



Manual de Auditoria Interna do Ministério Público Brasileiro

BRASÍLIA
2024



CONSELHO
NACIONAL DO
MINISTÉRIO PÚBLICO



Manual de Auditoria Interna do Ministério Público Brasileiro

BRASÍLIA
2024



CONSELHO
NACIONAL DO
MINISTÉRIO PÚBLICO

B823 BRASIL. CONSELHO NACIONAL DO MINISTÉRIO PÚBLICO.

MANUAL DE AUDITORIA INTERNA DO MINISTÉRIO PÚBLICO
BRASILEIRO / CONSELHO NACIONAL DO MINISTÉRIO PÚBLICO. – 1. ED.
- BRASÍLIA: CNMP, 2024.
35 p.

ISBN: 978-65-89260-62-2

1. MINISTÉRIO PÚBLICO. 2. CONTROLE INTERNO. 3. AUDITORIA
GOVERNAMENTAL. 4. AVALIAÇÃO DE RISCOS. I. TÍTULO. II.
CONSELHO NACIONAL DO MINISTÉRIO PÚBLICO. III. COMISSÃO DE
CONTROLE ADMINISTRATIVO E FINANCEIRO.

CDD – 341.413

EXPEDIENTE

© 2024, Conselho Nacional do Ministério Público

.....

COMPOSIÇÃO DO CNMP

PAULO GONET
Presidente

ÂNGELO FABIANO FARIAS DA COSTA
Corregedor Nacional

MOACYR REY FILHO

ANTÔNIO EDÍLIO MAGALHÃES TEIXEIRA

JAIME DE CASSIO MIRANDA

FERNANDO DA SILVA COMIN

EDVALDO NILO DE ALMEIDA

ENGELS AUGUSTO MUNIZ

PAULO CEZAR DOS PASSOS

IVANA LÚCIA FRANCO CEI

CÍNTIA MENEZES BRUNETTA

.....

SECRETARIA-GERAL

CARLOS VINÍCIUS ALVES RIBEIRO
Secretário-Geral

JULIANA NUNES FELIX
Secretária-Geral Adjunta

.....

AUTOR

IGOR VIDAL ARAUJO

.....

**CCAF: COMISSÃO DE CONTROLE
ADMINISTRATIVO E FINANCEIRO**

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	7
2	A AUDITORIA INTERNA.....	9
3	PLANEJAMENTO	14
3.1	LEVANTAMENTO DE INFORMAÇÕES	14
3.2	AVALIAÇÃO DE RISCOS.....	15
3.2.1	MATERIALIDADE.....	16
3.2.2	RELEVÂNCIA	16
3.2.3	CRITICIDADE	17
3.3	PLANO ANUAL DE AUDITORIA	18
3.4	MAPEAMENTO DO OBJETO DE AUDITORIA	19
4	EXECUÇÃO	21
4.1	TÉCNICAS DE AUDITORIA.....	21
4.1.1	INSPEÇÃO	23
4.1.2	OBSERVAÇÃO	23
4.1.3	CONFIRMAÇÃO	24
4.1.4	CÁLCULO	24
4.1.5	REVISÃO ANALÍTICA	25
4.2	DOCUMENTAÇÃO DA AUDITORIA	25
4.3	ACHADOS	25
4.4	RELATÓRIO PRELIMINAR	27
5	COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS	28
5.1	RELATÓRIO DE AUDITORIA	28
5.2	RECOMENDAÇÕES.....	29
6	MONITORAMENTO: ACOMPANHAMENTO DA AUDITORIA.....	33
7	BIBLIOGRAFIA RECOMENDADA	34

1 INTRODUÇÃO

.....

Em cumprimento ao art. 8º, § 3º da Resolução CNMP nº 286 de 2024, este “Manual de Auditoria Interna do Ministério Público brasileiro” busca auxiliar os órgãos do Ministério Público (MP) no tocante aos critérios fundamentais de controles internos e auditoria.

“Art. 8º, § 3º A unidade de auditoria interna utilizará como referência o Manual de Auditoria Interna do Ministério Público, a ser elaborado pela Comissão de Controle Administrativo e Financeiro (CCAF) deste Conselho Nacional do Ministério Público.”

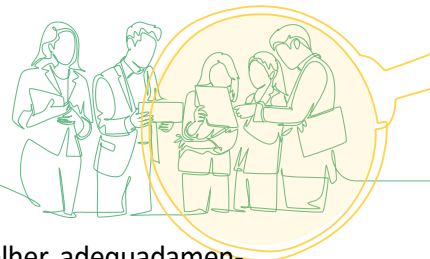
Apesar de inspirado nas recomendações do “Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal”, da Controladoria Geral da União (CGU); do “Manual de Auditoria do Poder Judiciário”, do Conselho Nacional de Justiça (CNJ); e do “Manual de Auditoria Operacional do TCU”, do Tribunal de Contas da União (TCU); o foco do presente trabalho limita-se ao esclarecimento de procedimentos gerais a serem observados pelos setores de auditoria interna. Não é, portanto, objetivo deste trabalho o estabelecimento de regras obrigatórias ou definição de documentos mínimos, como ocorre nos demais manuais citados.

A escolha dessa opção ocorreu, pois a estrutura de auditoria do Poder Executivo, do Judiciário e dos Tribunais de Contas são de complexidade e valores significativamente maiores que do que os comumente encontrados nos órgãos do MP brasileiro. Além de contar com estruturas menores e mais simples, o Ministério Público apresenta, ainda, autonomia em sua gestão administrativa e independência na atuação finalística.

Observa-se, na realidade do Ministério Público brasileiro, que a maior parte das unidades conta com estruturas de Auditoria Interna simples, similares às apontadas pelo *Institute of Internal Auditors* (IIA) em seu “Guia Prático: auxiliando atividades de auditoria interna de pequeno porte na implementação das normas internacionais para a prática profissional da auditoria interna”.

Portanto, nas páginas que se seguem, serão apresentados princípios basilares e orientações gerais, bem como serão esclarecidos conceitos visando facilitar a compreensão da utilização das ferramentas de auditoria sem que se pretenda resultar em norma dotada de rigidez de procedimentos. Afinal, planejamentos formais complexos que são importantes para o controle de grandes estruturas de auditoria podem tornar-se desnecessárias, ou até mesmo contraproducentes, quando se trata de auditorias de pequeno porte.

A padronização detalhada de procedimentos e documentos sobre os planejamentos de trabalho, plano de auditoria, papéis de trabalho, matrizes de achados, estimativa de custos e de “homens-hora”



servem para organizar e controlar o trabalho dos auditores, bem como para escolher, adequadamente, o foco da auditoria diante de situação de alta complexidade como na multiplicidade de órgãos a serem auditados, interconexão entre diferentes programas de governo ou para auditorias em órgãos de grande porte.

Por se tratar de critérios de organização de cada unidade de auditoria interna, entende-se que essas questões devem ser normatizadas em cada órgão de acordo com sua própria realidade.

O objetivo deste manual é a uniformização de conceitos para auxiliar os órgãos de auditoria na execução dos trabalhos, na comunicação com órgãos de controle externo e para aplicarem adequadamente as normas nacionais e internacionais de auditoria governamental. Longe de ser um ensaio acadêmico, primou-se pela utilização de linguagem simples e direta com ênfase na redução de burocracia e na busca por aumentar a eficiência das unidades de auditoria interna.

Esta edição do “Manual de Auditoria Interna do MP brasileiro” trata de forma ampla, mas não esgota todos os procedimentos de auditoria necessários. Nesse sentido, a CCAF, bem como as Auditorias Internas de cada Ministério Público, podem editar manuais ou listas de verificação (*checklists*) para trabalhos específicos relacionados às auditorias financeiras, operacionais, de conformidade e atividades de consultoria.

2 A AUDITORIA INTERNA

.....

