externas poderão ser conduzidas com base em estruturas ou metodologias já consolidadas.

A UAIG deve definir a forma, a periodicidade e os requisitos das avaliações externas, bem como as qualificações mínimas exigidas dos avaliadores externos, incluídos os critérios para evitar conflito de interesses.

Cabe ao Responsável pela UAIG comunicar periodicamente os resultados do PGMQ à alta administração e ao conselho, se houver. As comunicações devem conter os resultados das avaliações internas e externas, as fragilidades encontradas que possam comprometer a qualidade da atividade de auditoria interna e os respectivos planos de ação corretiva, se for o caso.

A UAIG somente poderá declarar conformidade com os preceitos deste Referencial Técnico e com normas internacionais que regulamentam a prática profissional de auditoria interna se o PGMQ sustentar essa afirmação.

Os casos de não conformidade com este Referencial Técnico que impactem o escopo geral ou a operação da atividade de auditoria interna devem ser comunicados pelo Responsável pela UAIG à alta administração, ao conselho, se houver, e à respectiva unidade responsável pela supervisão técnica, para estabelecimento de ações destinadas ao saneamento das inconformidades relatadas.

Os trabalhos de especialistas externos devem ser avaliados de acordo com os critérios de conformidade e de qualidade estabelecidos no PGMQ, o que não dispensa o estabelecimento de critérios específicos para a aceitação e incorporação das conclusões emitidas por tais especialistas aos trabalhos da UAIG.

## **CAPÍTULO V – OPERACIONALIZAÇÃO DAS ATIVIDADES DE AUDITORIA INTERNA**

A execução das atividades previstas no Plano de Auditoria Interna deve contemplar, em cada caso, as etapas de planejamento, execução, comunicação dos resultados e monitoramento. O Responsável pela UAIG deve garantir, em todas as etapas dos trabalhos, a existência de adequada supervisão, com a finalidade de assegurar o atingimento dos objetivos do trabalho e a qualidade dos produtos.

As atividades de auditoria interna serão executadas por auditores da própria UAIG, ou caso seja necessário para assegurar as competências coletivas da equipe para a realização do trabalho, com a participação de auditores governamentais externos à UAIG.

O Responsável pela UAIG deve designar, para cada trabalho, equipe composta por auditores internos governamentais que possuam, coletivamente, a proficiência necessária para realizar a auditoria com êxito.

### **Seção I – Planejamento dos Trabalhos de Auditoria**

Os auditores devem desenvolver e documentar um planejamento para cada trabalho a ser realizado, 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. A qualidade do planejamento requer a alocação de tempo e recursos suficientes para sua elaboração.

#### **Considerações sobre o planejamento dos trabalhos**

Devem ser considerados no planejamento todos os aspectos relevantes para o trabalho, especialmente:

- a) os objetivos e as estratégias da Unidade Auditada e os meios pelos quais o seu desempenho é monitorado;
- b) os riscos significativos a que a Unidade Auditada está exposta e as medidas de controle pelas quais a probabilidade e o impacto potencial dos riscos são mantidos em níveis aceitáveis;
- c) a adequação e a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da Unidade Auditada, comparativamente a uma estrutura ou modelo compatível e as oportunidades de se promover melhorias significativas em seus processos com eventual eliminação de controles ineficazes, contribuindo para o ganho de eficiência e melhoria dos serviços e produtos entregues; e
- d) a oportunidade de realização do trabalho em face da existência de dados e informações confiáveis, a disponibilidade de auditores com conhecimentos e habilidades específicas e a inexistência de impedimentos para a execução.

Devem ser determinados os recursos apropriados e suficientes para cumprir os objetivos do trabalho de auditoria, tendo por base uma avaliação da natureza e da complexidade de cada trabalho, os riscos e o grau de confiança depositado pelo auditor nas medidas tomadas pela administração para mitigá-los, as restrições de tempo e de recursos disponíveis, bem como a eventual necessidade de recursos externos, neste último quando requeridos conhecimentos e competências adicionais não disponíveis na UAIG.