Na administração pública, as atividades de auditoria interna são comumente atribuídas a setores denominado de: Auditoria, Auditoria Interna, Controladoria Interna ou Setor de Controle Interno. Seja qual for o nome adotado, a responsabilidade deste setor é avaliar, auxiliar e fiscalizar a gestão, além de encaminhar a tomada de contas anual ao Tribunal de Contas pertinente, conforme determina a Constituição Federal em seu art. 70:

“A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.”

Este manual utilizará, como padrão, a denominação Auditoria Interna em detrimento dos outros nomes citados acima. Isso ocorre por dois motivos. O primeiro é demonstrar que o nome não se confunde com a Auditoria Externa realizada pelos tribunais de contas e pelo CNMP em sua responsabilidade de controle da atuação administrativa e financeira do Ministério Público (Constituição Federal, art. 130-A, §2º)

O outro motivo é para diferenciar a área que realiza auditorias das atividades de controles internos inerentes à própria gestão administrativa.

Controles internos: processos que envolvem 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 do órgão, 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. Neste Manual, pode também ser denominado apenas controle ou controle interno.

Enquanto o controle interno é uma atividade inerente a cada um dos setores administrativos, a auditoria interna avalia a gestão administrativa e financeira do órgão em relação a qualidade dos controles internos estabelecidos com o intuito de auxiliar a melhoria contínua, prevenir irregularidades, desenvolver gerenciamento de riscos e garantir uma boa governança e *compliance* para o atingimento dos objetivos organizacionais, conforme definido na Lei n. 14.129/2021:

“Art. 49. A auditoria interna governamental deverá adicionar valor e melhorar as operações das organizações para o alcance de seus objetivos, mediante a abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de governança, de gestão de riscos e de controle, por meio da:

- I - realização de trabalhos de avaliação e consultoria de forma independente, conforme os padrões de auditoria e de ética profissional reconhecidos internacionalmente;
- II - adoção de abordagem baseada em risco para o planejamento de suas atividades e para a definição do escopo, da natureza, da época e da extensão dos procedimentos de auditoria;
- III - promoção da prevenção, da detecção e da investigação de fraudes praticadas por agentes públicos ou privados na utilização de recursos públicos federais.”

Nesse sentido, os trabalhos de auditoria buscam evidenciar se os procedimentos administrativos são suficientes para garantir a eficiência, eficácia e economicidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e finalística, por meio de exame sistemático, aprofundado e independente.

Auditoria interna: é a atividade independente e objetiva que presta serviços de avaliação (assurance) e de consultoria, que tem como objetivo adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. A auditoria deve auxiliar a organização no alcance dos objetivos estratégicos, adotando uma abordagem sistemática e disciplinada para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controle e de governança corporativa. (Resolução CNJ n. 309/2020)

Dito de forma mais simples, a auditoria interna busca verificar se os controles da administração são suficientes para garantir o bom funcionamento da gestão e minimizar os riscos e erros. Assim, a expressão “controles internos” refere-se aos procedimentos de controle da Administração como um todo ou controles de cada setor em específico. Alguns exemplos clássicos de controles internos seriam: manuais de procedimento, listas de verificação (*checklists*), procedimentos de revisão e a implementação de segregação de funções nas quais as atribuições são divididas para evitar a ocultação de erros ou fraudes. O trabalho fundamental da Auditoria Interna é avaliar se esses procedimentos são adequados e suficientes.

A Resolução CNMP nº 286/2024 define Auditoria Interna da seguinte forma:

“Art. 2º Auditoria interna é a atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria com a finalidade de agregar valor às atividades-meio do Ministério Público, auxiliando-o no alcance de objetivos estratégicos, mediante a análise de desempenho e eficácia dos processos de controle interno, de integridade, de governança e de gerenciamento de riscos.

Parágrafo único. Em função das suas atribuições precípuas, são vedados às unidades de auditoria interna o exercício de atividades típicas de gestão e a participação no curso regular dos processos administrativos, o que não impede a participação em reuniões com a administração ou a resposta a consultas, conforme atividades previstas no art. 13. (...)

Art. 4º As unidades de controle interno que realizem auditorias adotarão a denominação “Auditoria Interna”, devendo exercer exclusivamente atividades de avaliação e de consultoria, sem prejuízo da existência e/ou criação das demais estruturas de governança de controle interno, de transparência, de integridade e de gerenciamento de riscos.”

Extraí-se, da norma citada, duas atividades da Auditoria Interna: a avaliação e a consultoria. O detalhamento dessas atividades deve ser formalizado em cada órgão do MP brasileiro conforme suas necessidades, limitações e peculiaridades:

“Art. 7º As atribuições da unidade de auditoria interna abrangem atividades de avaliação e de consultoria, a serem especificadas por ato do Procurador-Geral de Justiça ou do Procurador-Geral da República

Art. 8º No exercício de suas atribuições, a unidade de auditoria interna adotará parâmetros profissionais, em atenção a esta Resolução; à legislação pertinente; aos posicionamentos do Conselho Nacional do Ministério Público (CNMP) e dos órgãos de controle externo; ao Código de Ética da instituição ministerial; aos princípios fundamentais de auditoria; às normas e às boas práticas nacionais e internacionais de auditoria interna.



§ 1º Os referenciais indicados no caput são necessários à execução e à promoção de um amplo espectro de serviços de auditoria e constituem as bases para a avaliação do desempenho da auditoria interna.”

(CNMP Resolução nº 286/2024)

Tipicamente, os trabalhos de auditoria interna são classificados de acordo com diferentes critérios e objetivos que permitem direcionar os esforços da auditoria de forma abrangente e eficaz. As classificações mais comuns incluem:

- Auditoria de Conformidade ou *Compliance*: verificar se os atos e procedimentos administrativos estão em conformidade com as diversas normas, leis e regulamentos aplicáveis;
- Auditoria Operacional ou de Desempenho: avaliar os resultados alcançados pelas atividades do órgão, bem como a qualidade dos seus controles internos, sob a perspectiva dos critérios de economicidade, eficiência e eficácia.
- Auditoria Financeira ou Contábil: verificar a exatidão dos registros e das demonstrações e procedimentos contábeis e/ou financeiros com a finalidade de aumentar o grau de confiança e integridade das suas informações;
- Auditoria de Gestão: certificar a regularidade das contas, verificar a execução de contratos, convênios, acordos ou ajustes, bem como aspectos de governança, riscos e a aplicação dos recursos e bens públicos; e
- Auditoria Especial: examinar fatos ou situações relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, em atendimento à solicitação expressa de autoridade competente.
- Consultoria: é atividade de aconselhamento, assessoria, treinamento e serviços relacionados, cuja natureza, prazo e escopo são acordados com o solicitante, devendo abordar assuntos estratégicos da gestão, e destina-se a adicionar valor e aperfeiçoar processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos administrativos, sem que o auditor interno pratique nenhuma atividade que se configure como ato de gestão. (Resolução CNJ nº 309/2020)

Das atividades de auditoria, apenas o tipo “consultoria” foi detalhado pela Resolução CNMP nº 286:

“Art. 13. Para os efeitos desta Resolução, consideram-se serviços de consultoria:

I – as atividades de treinamento e de capacitação para disseminação de conhecimento, por meio de cursos, seminários e manuais, na sua área de atuação;

II – a atividade de assessoramento, prestada em decorrência de solicitação específica dos setores administrativos, cuja natureza e es-

copo devem ser acordados previamente, sem que o auditor interno assuma qualquer responsabilidade a cargo da unidade consulente;

§ 1º O assessoramento compreende a orientação com a finalidade de esclarecer eventuais dúvidas técnicas nas seguintes áreas:

I – execução patrimonial, contábil, orçamentária e financeira, incluindo os assuntos relativos a despesas com pessoal;

II – implantação de controles internos administrativos;

III – realização de procedimentos licitatórios e execução de contratos, exclusivamente no que se refere aos aspectos procedimentais, orçamentários, financeiros e de controle interno;

IV – procedimentos administrativos referentes aos processos e documentos que, por força normativa, estejam sujeitos ao exame da auditoria interna; e

V – processos de governança, gerenciamento de riscos e implementação de controles internos.