O planejamento da auditoria deve considerar as seguintes atividades, entre outras julgadas relevantes pela equipe, que devem ser devidamente documentadas:

- a) análise preliminar do objeto da auditoria;
- b) definição do objetivo e do escopo do trabalho, considerando os principais riscos existentes e a adequação e suficiência dos mecanismos de controle estabelecidos;
- c) elaboração do programa de trabalho;
- d) alocação da equipe de auditoria, consideradas as necessidades do trabalho, o perfil dos auditores e o tempo previsto para a realização dos exames; e
- e) designação do auditor responsável pela coordenação dos trabalhos.

Os aspectos centrais do trabalho de auditoria devem ser analisados, compreendidos e compartilhados pelos membros da equipe durante a fase de planejamento.

Ao planejar um trabalho a ser executado de forma compartilhada, as unidades de auditoria envolvidas devem estabelecer entendimento por escrito dos objetivos, do escopo, das responsabilidades e de outras expectativas, incluindo eventuais restrições à distribuição dos resultados do trabalho e ao acesso aos seus registros.

Nos trabalhos de consultoria deve ser estabelecido prévio entendimento com a Unidade Auditada quanto às expectativas, aos objetivos e ao escopo do trabalho, às responsabilidades e à forma de monitoramento das recomendações eventualmente emitidas. Esse entendimento deve ser adequadamente documentado.

### **Análise preliminar do objeto da auditoria**

Os auditores internos devem coletar e analisar dados e informações sobre a Unidade Auditada, com o intuito de obter conhecimento suficiente sobre seu propósito, funcionamento, principais riscos e medidas tomadas pela administração para mitigá-los, de forma a estabelecer os objetivos dos trabalhos, os exames a serem realizados e os recursos necessários para a realização da auditoria.

Constituem fontes de informação passíveis de serem consideradas na análise preliminar, entre outros, interação com os gestores e especialistas, legislação, regimento interno, sistemas informatizados, registros e informações operacionais e financeiras, manuais operacionais, relatórios de gerenciamento de riscos, resultados de auditorias anteriores, notícias veiculadas na mídia, denúncias e representações e ações judiciais eventualmente existentes.

### **Objetivos do trabalho de auditoria**

Para cada trabalho de auditoria a ser realizado, devem ser estabelecidos objetivos específicos, a fim de delimitar o propósito, a abrangência, a extensão dos exames.

Ao desenvolver os objetivos do trabalho, os auditores devem considerar a probabilidade de erros significativos, fraudes, não conformidades e outras exposições a riscos a que a Unidade Auditada esteja sujeita.

Nos trabalhos de avaliação, os auditores devem 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 critérios de avaliação a ser utilizados devem ser previamente apresentados e discutidos com os gestores das Unidades Auditadas.

Os auditores internos governamentais devem verificar se a Unidade Auditada estabeleceu critérios internos adequados para aferir se os objetivos e as metas da gestão têm sido alcançados. Se os critérios forem adequados, devem ser utilizados no trabalho de auditoria; se inadequados, os auditores internos governamentais devem identificar critérios apropriados, em discussão com os responsáveis pela gestão.

Para os serviços de consultoria, os objetivos dos trabalhos devem abordar os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos na extensão previamente acordada e devem ser consistentes com valores, estratégias e objetivos da Unidade Auditada.

### **Escopo do trabalho de auditoria**

O escopo estabelecido deve ser suficiente para alcançar os objetivos definidos para o trabalho e compreender uma declaração clara do foco, da extensão e dos limites da auditoria.

A UAIG poderá utilizar trabalhos de auditoria elaborados por outra UAIG, por órgão de controle externo ou entidade de auditoria privada como subsídio para a definição do escopo do trabalho. Nesse caso, deve ser observado se:

- a) a natureza, os objetivos, o período e a extensão desses trabalhos são compatíveis com o trabalho da auditoria interna que está sendo planejado;
- b) a auditoria foi realizada com base em riscos; e
- c) os trabalhos foram realizados em conformidade com os preceitos deste Referencial Técnico e de outras normas aplicáveis ao trabalho.