§ 2º Quando se tratar de atividade de assessoramento, a unidade consulente encaminhará consulta com a indicação clara e objetiva da dúvida suscitada, apontando, sempre que possível, a legislação aplicável à matéria, com a fundamentação para a arguição apresentada.

§ 3º Os auditores internos devem assegurar que o assessoramento seja suficiente para responder integralmente à demanda, zelando para que eventuais alterações quanto ao escopo da consulta sejam apropriadamente discutidas com a unidade consulente.

§ 4º A consulta destinada ao assessoramento deve ser autorizada pelo superior hierárquico.”

O processo de auditoria tem, por propósito, avaliar a regularidade e a eficiência da gestão administrativa e dos resultados alcançados. Seus apontamentos deverão auxiliar a gestão na melhoria dos procedimentos administrativos e dos controles internos do órgão. O processo ocorre nas seguintes etapas:

1. Planejamento:

- a. Avaliar os processos em relação ao seu risco pelos critérios de materialidade, relevância e criticidade;
- b. Levantamento de normas, mapeamento e reunião com a área para compreensão dos procedimentos a serem auditados, sua complexidade, normas aplicáveis e dificuldades do gestor; e
- c. Plano de Auditoria: estabelecer a natureza, a extensão e a profundidade dos procedimentos de auditoria a serem realizados.

2. Execução dos Trabalhos:

- a. Obter evidências confirmativas de suas constatações para a obtenção de suas conclusões; e



- b. Apresentar as conclusões à gestão e realizar reunião conjunta de soluções para, juntamente com a gestão, estabelecer as melhores alternativas de solução dos problemas apontados.
3. Comunicação dos resultados: apresentação do relatório final à autoridade responsável ou ao órgão colegiado de alta administração;
4. Monitoramento: acompanhar o cumprimento das melhorias acatadas pela administração.

3 PLANEJAMENTO

.....

O planejamento de auditoria deve basear-se nas orientações expedidas pelo CNMP, nas Normas Internacionais de Auditoria Interna, nas orientações do Tribunal de Contas local e nas melhores práticas adotadas pela administração pública.

“Art. 8º No exercício de suas atribuições, a unidade de auditoria interna adotará parâmetros profissionais, em atenção a esta Resolução; à legislação pertinente; aos posicionamentos do Conselho Nacional do Ministério Público (CNMP) e dos órgãos de controle externo; ao Código de Ética da instituição ministerial; aos princípios fundamentais de auditoria; às normas e às boas práticas nacionais e internacionais de auditoria interna.

§ 1º Os referenciais indicados no caput são necessários à execução e à promoção de um amplo espectro de serviços de auditoria e constituem as bases para a avaliação do desempenho da auditoria interna.

(CNMP Resolução nº 286/2024)”

3.1 LEVANTAMENTO DE INFORMAÇÕES

A Auditoria Interna, primeiramente, deve conhecer o contexto interno e externo da organização para identificar as áreas de maior relevância e dos principais riscos envolvidos em cada operação. Para tanto, é necessária interação constante e cooperação com as áreas de gestão para formar um entendimento dos procedimentos realizados pela administração e suas justificativas situacionais.

As principais fontes de informação são entrevistas para conhecimento dos procedimentos e situações peculiares à gestão, documentos, processos, manuais de procedimentos, competências da unidade, regimento interno, sistemas operacionais, normas aplicáveis, leis e resultados de auditorias

anteriores (auditorias do controle interno ou externo)

O universo de auditoria consiste no conjunto de objetos sobre os quais a auditoria interna pode realizar suas atividades, tais como processos, atos, obras, programas, sistemas, controles, operações, contas, departamentos, funções, procedimentos e políticas. (INTOSAI, 2013; CGU 2017)

O objeto de uma auditoria pode ser qualquer processo ou procedimento administrativo (operacional, patrimonial, atos de gestão, financeiro ou contábil). Na administração pública chamamos de “processo” qualquer ato administrativo formal complexo em que as análises e decisões de diversos setores são agrupados (exemplo: processo de concessão de diárias, processo disciplinar, processo licitatório). Mas para compreendermos a atuação dos controles e auditorias, precisamos diferenciar processo, macroprocesso e procedimento.

Macroprocessos de trabalho são procedimentos que necessitam de um conjunto de atividades entre diversos departamentos (ou setores) que, em sequência, resultam em algum ato administrativo completo. Como exemplo, podemos citar o fluxo comum de todas as licitações que passam por diversos setores, como o setor demandante, a equipe de planejamento da contratação, o setor de orçamento, o setor de licitação, o setor jurídico, o setor de contratos, o setor de fiscalização, o setor financeiro e o gabinete do ordenador de despesas.

Enquanto o macroprocesso é um processo composto ou complexo (diversos setores ou atores diferentes atuando em sequência), o “procedimento” seria cada uma das etapas de análise. Um macroprocesso, ao adentrar em um setor determinado, passará por um processo específico composto por vários procedimentos setoriais.

Também é possível classificar um macroprocesso como um padrão de fluxo e atividades de mesma natureza. O “macroprocesso” das licitações seria um fluxograma obrigatório para todas as licitações. Nesse sentido, o processo, simplesmente dito, seria uma licitação específica.

O elemento básico de uma auditoria é a comprovação de que os procedimentos são suficientes e adequados para o objetivo administrativo pretendido. Toda atividade administrativa pode ser subdividida em etapas e a auditoria pode ser realizada para o macroprocesso (processo do início ao fim, passando por diversos setores ou departamentos) ou para alguma etapa específica do mesmo (processo dentro de apenas um setor ou um procedimento específico).

3.2 AVALIAÇÃO DE RISCOS

A análise de riscos é uma verificação sobre quais procedimentos correm maior risco de erro ou fraude.

Para que a Auditoria Interna possa contribuir para a economicidade, eficiência e eficácia da gestão



é importante que foque seus esforços, preferencialmente, em processos que tenham significativo impacto financeiro ou que apresentem complexidade com risco aos resultados da gestão.

Significância: conceito que engloba os atributos de relevância, materialidade e risco. A importância relativa de um assunto dentro do contexto no qual está sendo considerado, incluindo fatores quantitativos e qualitativos, tais como: magnitude, natureza, efeito, relevância e impacto. O julgamento profissional auxilia os auditores internos quando se avalia a significância de assuntos dentro do contexto dos objetivos relevantes. (TCU, 2020)

Os processos (ou macroprocessos) a serem auditados podem ser escolhidos por critérios de materialidade, relevância e criticidade. Apesar desses 3 fatores de risco se somarem, os critérios de seleção podem atribuir maior ou menor peso a cada um deles a depender da importância situacional definida pela equipe de auditoria e pela alta administração.

3.2.1 MATERIALIDADE

Materialidade refere-se à importância dos valores orçamentários ou financeiros objetos dos exames da auditoria. Deve-se ponderar sobre o montante orçamentário, financeiro, patrimonial ou volume de bens colocados sob responsabilidade da gestão. Resumidamente, quanto mais caro o item ou o procedimento analisado, maior sua materialidade.

A materialidade do objeto de auditoria pode impactar na rigidez com que o controle deve ser apontado. Quanto maior a materialidade, maiores devem ser os procedimentos de controle preventivos que a auditoria irá apontar como fatores de mitigação de risco.

Uma auditoria sobre procedimentos de alta relevância tende a resultar em melhorias que tornam a gestão mais econômica, isto é, tende-se à redução de custos. Porém, mesmo quando não for possível mensurar o impacto econômico-financeiro de uma recomendação de auditoria é plausível supor um aumento de eficiência e de eficácia como consequência do aperfeiçoamentos dos processos internos.