Nos trabalhos de avaliação, devem ser incluídas no escopo considerações sobre sistemas, registros, pessoal e propriedades físicas relevantes, inclusive se estiverem sob o controle de terceiros.

Nos trabalhos de consultoria, os auditores internos devem assegurar que o escopo do trabalho seja suficiente para alcançar os objetivos previamente acordados, zelando para que eventuais alterações ou restrições quanto ao escopo sejam apropriadamente discutidas e acordadas com a Unidade Auditada.

### **Programa de trabalho**

O programa de trabalho deve ser documentado e prever os procedimentos necessários para responder aos objetivos específicos da auditoria.

Nos trabalhos de avaliação, o programa de trabalho deve conter as questões de auditoria formuladas, os critérios adotados, 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 de opinião.

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 e os eventuais ajustes posteriores realizados devem ser adequadamente documentados e previamente aprovados pelo supervisor da auditoria.

## **Seção II – Desenvolvimento dos Trabalhos de Auditoria**

O desenvolvimento dos trabalhos contempla as etapas de execução dos testes de auditoria, análise e avaliação e documentação, que devem ser apropriadamente supervisionadas com a finalidade de cumprir os objetivos do trabalho de auditoria.

### **Execução do trabalho de auditoria**

Durante a execução dos trabalhos, os auditores internos governamentais devem 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, os auditores internos governamentais devem ter livre acesso a todas as dependências da Unidade Auditada, assim como a seus servidores ou empregados, informações, processos, bancos de dados e sistemas. Eventuais limitações de acesso devem ser comunicadas, de imediato e por escrito, à alta administração ou ao conselho, se houver, com solicitação de adoção das providências necessárias à continuidade dos trabalhos de auditoria.

Ao iniciar os trabalhos de campo, a equipe de auditoria deve apresentar à Unidade Auditada o objetivo, a natureza, a duração, a extensão e a forma de comunicação dos resultados do trabalho.

A aceitação de trabalhos de consultoria decorrentes de oportunidades identificadas no decurso de um trabalho de avaliação depende de prévia inclusão no Plano de Auditoria Interna da UAIG.

Durante a realização dos trabalhos de consultoria, os auditores internos devem analisar os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos de forma consistente com os objetivos do trabalho, mantendo-se atentos à existência de pontos significativos que devam ser considerados e comunicados à alta administração e ao conselho, se houver.

### **Análise e avaliação**

Os auditores internos governamentais devem 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 de auditoria deve informar e discutir com a alta administração da Unidade Auditada os achados que indicarem a existência de falhas relevantes, devendo ser concedido prazo para sua manifestação formal, com a finalidade de assegurar a oportunidade de apresentação de esclarecimentos, avaliações ou informações adicionais que contribuam para o entendimento dos fatos ou para a construção de soluções.

### **Documentação das informações**

Devem ser documentadas em papéis de trabalho as análises realizadas e as evidências produzidas ou coletadas pelos auditores internos governamentais em decorrência dos exames. As evidências devem estar organizadas e referenciadas apropriadamente e constituir informações suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis, de modo a fundamentar as conclusões expressas na comunicação dos resultados dos trabalhos.

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.

Cabe ao Responsável pela UAIG definir procedimentos relativos à estrutura e à organização, bem como a política de armazenamento de papéis de trabalho, preferencialmente em meio digital.

Independente do meio utilizado para a guarda dos papéis de trabalho, devem ser asseguradas a preservação e a rastreabilidade desses registros.

As políticas de concessão de acesso aos papéis de trabalho devem:

- a) indicar as partes internas ou externas à UAIG que podem ter acesso aos registros e como eventuais solicitações de acesso devem ser tratadas;
- b) considerar a necessidade de manutenção do sigilo das informações, de acordo com os preceitos legais; e
- c) ser submetidas à apreciação da assessoria jurídica e à aprovação da alta administração do órgão ou entidade ao qual a UAIG está vinculada.