Exemplos de processos que normalmente apresentam alta materialidade (alto volume de recursos) seriam gastos com obras, reformas e folha de pagamento.

3.2.2 RELEVÂNCIA

Relevância é a importância de um processo para o alcance dos objetivos do órgão ou da gestão. Geralmente, são processos ou contratações que a área finalística do órgão depende diretamente, mas

também podem ser processos que constam de decisões da alta administração, do Plano Plurianual, da Lei de Diretrizes Orçamentárias ou despesas com destaque no Plano Anual de Contratações.

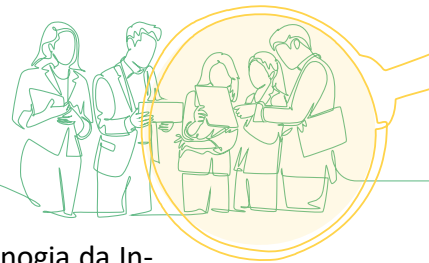
O critério de relevância também poderá ser levantado a partir de reunião prévia com a alta administração, que apontará seus principais procedimentos ou projetos que necessitam de uma atenção especial por parte a auditoria.

3.2.3 CRITICIDADE

Representa a vulnerabilidade, insuficiência ou fraquezas do controle exercido pela própria gestão administrativa. A exemplo de processos nos quais os procedimentos são insuficientes para garantir que está sendo cumprida toda legalidade e eficiência exigidas.

Para se estabelecer o risco dentro de cada processo, macroprocesso ou atividade administrativa é importante ponderar sobre a maturidade dos controles internos abordando diversos tópicos como os seguintes exemplos:

- Áreas envolvidas tradicionalmente propensas ao risco devido sua alta complexidade inerente ao tema (obras complexas, tecnologia da informação, questões ambientais e saúde);
- Surgimento de atividades novas ou urgentes;
- Mudanças nas condições ou requisitos para realização de determinada atividade;
- O processo não apresenta adequada segregação de funções;
- Estruturas de gestão complexas, com sobreposições de funções ou sem a demonstração clara das responsabilidades de cada setor ou servidor;
- Inexistência de indicadores sobre a eficiência ou a eficácia de um programa ou projeto institucional;
- Historicamente, os resultados do processo costumam apresentar erros, falhas, correções, insuficiência de resultado ou atrasos;
- Ausência de manuais de procedimentos, mapa de risco ou listas de verificação (*checklists*);
- Os documentos do procedimento não registram com detalhes quais foram as tarefas, os critérios e as conclusões do trabalho de cada servidor;
- Ausência de detalhamento da legislação específica utilizada no procedimento;
- Ausência de memória de cálculo em análises que envolvam números, valores ou quantitativos;



- Alguma parte do processo não está inserida em sistema de Tecnologia da Informação integrado com todas as outras etapas do macroprocesso. (Como exemplo, podemos citar uma folha de pagamento que não esteja integrada, automaticamente, com o sistema de finanças e contabilidade do órgão);
- Não é realizado treinamento periódico dos servidores sobre os temas tratados no setor;
- O processo já sofreu algum apontamento de irregularidade, erro ou impropriedade pela auditoria interna ou externa;
- O processo é alvo de denúncia pela ouvidoria ou imprensa;
- Incongruências entre as atividades realizadas pelo setor e as prescritas no Regimento Interno; e
- Os usuários ou clientes desse processo ou procedimento apresentam muitas críticas.

Outras perguntas pertinentes deverão emergir das conversas com a gestão e da experiência do auditor em verificar riscos. Também poderá ser feito o levantamento de normas, mapeamento de processos e reunião com a área a ser auditada para compreensão dos procedimentos, rotinas, complexidades, normas aplicáveis e dificuldades do gestor.

Após escolhido o objeto da auditoria, com ajuda do mapeamento de riscos, deverá ser registrado, em procedimento específico, os objetivos da auditoria, os recursos necessários para seu cumprimento, os prazos, os auditores, as normas pertinentes que serão analisadas e os setores que participam do procedimento a ser avaliado.

3.3 PLANO ANUAL DE AUDITORIA

O Plano Anual de Auditoria, nada mais é do que uma declaração da Auditoria à alta administração ou à autoridade máxima do órgão (ou a quem esta indicar) sobre os trabalhos que pretende realizar no ano seguinte.

O Plano Anual de Auditoria deve ser, preferencialmente, baseado nos riscos levantados na etapa anterior (item 3.2 – Avaliação de Riscos). Em outras palavras, deve ser focado nos procedimentos administrativos que estejam com maior exposição ao não cumprimento das leis e normas pertinentes, ou com maior risco de prejuízo ao erário, perda de eficiência ou de economicidade.

Plano de Auditoria deverá ser flexível e monitorado mensalmente de forma a possibilitar potenciais ajustes que permitam o alcance dos objetivos previamente estabelecidos, bem como acatar necessidades emergentes. É necessário entender que o Plano Anual não é um trilho fixo e imutável, mas uma perspectiva razoável do trabalho a ser realizado. É apenas no decorrer do ano que será possível

ter segurança do que efetivamente poderá ser realizado e o que deverá ser deixado para outro momento oportuno.

O plano anual de auditoria deve ser simples e flexível, considerando a possibilidade de mudanças nas prioridades da administração e riscos emergentes. As alterações poderão ser documentadas e aprovadas pelas mesmas autoridades e procedimentos descritos anteriormente, conforme normas de cada unidade ministerial.

As alterações poderão visar ao acréscimo de novos trabalhos, redução de trabalhos previamente estabelecidos, exclusão de trabalhos menos prioritários ou com dificuldades para sua execução, alteração dos períodos de realização, entre outras possibilidades justificadas.

O plano de auditoria deve ser flexível em seu conteúdo e tempo, pois situações novas podem surgir durante os trabalhos. Como no caso de uma descoberta de erro grave ou fraude, que exigirá a utilização de mais horas de trabalho para aprofundamento na questão e ampliação das amostras para verificar a existência de um padrão ou comprovação de que o erro/fraude trata-se de uma anomalia. Em termos mais técnicos, os procedimentos de auditoria planejados inicialmente poderão ser ampliados ou aprofundados caso, durante a auditoria, alguma insuficiência de controle tenha se revelado como efetiva impropriedade ou irregularidade.

É importante notar que pode haver irregularidade mesmo sob controles considerados adequados, da mesma forma que é possível a plena regularidade na ausência de quaisquer controles. Isso ocorre, pois o controle é uma tentativa de reduzir ou impedir um problema, um erro ou uma fraude.

Uma coisa é o erro (ou fraude) outra coisa é o controle. O objeto das auditorias é o controle e não o erro. Ocorre que, ao se testar o controle, pode-se deparar com um erro, ou até mesmo uma fraude.

Assim, podemos imaginar, hipoteticamente, dois processos: um em que não existe controle algum, porém os servidores que nele atuam dedicam o máximo de sua capacidade e realizam um serviço perfeito. No outro, repleto de mecanismos de verificação, no qual algum agente, agindo de forma desonesta, atesta formalmente a regularidade de uma situação sabendo que essa informação é, na verdade, falsa. Essas situações são passíveis de ocorrer, uma vez que é impossível, à supervisão hierárquica, refazer todos os atos de todos os subordinados a todo tempo. Sempre existirá um grau de subjetividade e confiança na palavra do outro servidor. Não existe controle perfeito.

3.4 MAPEAMENTO DO OBJETO DE AUDITORIA

A primeira etapa para a compreensão do processo a ser auditado é o levantamento de certas informações preliminares para mapeamento do objeto de auditoria:



- as atividades ou as funções relacionadas, direta ou indiretamente, ao processo;
- os objetivos, as políticas e as normas e legislação pertinente; e
- os procedimentos gerenciais, operacionais, administrativos e contábeis, relacionados ao processo analisado.

A coleta ocorre em diversas fontes documentais disponíveis: relatórios anteriores da auditoria interna e externa, relatórios de gestão, relatórios de governança, documentos orçamentários, dados sobre custos, levantamentos de riscos e controles, planos estratégicos, planos táticos, planos operacionais, etc. Fundamental para conhecer a realidade do setor, da área ou do macroprocesso é a entrevista e reuniões com os auditados.

A partir desses dados é possível desenhar a sequência de atividades, de decisões e de documentos. O desenho deve demonstrar os agentes responsáveis, as atividades, os processos, os subprocessos e os produtos. Além disso, no processo de mapeamento do processo deverá ser evidenciado as ausência de controles ou de supervisão, as lacunas, as inconsistências, as sobreposições de funções, bem como demais problemas e riscos.

Caso seja um processo já mapeado, a auditoria deverá testar os fluxos e verificar se o mapeamento realizado corresponde à realidade. Caso sejam verificadas divergências entre a descrição do processo e o modo como ele é efetivamente realizado, tal fato deve ser registrado e pode representar um risco.

O mapeamento é de grande importância, pois permite verificar o nexo de causalidade das atividades, segregação de funções, hierarquias e responsabilidades. A partir dele, é possível identificar e avaliar se os controles internos daquele processo são capazes de garantir segurança razoável de que os riscos identificados estão sendo gerenciados a um nível aceitável.

4 EXECUÇÃO

A execução dos trabalhos de auditoria consiste na realização dos testes e técnicas sobre os atos administrativos, com o consequente registro dos achados positivos ou negativos.

Para responder as questões de auditoria, os procedimentos de auditoria buscam obter evidências suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis. Cabe, à equipe de auditoria, determinar a extensão e a profundidade dos procedimentos de acordo com a complexidade e volume do processo analisado. Também deverá ser escolhido o tamanho da amostra a depender da natureza da atividade examinada e dos riscos e controles levantados.

Técnicas de auditoria: são os meios utilizados pela equipe de auditoria para obter evidências suficientes, pertinentes e satisfatórias, sobre qualquer assunto sujeito a seu exame.

Recomenda-se aplicar diversas técnicas de coleta de dados para possibilitar o conhecimento suficiente do objeto auditado (estrutura, funcionamento, critérios, responsáveis, objetivos, riscos e controles).

4.1 TÉCNICAS DE AUDITORIA

As técnicas de auditoria são aplicações de testes em amostras de documentos ou procedimentos administrativos, cabendo, à auditoria interna, determinar a amplitude dos exames necessários à obtenção dos elementos de convicção suficientes.

Teste de controle¹: é o procedimento de auditoria planejado para avaliar a efetividade operacional dos controles na prevenção ou detecção e correção de distorções relevantes no nível de afirmações.

Os testes de controle avaliam se os controles funcionam e se realmente impedem ou revelam a ocorrência de falhas. Esse teste verifica se os procedimentos de controle:

- a. São formais (manuais, *checklists*, mapas de risco ou normas de procedimentos);
- b. Se tem atualização periódica;
- c. Se os servidores que operam o procedimento efetivamente utilizam o controle; e
- d. Se são suficientes perante os riscos avaliados.



Ao planejar e realizar os testes de controle, o auditor deve realizar outros procedimentos de auditoria juntamente com indagação para obter evidência de auditoria sobre a efetividade operacional dos controles, incluindo:

- a. o modo como os controles foram aplicados ao longo do período;
- b. a consistência como eles foram aplicados; e
- c. por quem ou por quais meios eles foram aplicados. (Fonte: NBC TA 330)

Ao planejar e executar testes de controle, a Auditoria Interna deve documentar as evidências sobre a adesão, ou não, aos controles analisados, comparando os critérios do que deveria ter sido realizado (normas, boas práticas, jurisprudência) e a situação encontrada que demonstra o que foi realmente executado. Um conjunto de evidências dá origem a um achado de auditoria, que pode ser tanto positivo quanto negativo. Caso positivos, ficará demonstrado que os controles fornecem razoável segurança à administração de riscos.

Critério de auditoria (“o que deveria ser”): a indicação do critério de auditoria reflete como a gestão deve ser. É a norma ou padrão adotado, por intermédio da qual o auditor mede ou valora a condição. As disposições infralegais, como regulamentos e demais atos normativos, que são instrumentos executivos da administração, também são critérios para avaliação dos atos de gestão. Podem ser considerados critérios: jurisprudências, projetos, editais, contratos, acordos, convênios, orientações de órgãos superiores e normatizadores, padrões e indicadores. No caso de auditorias operacionais, podem ser considerados critérios os referenciais aceitos ou tecnicamente validados para o objeto sob análise, como padrões e boas práticas de gestão de outros órgãos e entidades da Administração Pública (*benchmarking*). Pode-se citar como padrões técnicos e operacionais: economicidade; eficiência; eficácia, custo-benefício; custo-efetividade; satisfação; entre outros. Ao definir critérios, a equipe deve assegurar que eles sejam razoáveis, exequíveis e relevantes para os objetivos da auditoria. (TRF5, 2020)

Teste substantivo: é o procedimento de auditoria planejado para detectar distorções relevantes no nível de afirmações. Os procedimentos substantivos incluem testes de detalhes (de classes de transações, de saldos de contas e de divulgações) e procedimentos analíticos substantivos. (NBC TA 330 - adaptada)

Os procedimentos ou técnicas de auditoria comumente utilizados para levantamento de evidências são os seguintes:

4.1.1 INSPEÇÃO

A inspeção trata-se do exame de registros, documentos e de ativos tangíveis. Os mais comuns são:

- Exames físicos: averiguar a existência, as quantidades físicas, a qualidade, a autenticidade, o estado de conservação, as medidas, a localização, prazo de validade e propriedades físicas de bens. Tais informações devem ser confrontadas com os contratos administrativos, notas fiscais, registros patrimoniais ou demonstrativos contábeis, por exemplo.
- Análise Documental: exame de processos físicos ou eletrônicos, atos formalizados, planilhas ou documentos avulsos.

Atenção especial deve ser dada para a autenticidade (fidedignidade e confiabilidade do documento), oficialidade (preenchimento correto dos dados e informações em órgãos competentes), se a aprovação foi por pessoa autorizada, se o documento é adequado e pertinente para aquela situação e se a transação ocorreu conforme normas prescritas e usuais do órgão.

- Exame de Registros – verificação dos controles regulamentares, relatórios sistematizados, *checklists*, mapas de riscos e demonstrativos formalizados, livros de controle, registros, protocolos.

Após aplicar esses testes, é necessário proceder à comparação entre as informações obtidas e os normativos, documentos e controles internos. Também é importante verificar a associação entre os lançamentos contábeis e os documentos e registros correspondentes.

Como proteção dos dados e discrição, é importante coletar apenas os dados necessários para realizar o trabalho, proteger as informações de divulgações intencionais ou não intencionais e liminar cópias ou o acesso a esses dados, quando não forem mais necessários.

4.1.2 OBSERVAÇÃO

Observação é o acompanhamento visual da execução de procedimentos, a fim de evidenciar se são realizados em conformidade com padrões e critérios definidos. Nela, a equipe de auditoria deve verificar a existência, efetividade e continuidade dos controles internos.

Observação direta ou *walk-through*: acompanhamento do processo auditado em todas as etapas previstas no fluxo habitual. (CNMP-Audin, 2019). É possível a observação de um procedimento real ou uma demonstração do processo para a auditoria.

Mapa de processo: decomposição de um processo de trabalho pela sequência de atividades que o compõem na forma de um fluxograma. (CNMP-Audin, 2019)



Caso necessário, a equipe de auditoria pode realizar a “reexecução de atividades”. Nesse caso, a auditoria repete procedimentos ou atividades de controle realizados anteriormente pela gestão com o objetivo de avaliar sistemas, processos e controles.