### **Supervisão dos trabalhos de auditoria**

Os trabalhos de auditoria interna devem ser adequadamente supervisionados, de forma a assegurar o alcance dos objetivos, a consistência dos julgamentos profissionais significativos realizados no decorrer do trabalho e a qualidade dos produtos da auditoria.

O Responsável pela UAIG tem a responsabilidade geral pela supervisão dos trabalhos, a qual poderá ser delegada, sem prejuízo de sua responsabilidade, a integrantes do quadro funcional da UAIG com conhecimentos técnicos e experiência suficientes.

A supervisão deve ser exercida durante todo o trabalho, desde o planejamento até o monitoramento das recomendações emitidas, e deve incluir:

- a) a garantia da proficiência da equipe;
- b) o fornecimento de instruções apropriadas à equipe durante o planejamento do trabalho de auditoria e a aprovação do programa de trabalho;
- c) a garantia de que o programa de trabalho aprovado seja cumprido e que eventuais alterações sejam devidamente autorizadas;
- d) a confirmação de que os papéis de trabalho fundamentam adequadamente as observações, as conclusões e as recomendações do trabalho;
- e) a segurança de que as comunicações do trabalho sejam precisas, objetivas, claras, concisas, construtivas, completas e tempestivas; e
- f) a segurança de que os objetivos do trabalho de auditoria sejam alcançados.

A intensidade da supervisão deve variar conforme a proficiência e a experiência dos auditores internos governamentais e da complexidade do trabalho de auditoria.

Em auditorias com equipe composta por auditores de mais de uma UAIG, o processo de supervisão pode ser compartilhado entre os responsáveis pelas unidades de auditoria envolvidas, conforme definição das responsabilidades pelo trabalho realizada na fase de planejamento.

O Responsável pela UAIG deve estabelecer políticas e procedimentos destinados a assegurar que a supervisão dos trabalhos seja realizada e documentada, devendo ser estabelecidos mecanismos para a uniformização de entendimentos decorrentes dos julgamentos profissionais individuais.

### **Seção III – Comunicação dos Resultados**

A comunicação dos resultados dos trabalhos de auditoria deve ter como destinatária principal a alta administração da Unidade Auditada, sem prejuízo do envio de comunicações às demais partes interessadas, como os órgãos de controle externo e a sociedade.

A comunicação do trabalho representa o posicionamento da UAIG adotado com base nas análises realizadas pela equipe de auditoria, as informações e esclarecimentos prestados pela gestão e as possíveis soluções discutidas com a Unidade Auditada.

As comunicações devem demonstrar os objetivos do trabalho, a extensão dos testes aplicados, as conclusões obtidas, as recomendações emitidas e os planos de ação propostos. As comunicações devem ser claras, completas, concisas, construtivas, objetivas, precisas e tempestivas.

A comunicação do resultado dos trabalhos de avaliação tem por objetivo apresentar a opinião e/ou conclusões dos auditores internos e deve:

- a) considerar as expectativas e demais manifestações apresentadas no decurso dos trabalhos pela alta administração, pelo conselho, se houver e por outras partes interessadas;
- b) estar fundamentada em informação suficiente, confiável, relevante e útil;
- c) comunicar as conclusões sobre o desempenho da Unidade Auditada quanto aos aspectos avaliados;  
e
- d) apresentar recomendações que agreguem valor à Unidade Auditada e que, sobretudo, tratem as

causas das falhas eventualmente identificadas.

As comunicações sobre o andamento e os resultados dos trabalhos de consultoria podem variar na forma e no conteúdo, conforme a natureza do trabalho e as necessidades da Unidade Auditada.

A UAIG deve comunicar os resultados dos trabalhos por meio de relatórios ou outros instrumentos admitidos em normas de comunicação oficial estadual, outras normas aplicáveis e boas práticas de auditoria interna, devendo, em qualquer caso, observar os requisitos deste Referencial Técnico.