4.1.3 CONFIRMAÇÃO

A confirmação é uma investigação para obtenção de informações junto às pessoas ou entidades conhecedoras da transação, dentro ou fora da entidade. Pode ser dividida em dois tipos:

Indagação escrita ou oral: uso de entrevistas e questionários, junto aos servidores do órgão, para a obtenção de dados, informações e conhecimento dos processos. É possível utilizar fontes independentes, autônomas e distintas, no interior da própria organização para compreensão melhor das complexidades envolvidas no processo.

A indagação geralmente é utilizada para:

- planejamento da auditoria;
- ampliar a realização de outros procedimentos de auditoria;
- obter informações complementares; e
- compreender fatos não esclarecidos por meio de outras técnicas.

Quando forem feitas indagações, é importante selecionar os entrevistados com maior conhecimento para fornecer os esclarecimentos. Além disso, é necessário agendar a entrevista, deixar o entrevistado à vontade e explicar os objetivos do procedimento.

O comportamento do auditor deve ser cortês, discreto, objetivo, ter disposição para ouvir e posicionamento neutro, evitar tom acusatório e o levantamento de questões sem evidências.

Confirmação externa ou circularização: verificação ou confirmação por escrito, junto a fontes externas ao auditado, sobre a fidedignidade das informações obtidas internamente.

4.1.4 CÁLCULO

Revisão das memórias de cálculo e conferência da exatidão matemática de documentos comprobatórios, registros financeiros e contábeis, planilhas de preços, índices, reajustes contratuais, folha de pagamento, etc.

4.1.5 REVISÃO ANALÍTICA

A revisão analítica é a verificação do comportamento de valores significativos, mediante índices, quocientes, quantidades absolutas ou outros meios, com vistas à identificação de situação ou tendências atípicas.

Como exemplo, é possível examinar os dados que são monitorados tecnologicamente e, de forma regular, como o consumo de água, de energia elétrica, saldos de bens patrimoniais, saldos de bens de consumo, pontuação no portal da transparência, percentual de metas alcançadas no planejamento estratégico, entre outros.

Revisão analítica²: utilização de inferências lógicas com o intuito de extrair conclusões confiáveis acerca do objeto analisado no processo de auditoria.

4.2 DOCUMENTAÇÃO DA AUDITORIA

O auditor deve documentar, por meio de papéis de trabalho, todos os elementos significativos dos exames realizados. Os papéis de trabalho devem ter abrangência e grau de detalhe suficientes para permitir o entendimento e o suporte da auditoria executada, compreendendo a documentação do planejamento, a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria, bem como o julgamento exercido pelo auditor e as conclusões alcançadas.

Os papéis de trabalho devem ser elaborados, organizados e arquivados de forma sistemática e racional.

Papéis de trabalho³: correspondem aos registros dos procedimentos adotados, dos testes realizados, das informações obtidas e das conclusões alcançadas ao longo de todas as etapas do processo de auditoria. Para tanto, podem ser empregados os mais diversos meios de registros, como formulários, folhas, fotos, áudio, etc., tanto em papel como em meio digital.

4.3 ACHADOS

Quando o critério avaliado é comparado com a situação existente, poderá surgir o achado de auditoria. Os achados de auditoria, também chamados de constatações, podem ser negativos – quando não há conformidade entre o critério e a situação identificada – ou positivos – quando se tratar de uma boa prática que pode ser replicada e compartilhada com outras unidades ou organizações.

² AUDIN-CNMP, 2019

³ CNJ, 2023



Achado: é a relação entre a situação existente e o critério ideal. Achados são situações verificadas pela auditoria que serão usadas para responder às questões de auditoria. O achado contém os seguintes atributos: critério (o que deveria ser), condição ou situação encontrada (o que é), causa (razão do desvio com relação ao critério) e efeito (consequência da situação encontrada).

Como dito anteriormente, o achado pode ser negativo (nos casos de impropriedade ou irregularidade) ou positivo (hipótese de boas práticas).

Os achados devem estar sempre apoiados por evidências adequadas e suficientes, obtidas via técnicas de auditoria bem aplicadas. A adequação de um achado refere-se à sua qualidade e pertinência na comprovação de algum ato ou procedimento. Já a suficiência refere-se a uma relevância quantitativa significativa.

Evidências: são informações e dados analisados que sustentam os achados apresentados e fundamentam a opinião da auditoria interna. As evidências, além de pertinentes, válidas e confiáveis, devem ser suficientes e completas de modo a permitir que terceiros cheguem às mesmas conclusões da equipe de auditoria.

O registro da evidência deve ser acompanhado de referência aos documentos comprobatórios e ser descrita com as seguintes informações:

- Descrição do achado: enunciado conciso e objetivo da ocorrência;
- Critério: a indicação de como a gestão deveria ser. A simples menção do dispositivo legal ou da jurisprudência pode não ser suficiente, sendo importante relatar, também, o que o critério preconiza;
- Situação ou condição encontrada: nesse campo, o relato deve ser claro o suficiente para que o leitor compreenda a ocorrência de forma pormenorizada;
- Evidência: registrar de forma precisa os documentos que respaldam a opinião da equipe;
- Causa: deve ser relatada de forma clara e suficiente a correlação entre a situação (achado) e motivo causador (ato ou procedimento);
- Efeito: é a consequência da situação encontrada. Deve ser descrito de forma clara e objetiva, demonstrando a relação direta entre a situação encontrada e o impacto (ou possível impacto) sobre o processo de trabalho ou os resultados esperados; e
- Encaminhamento/Recomendação: medidas preventivas, corretivas, processuais ou materiais que a equipe de auditoria entende que deva recomendar ou sugerir em relação aos achados identificados.

No caso de uma constatação negativa, não basta apenas registrar uma evidência, é necessário, também, descrever qual foi a ação ou omissão específica que levou ao erro, bem como quem, ou qual setor, foi o responsável. Isto é, todo achado negativo deve descrever o fato, apresentar a evidência, o nexo de causalidade e o apontamento de alguma possível responsabilidade.

Apontar a responsabilidade pela inconsistência ou falha não significa, necessariamente, a responsabilização civil ou administrativa de alguém, apenas demonstra, dentro da complexa hierarquia administrativa, que o erro foi de alguma etapa específica e não de todos os servidores que atuaram no processo.

Isso é de fundamental importância, pois, na ausência de individualização de conduta, a responsabilidade tende a subir por toda hierarquia podendo chegar até a autoridade máxima sob uma possível alegação, por parte da maioria dos tribunais de contas, de *culpa in vigilando* em que o administrador deveria ser onisciente sobre todas as possíveis falhas em qualquer procedimento.

4.4 RELATÓRIO PRELIMINAR

Etapa importante antes da conclusão dos trabalhos é a reunião conjunta de soluções em que são apresentados e discutidos os achados preliminares que indicam a existência de falhas relevantes e as possíveis soluções para os problemas detectados.

“Antes da emissão do relatório final, a equipe de auditoria deverá elaborar relatório preliminar ou Quadro de Resultados com achados preliminares, os quais devem ser, obrigatoriamente, discutidos com os titulares das unidades auditadas, a quem deve ser assegurada, em tempo hábil, a oportunidade de apresentar esclarecimentos adicionais ou justificativas a respeito dos atos e fatos administrativos sob sua responsabilidade⁴.”

Nessa reunião a administração pode contestar os achados com pedido de prazo para apresentar outras informações complementares ou pode, também, pedir o auxílio da Auditora sobre como resolver a questão de um controle insuficiente. Em tal situação, destaca-se o estabelecido na Resolução CNMP nº 286/2024:

“Art. 13. Para os efeitos desta Resolução, consideram-se serviços de consultoria: (...)

II – a atividade de assessoramento, prestada em decorrência de solicitação específica dos setores administrativos, cuja natureza e escopo devem ser acordados previamente, sem que o auditor interno assumam qualquer responsabilidade a cargo da unidade consulente.”



Esse é o momento em que a própria gestão pode propor alternativas para a solução de um problema encontrado. Existindo mais de uma solução, recomenda-se por aquela que apresente melhor relação custo-benefício em relação aos custos administrativos (tempo, pessoal, investimentos, etc.).

Ao final, deve-se chegar em um acordo sobre o tempo razoável para que a administração consiga efetuar as melhorias necessárias em seus procedimentos.

5 COMUNICAÇÃO DOS RESULTADOS

5.1 RELATÓRIO DE AUDITORIA

O relatório de auditoria é o documento de conclusão da auditoria que informa à autoridade da unidade administrativa, ou à alta administração do órgão auditado, os resultados do trabalho realizado.

Relatório de auditoria⁵: consiste em documento técnico por meio do qual a unidade de auditoria interna comunica os objetivos do trabalho, a extensão dos testes aplicados, as conclusões obtidas, as recomendações emitidas e os planos de ação propostos.

Relatório final⁶: consiste na versão final do relatório e tem como objetivo informar à gestão sobre as conclusões da auditoria. O relatório final é apresentado após a análise da manifestação do auditado sobre o relatório preliminar.

Acerca do relatório final de auditoria, a Resolução CNMP nº 286/2024 estabelece, em seu artigo 27, que, para cada auditoria realizada, será elaborado um Relatório Final de Auditoria, contendo o resultado dos exames, baseado em documentos comprobatórios, que expressem a exatidão do relatório e a precisão das proposições.

Compete, ao titular da unidade de auditoria interna, determinar quando, como e a quem os resultados dos trabalhos de auditoria deverão ser comunicados. Conforme Art. 12, § 2º da Resolução CNMP nº 286/2024:

“O resultado das avaliações será comunicado ao Procurador-Geral da República, ao Procurador-Geral do Trabalho, ao Procurador-Geral de Justiça, ao Procurador-Geral de Justiça do Distrito Federal e

5 CGU, 2017

6 IFPR, 2021

Territórios, ao Procurador-Geral de Justiça Militar, ao Procurador-Chefe das unidades gestoras do Ministério Público ou ao órgão colegiado de gestão administrativa, enfatizando os riscos de fraude e questões de controle e governança, entre outros assuntos necessários ou solicitados. (grifo nosso)”

A autoridade para qual será encaminhada o relatório é de discricionáriedade do titular do setor de Auditoria Interna, dentro das possibilidades constantes do manual de auditoria de cada unidade ministerial. Na maioria das situações, sugere-se seguir o entendimento do TCU⁷, que dispõe ser adequado que os relatórios de auditoria sejam encaminhados, também, à alta administração. Afinal, cabe, ao conselho de administração, compreender as situações apresentadas pela auditoria e proceder às mudanças necessárias para a melhoria dos controles internos.

“9.1.1 estabelecer, no regimento interno da Audin, a necessidade de que suas atividades sejam **reportadas a um dos órgãos colegiados de governança** do MPU, além do que já ocorre em relação ao PGR, bem como a avaliação, no âmbito da discricionáriedade do órgão, das salvaguardas necessárias à autonomia do Auditor-Chefe da Audin, no caso de exoneração do cargo.”

5.2 RECOMENDAÇÕES

O Relatório Final de Auditoria inclui recomendações ao titular da unidade administrativa auditada para regularizar eventuais pendências, fundamentadas na análise das manifestações preliminares, quando cabíveis.

Por unidade auditada, entendendo-se o ordenador secundário, isto é, aquela autoridade responsável pela administração da área-meio a qual recebeu delegação do ordenador de despesas originário (no caso do MP, o Procurador Geral). Para fins de encaminhamento de recomendações, as unidades auditadas podem ser a Secretaria-Geral (também comumente denominada de Secretaria de Administração), a alta administração (órgãos colegiados também conhecidos como conselho de gestão, comitê de governança, comitê de planejamento estratégico, entre outras) ou demais subdivisões como setor de recursos humanos, gestão de pessoas, setor financeiro, setor patrimonial, setor de licitações, etc.

É necessário esclarecer que a unidade administrativa não se confunde com a unidade ministerial. Esta é a estrutura total de algum Ministério Público, que contém tanto a área fim quanto área meio. O titular da unidade ministerial é o Procurador-Geral.



O chefe da unidade administrativa, em grande parte das situações, é o ordenador de despesas delegado (ou secundário), seja ele um agente administrativo ou membro do MP em atuação na área-meio.

Tais definições são de grande importância, pois a unidade de auditoria interna, ao atuar como órgão de assessoria ao Procurador-Geral, faz recomendações à administração hierarquicamente abaixo desse agente político. Em outras palavras, as recomendações ou sugestões da auditoria interna ajudam a orientar a administração, mas não determinam os cursos de uma autoridade superior, autônoma e independente.

O relatório deve ter recomendações relevantes e escritas de forma clara e objetiva, pois serão fundamentais para que a administração emita decisões precisas sobre melhorias de controles internos e gestão de riscos.

Recomendações: as recomendações consistem em ações que a unidade de auditoria interna solicita às Unidades Auditadas que adotem com a finalidade de corrigir falhas, aperfeiçoar processos e trazer melhorias. 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 unidade de auditoria interna 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 alcançados⁸.

Consequência do achados de auditoria, as recomendações consistem em ações para correção de desconformidades ou para melhoria de procedimentos. Como as recomendações determinam o que deve ser feito para melhoria dos controles administrativos é importante que tenham sido discutidas previamente na reunião conjunta de soluções para garantir que tais propostas sejam viáveis e realizadas em tempo razoável.

É desejável que as recomendações de auditoria possuam as seguintes características:

- ser viável – levar em conta questões de ordem legal, financeira, de pessoal e outras que possam afetar a implementação da recomendação;
- ter boa relação custo-benefício – avaliar os custos e os benefícios esperados de cada recomendação. Isto é, comparar os benefícios do novo controle em relação ao custo financeiro e o tempo dispendido pela administração na implementação do procedimento proposto;

- ser monitorável – ser passível de mensuração e/ou de acompanhamento com vistas a verificar se a melhoria que se pretendia com a recomendação foi alcançada;
- ser direcionada – ser encaminhada para a unidade específica que tem responsabilidade para implementar a melhoria proposta;
- ser relevante – apontar situações relevantes e recomendar aquilo que pode fazer diferença significativa na gestão, seja melhorando a governança, o gerenciamento de riscos ou a estrutura de controles existente; e
- ser positiva – discorrer sobre as medidas a serem tomadas em tom positivo, com frases afirmativas em vez de negativas. (Audin-CNMP, 2019)

Dentre as recomendações, além da correção de desconformidades e da melhoria de controles internos, também podemos citar a capacitação de servidores como melhoria administrativa e redução de riscos. A nova Lei de Licitações (Lei 14.133/2021) demonstra isso em seu art 169, §3º.

Em achados de auditoria sem prejuízo ao erário, a desconformidade será denominada simplesmente de **“impropriedade formal”**. Os meios para solucionar as impropriedades formais devem ser implementados cumulativamente:

1. Medidas para **saneamento** da impropriedade: correção do problema encontrado;
2. **Mitigação de riscos** que consiste em evitar nova ocorrência de mesma natureza. Para isso são necessários dois procedimentos:
 - a. **Aperfeiçoamento dos controles preventivos** por meio da edição de normas para a execução dos trabalhos, atualização ou ampliação dos manuais de procedimentos, redesenho das atividades do setor, atualização ou ampliação dos mapas de riscos setoriais (*checklists*), redesenho das responsabilidades por readequação do regimento interno, entre outras; e
 - b. **Capacitação dos servidores** por meio de cursos e atualizações nas atividades exigidas do setor ou processo em que ocorreu a situação apontada.