No caso da existência de não conformidades com as diretrizes estabelecidas neste Referencial Técnico que tenham impacto nos resultados de um trabalho específico, a comunicação dos resultados deve divulgar o objeto, as razões e o impacto da não conformidade sobre o trabalho de auditoria e sobre os resultados do trabalho comunicados.

### **Divulgação dos resultados**

A comunicação final dos resultados dos trabalhos das UAIG deve ser publicada na Internet, como instrumento de *accountability* da gestão pública e de observância ao princípio da publicidade consignado nas Constituições Federal e Estadual, excetuando-se os trabalhos realizados por Audin de órgãos ou entidades que desempenham atividades econômicas, comerciais ou regulatórias.

Antes da publicação do relatório, a Unidade Auditada deve ser consultada sobre a existência de informação sigilosa tratada na comunicação final dos resultados, conforme requisitos estabelecidos pela legislação em vigor.

No caso de trabalhos realizados sob sigilo de justiça ou que envolvam informações sigilosas, podem ser estabelecidas restrições sobre divulgação de informações relativas ao trabalho, tanto na interlocução com a Unidade Auditada quanto na comunicação e na publicação dos resultados.

Se uma comunicação final emitida contiver erro ou omissão significativa, o responsável pela UAIG deve comunicar a informação correta a todas as partes que tenham recebido a comunicação original e providenciar para que a versão anteriormente publicada seja atualizada.

### **Opiniões gerais**

O responsável pela UAIG pode abordar os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da gestão da Unidade Auditada de uma forma ampla, considerando a organização como um todo, a partir da emissão de uma opinião geral.

A opinião geral deve ser emitida com base em um conjunto suficiente de trabalhos individuais de auditoria realizados durante um intervalo específico de tempo e deve estar respaldada em evidências de auditoria suficientes e apropriadas. Quando a opinião geral for não favorável, devem ser expostas as razões para tal.

A emissão de opinião geral requer um adequado entendimento das estratégias, dos objetivos e dos riscos da Unidade Auditada e das expectativas da alta administração, do conselho, se houver, e de outras partes

interessadas.

A comunicação de uma opinião geral deve incluir:

- a) o escopo, incluindo o período a que se refere a opinião, e suas limitações;
- b) uma consideração sobre os diversos trabalhos de auditoria individuais relacionados, incluindo aqueles realizados por outros provedores de avaliação;
- c) um resumo das informações que fundamentam a opinião;
- d) os riscos, a estrutura de controle ou outros critérios utilizados como base para a opinião geral; e
- e) a opinião geral alcançada.

#### **Seção IV – Monitoramento**

É responsabilidade da alta administração da Unidade Auditada zelar pela adequada implementação das recomendações emitidas pela UAIG, cabendo-lhe aceitar formalmente o risco associado caso decida por não realizar nenhuma ação.

A implementação das recomendações comunicadas à Unidade Auditada deve ser permanentemente monitorada pela UAIG, devendo essa atividade ser prevista no Plano de Auditoria Interna.

A intensidade do processo de monitoramento deve ser definida com base nos riscos envolvidos, na complexidade do objeto da recomendação e no grau de maturidade da Unidade Auditada.

As recomendações emitidas nos trabalhos de auditoria devem ser acompanhadas de forma dinâmica e independente do instrumento de comunicação que as originou, podendo ser alteradas ou canceladas durante a fase de monitoramento em decorrência de alterações no objeto da recomendação ou no contexto da Unidade Auditada. No caso de recomendações provenientes de trabalhos de consultoria, deve ser considerada a forma de monitoramento definida com a Unidade Auditada no planejamento dos trabalhos.

Se a UAIG concluir que a Unidade Auditada admitiu um nível de risco que pode ser inaceitável para a organização, o Responsável pela UAIG deve discutir o assunto com a alta administração ou o conselho, se houver.