Porém, nos casos de efetivo dano ao erário, a desconformidade será classificada como **“irregularidade”**. Para o tratamento da irregularidade deverão ser todas as seguintes ações:

1. Repetição dos mesmos procedimentos para a solução das impropriedades formais: **saneamento da irregularidade, aperfeiçoamento dos controles e capacitação de servidores**;
2. **Apurar segregação de funções** de forma a deixar claro quem cometeu o erro específico que induziu o resto da gestão ao procedimento irregu-



lar. Como dito anteriormente, tal procedimento é fundamental para que a responsabilização não alcance outros setores ou instâncias hierárquicas que não incorreram efetivamente na irregularidade.

Segregação de funções: consiste na separação de atividades sequenciais entre pessoas diferentes, a fim de reduzir o risco de ocultação de erros ou de ações inadequadas ou fraudulentas. Geralmente, implica dividir para servidores diferentes as responsabilidades de planejamento, registro, autorização, aquisição e recebimento / utilização de determinado bem, serviço ou procedimento.

3. **Individualização das condutas.** Trata-se do detalhamento do ato específico que gerou a inconformidade. Pode ser um cálculo errado, uma afirmação incorreta, a ausência de anexação de um documento, uma análise equivocada por não verificação de norma ou o *checklist* específico (mapa de risco), dentre outras possibilidades. A individualização da conduta juntamente com a apuração da segregação de funções permite pontuar a falha exata do controle administrativo.
4. **Copia à área finalística do Ministério Público** para apuração de possíveis ilícitos. Comumente, a área de encaminhamento seria a procuradoria/promotoria de defesa do patrimônio público.

6 MONITORAMENTO: ACOMPANHAMENTO DA AUDITORIA

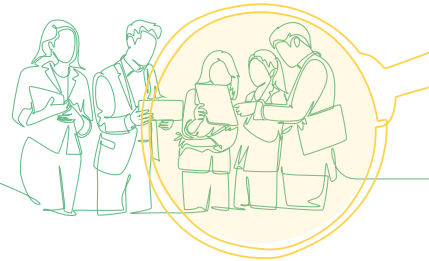
.....

A etapa de monitoramento consiste no acompanhamento da solução dos problemas de controles apontados no relatório de auditoria. As recomendações emitidas criam responsabilidade para a Auditoria Interna verificar seu cumprimento por meio de documento específico denominado Relatório de Monitoramento ou por meio de nova auditoria.

Monitoramento: consiste na adoção de ações, pela unidade de auditoria interna, a fim de verificar se as medidas implementadas pela Unidade Auditada estão de acordo com as recomendações emitidas pela unidade 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. À unidade de auditoria interna, portanto, não basta recomendar. Há a necessidade de verificar a efetividade das suas recomendações, o que constitui, a um só tempo, uma forma de a unidade de auditoria interna avaliar a qualidade dos seus trabalhos e, também, de assegurar que a atividade de Auditoria Interna Governamental contribua efetivamente para o aperfeiçoamento da gestão pública, agregando valor às Unidades Auditadas. Os objetivos da auditoria, portanto, não são atingidos plenamente com a emissão do relatório, mas somente quando a Unidade Auditada implementa as respectivas recomendações e essas são avaliadas como suficientes pela unidade de auditoria interna⁹.

O monitoramento pode ocorrer anualmente, em período determinado para a implementação da melhoria conforme relatório de auditoria ou, a pedido da gestão, a qualquer momento. Suas conclusões podem ser informadas à alta administração e poderão fazer parte das análises da toma de contas anual ao Tribunal de Contas.

Caso tenha dificuldades para implementação da recomendação, a gestão poderá solicitar à unidade de auditoria interna novo prazo para cumprimento do que foi estabelecido. Caso a recomendação seja de alto risco ou relacionada à irregularidade, a situação deverá ser comunicada à alta administração ou à autoridade superior.



7 BIBLIOGRAFIA RECOMENDADA

CFC, CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE: NBC TA 330 (R1) – RESPOSTA DO AUDITOR AOS RISCOS AVALIADO, 2016;

CFC, CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE: NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria;

CGEPG, CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO DA PARAÍBA: MANUAL DE AUDITORIA DA CONTROLADORIA GERAL DO ESTADO. João Pessoa, 2023;

CGU, CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. Referencial Técnico Da Atividade De Auditoria Interna Governamental Do Poder Executivo Federal. Brasília, 2017;

CNJ, CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA: Resolução n.º 309/2020;

CNJ, CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA: Manual de Auditoria do Poder Judiciário. Brasília, 2023;

CNMP, CONSELHO NACIONAL DO MINISTÉRIO PÚBLICO: Recomendação CNMP n.º 74/2020;

CNMP, CONSELHO NACIONAL DO MINISTÉRIO PÚBLICO: Resolução CNMP nº 286/2024;

CNMP-AUDIN, CONSELHO NACIONAL DO MINISTÉRIO PÚBLICO, AUDITORIA INTERNA: Manual de Auditoria. Brasília, 2019;

ENAP, FUNDAÇÃO ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. Técnicas de Auditoria Interna Governamental. Brasília, 2020;

ENAP, FUNDAÇÃO ESCOLA NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA. Elaboração de relatórios de auditoria. Brasília, 2020;

IFPR, INSTITUTO FEDERAL DO PARANÁ Manual de auditoria interna AUDIN - CURITIBA, 2021;

INTOSAI, ISSAI 100, Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores: Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público Conformidade. 2013;

IIA, THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS: International Professional Practices Framework–IPPF. Janeiro de 2009;

IIA, THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS: Auxiliando Atividades De Auditoria Interna De Pe-

queno Porte Na Implementação Das Normas Internacionais Para A Prática Profissional Da Auditoria Interna. março de 2011.

IIA, THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS: Desenvolvendo o plano estratégico de auditoria interna. Julho de 2012;

MPMG, MINISTÉRIO PÚBLICO DO ESTADO DE MINAS GERAIS: manual de auditoria interna. Belo Horizonte, 2022;

MPU, MINISTÉRIO PÚBLICO DA UNIÃO: Manual de Auditoria. Brasília, 2020;

STJ, SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: Manual de Auditoria Interna. Brasília, 2016;

TCDFT, TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL: Manual de auditoria e demais fiscalizações: parte geral. Brasília, 2020;

TCU, TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO: Técnicas de amostragem para auditorias. Brasília, 2002;

TCU, TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO: Técnicas de pesquisa para auditorias. Brasília, 2010;

TCU, TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO: Auditoria governamental. Brasília, 2011.

TCU, TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO: glossário de termos do controle externo segecex / adsup / adplan. Brasília, setembro de 2012

TCU, TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO: Técnicas de análise de problemas para auditorias. Brasília, 2013;

TCU, TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO: Manual de Auditoria Financeira. Brasília, 2016;

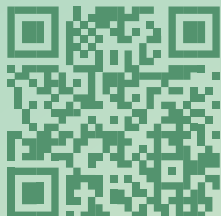
TCU, TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO: Manual de Auditoria Operacional. Brasília, 2020;

TCES, TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO: Manual de Auditoria Interna. Vitória, 2017;

TCES, TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO: Manual de auditoria de conformidade. Vitória, 2015;

TRF-5ª Região, TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 5ª REGIÃO: Manual de Auditoria Interna da Justiça Federal da 5ª Região. Brasília, 2020.

Acesse nosso portal
www.cnmp.mp.br



Siga o **CNMP** nas redes sociais:

 [cnmpoficial](https://www.instagram.com/cnmpoficial)

 [cnmpoficial](https://www.facebook.com/cnmpoficial)

 [@cnmp_oficial](https://twitter.com/cnmp_oficial)

 [conselhodomp](https://www.youtube.com/c/conselhodomp)

 [conselhodomp](https://www.linkedin.com/company/conselhodomp)

 www.cnmp.mp.br