As UAIG devem utilizar sistemática de quantificação e registro dos resultados e benefícios da sua atuação, adotando princípios e metodologia compatíveis com regulamentação pela CGE de modo a permitir consolidação.

## **GLOSSÁRIO**

**Accountability:** Obrigação dos agentes e das organizações que gerenciam recursos públicos de assumir integralmente as responsabilidades por suas decisões e pela prestação de contas de sua atuação de forma voluntária, inclusive sobre as consequências de seus atos e omissões.

**Adicionar Valor (Agregar Valor):** A atividade de auditoria interna agrega valor à organização (e às suas partes interessadas) quando proporciona avaliação objetiva e relevante e contribui para a eficácia e eficiência dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles.

**Alta Administração:** A alta administração representa o mais alto nível estratégico e decisório de um órgão ou entidade, seja ela parte da Administração Pública Estadual Direta ou Indireta. Na Administração Pública Estadual Direta, a alta administração é, em regra, composta pelos Secretários de Estado; na Administração Indireta, são comuns as figuras dos Presidentes e Diretores-Presidentes. Todavia, para os efeitos deste Referencial Técnico, deve ser considerado como alta administração todo e qualquer responsável por tomar decisões de nível estratégico, independentemente da natureza da Unidade e das nomenclaturas utilizadas. São, portanto, as instâncias responsáveis pela governança, pelo gerenciamento de riscos e pelos controles internos da gestão, a quem a UAIG deve se reportar, por serem capazes de desenvolver uma visão de riscos de forma consolidada e definir o grau e o tipo de risco que a organização está disposta a manter ou assumir, implementar as melhorias de gestão necessárias ao tratamento de riscos e dar efetividade às recomendações da UAIG. Nas Unidades Auditadas em que não exista a figura do conselho, a alta administração acumula as suas funções.

**Assessores e Assessorias Especiais de Controle Interno (AECI):** Cargos singulares ou estruturas nas Secretarias de Estado dirigidas pelos Assessores Especiais de Controle Interno, a quem incumbe assessorar diretamente os Secretários de Estado nos assuntos de competência do controle interno, entre outras atribuições. Os AECI estão situados na segunda linha de defesa, pois assessoram a gestão a desenvolver processos e controles para gerenciar riscos e a supervisionar e monitorar controles.

**Atividade de auditoria interna governamental:** Atividade independente e objetiva de avaliação (*assurance*) e consultoria, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações das organizações públicas. A atividade de auditoria interna governamental está situada na terceira linha de defesa da gestão pública e tem como objetivo auxiliar uma organização a realizar seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles.

**Auditor interno governamental:** Servidor ou empregado público, civil ou militar, que exerce atividades de auditoria interna governamental, em uma Unidade de Auditoria Interna Governamental, cujas atribuições são alcançadas por este Referencial Técnico.

**Ceticismo profissional:** Postura que inclui uma mente questionadora e atenta a condições que possam indicar possível distorção devido a erro ou fraude e uma avaliação crítica das evidências de auditoria.

**Componentes dos controles internos:** Consideram-se como componentes dos controles internos: a) o ambiente de controle - conjunto de normas, processos e estruturas que fornecem a base para a condução

do controle interno da organização; b) avaliação de riscos - processo dinâmico e interativo que visa identificar, analisar e avaliar os riscos relevantes que possam comprometer a integridade da Unidade Auditada e o alcance das metas e dos objetivos institucionais; c) atividades de controle - conjunto de ações estabelecidas por meio de políticas e de procedimentos que auxiliam a Unidade Auditada a mitigar os riscos que possam comprometer o alcance dos objetivos e a salvaguarda de seus ativos; d) informação e comunicação - processo de obtenção e validação da consistência de informações sobre as atividades de controle interno e de compartilhamento que permite a compreensão da Unidade Auditada sobre as responsabilidades e a importância dos controles internos; e) atividades de monitoramento - conjunto de ações destinadas a acompanhar e a avaliar a eficácia dos controles internos.

**Comunicações (atributos):** As comunicações da UAIG devem ser: a) claras: facilmente compreendidas e lógicas, sem linguagem técnica desnecessária e com todas as informações significativas; b) completas: sem omissão de qualquer dado que seja essencial à compreensão dos resultados da auditoria e com todas as informações relevantes que dão suporte às conclusões e recomendações; c) concisas: diretas, que evitam a elaboração desnecessária, detalhes supérfluos, redundância e excesso de palavras; d) construtivas: úteis à Unidade Auditada e condutoras das melhorias necessárias à gestão; e) objetivas: apropriadas, imparciais e neutras, resultado de um julgamento justo e equilibrado de todos os fatos e circunstâncias relevantes; f) precisas: livres de erros e distorções e fiéis aos fatos fundamentais; e g) tempestivas: oportunas, permitindo à Unidade Auditada aplicar ações preventivas e corretivas apropriadas.

**Conflito de interesses:** Situação na qual o auditor interno governamental tem interesse profissional ou pessoal conflitante com o desempenho da auditoria, comprometendo sua objetividade. O conflito pode surgir antes ou durante o trabalho de auditoria e criar uma aparência de impropriedade que pode abalar a confiança no auditor, na UAIG, na Unidade Auditada ou na atividade de auditoria interna.

**Conselho:** Estrutura colegiada com poder decisório encarregada de gerir, em nível estratégico, as atividades e a administração de um órgão ou entidade da Administração Pública Estadual, não se confundindo com conselhos e comissões de caráter opinativo. Na Administração Pública Estadual, a figura do conselho com poderes decisórios é mais comum na Administração Indireta. Normalmente, os conselhos são formados por representantes dos acionistas ou por um colegiado de diretores. Sua denominação pode variar de acordo com a organização, de modo que o enquadramento de um colegiado como “conselho” deve ser realizado com base nas suas atribuições e poderes legais e regimentais. Caso não exista na organização, suas atribuições são absorvidas pela alta administração.

**Controles internos da gestão:** Processo que envolve um conjunto de regras, procedimentos, diretrizes, protocolos, rotinas de sistemas informatizados, conferências e trâmites de documentos e informações, entre outros, operacionalizados de forma integrada pela alta administração, pelos gestores e pelo corpo de servidores e empregados dos órgãos e entidades da Administração Pública Estadual, destinados a enfrentar os riscos e fornecer segurança razoável de que, na consecução da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão alcançados: a) execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; b) cumprimento das obrigações de *accountability*; c) cumprimento das leis e dos regulamentos aplicáveis; e d) salvaguarda dos recursos para evitar perdas, mau uso e danos. O estabelecimento de controles internos no âmbito da gestão pública visa essencialmente aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam alcançados, de forma eficaz, eficiente, efetiva e econômica.

**Fraude:** Qualquer ato ilegal caracterizado por desonestidade, dissimulação ou quebra de confiança. As fraudes são perpetradas por partes e organizações, a fim de se obter dinheiro, propriedade ou serviços; para evitar pagamento ou perda de serviços; ou para garantir vantagem pessoal ou em negócios.

**Gerenciamento de riscos:** Processo para identificar, analisar, avaliar, administrar e controlar potenciais eventos ou situações, com o objetivo de fornecer razoável certeza quanto ao alcance dos objetivos da organização.

**Gestores:** Servidores ou empregados públicos, civis ou militares, ocupantes de cargo efetivo ou em comissão, que compõem o quadro funcional dos órgãos e entidades da Administração Pública, responsáveis pela coordenação e pela condução dos processos e atividades da unidade, incluídos os processos de gerenciamento de riscos e controles.

**Governança:** Combinação de processos e estruturas implantadas pela alta administração para informar, dirigir, administrar e monitorar as atividades da organização, com o intuito de alcançar os seus objetivos. A governança no setor público compreende essencialmente os mecanismos de liderança, estratégia e controle postos em prática para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão, com vistas à condução de políticas públicas e à prestação de serviços de interesse da sociedade.

**Informações (atributos):** As evidências coletadas e as produzidas pelos auditores internos governamentais devem se constituir de informações: a) confiáveis: as melhores informações possíveis de serem obtidas através da utilização de técnicas de auditoria apropriadas; b) relevantes: dão suporte às observações e às recomendações do trabalho de auditoria e são consistentes com os objetivos do trabalho; c) suficientes: concretas, adequadas e convincentes, de forma que uma pessoa prudente e informada chegaria às mesmas conclusões que o auditor interno governamental; e d) úteis: auxiliam a organização a atingir as suas metas.

**Objeto de auditoria:** Unidade, função, processo, sistema ou similar, sob a responsabilidade de uma Unidade Auditada, sobre a qual pode ser realizada atividade de avaliação ou consultoria pela UAIG.

**Programa de Trabalho de Auditoria:** Documento que relaciona os procedimentos a serem executados durante um trabalho de auditoria, desenvolvido para cumprir o planejamento do trabalho.

**Responsável pela UAIG:** Mais alto nível de gestão da UAIG, responsável pela conformidade da atuação da UAIG com o presente Referencial Técnico e com as demais normas e boas práticas aplicáveis à atividade de auditoria interna governamental, independentemente do exercício direto de suas atribuições ou de eventual delegação de competência.

**Risco:** Possibilidade de ocorrer um evento que venha a ter impacto no cumprimento dos objetivos da Unidade Auditada. Em geral, o risco é medido em termos de impacto e de probabilidade.

**Serviços de avaliação:** Atividade de auditoria interna governamental que consiste no exame objetivo da evidência, com o propósito de fornecer ao órgão ou entidade da Administração Pública Estadual uma avaliação tecnicamente autônoma e objetiva sobre o escopo da auditoria.

**Serviços de consultoria:** Atividade de auditoria interna governamental que consiste em assessoramento,

aconselhamento e serviços relacionados, prestados em decorrência de solicitação específica do órgão ou entidade da Administração Pública Estadual, cuja natureza e escopo são acordados previamente e que se destinam a adicionar valor e a aperfeiçoar os processos de governança, de gerenciamento de riscos e a implementação de controles internos na organização, sem que o auditor interno governamental assumam qualquer responsabilidade que seja da administração da Unidade Auditada.

**Supervisão técnica:** Atividade exercida pela Controladoria Geral do Estado. Desdobra-se por meio da normatização, da orientação, da capacitação e da avaliação do desempenho das unidades que compõem o SCI, com a finalidade de harmonizar a atuação, promover a aderência a padrões técnicos de referência nacional e internacional e buscar a garantia da qualidade dos trabalhos realizados pelas UAIG. A supervisão técnica não implica subordinação hierárquica.

**Unidade Auditada:** Órgão ou entidade da Administração Pública para o qual a UAIG tem a responsabilidade de contribuir com a gestão, por meio de atividades de avaliação e de consultoria. Para os fins deste Referencial Técnico, o termo Unidade Auditada, no contexto dos trabalhos de avaliação e consultoria, também pode ser compreendido como macroprocesso, processo, unidade gestora ou objeto sobre o qual incide um trabalho de auditoria.

**Unidade de Auditoria Interna Governamental (UAIG):** Unidade responsável pela prestação de serviços independentes e objetivos de avaliação e de consultoria, desenvolvidos para adicionar valor e melhorar as operações da organização e que reúna as prerrogativas de gerenciamento e de operacionalização da atividade de auditoria interna governamental no âmbito de um órgão ou entidade da Administração Pública Estadual. Consideram-se UAIG as unidades integrantes do SCI. As UAIG estão posicionadas na terceira linha de defesa do Poder Executivo Estadual.

**Unidades de auditoria interna singulares (Audin):** Unidades de auditoria interna singulares vinculadas a órgãos e entidades da Administração Pública Estadual Indireta.

**Universo auditável:** Conjunto de objetos de auditoria passíveis de ser priorizados pela UAIG para a elaboração do Plano de Auditoria Interna.