



Manual de Auditoria Interna

Orientações para as atividades de
Auditoria Interna da Câmara Municipal
de Belo Horizonte (CMBH)

Setor produtor:
Auditoria do Legislativo
AUDLEG

25 de março de 2026

1ª versão

Sumário

1. Objetivo do Manual.....	7
1.1. Introdução.....	7
1.2. Campo de aplicação do manual.....	8
1.3. Responsabilidade pelo Manual.....	9
1.4. O que é Auditoria Interna.....	9
1.4.1. Auditoria governamental (interna e externa).....	12
1.4.2. A Auditoria nos setores privado e governamental.....	15
2. Princípios e missão da Auditoria Interna.....	16
2.1. Missão e objetivos da auditoria interna.....	16
2.2. Principais partes interessadas (Mesa Diretora, Vereadores, unidades da Secretaria Administrativa, órgãos de controle externo e cidadãos).....	17
2.3. Princípios fundamentais.....	23
2.3.1. Proficiência e zelo profissional.....	24
2.3.2. Autonomia técnica, independência funcional e objetividade.....	25
2.3.3. Respeito, integridade e idoneidade.....	25
2.3.4. Aderência às normas legais.....	26
2.3.5. Alinhamento a objetivos, estratégias e riscos.....	26
2.3.6. Qualidade e melhoria contínua.....	26
2.3.7. Transparência e comunicação eficaz.....	27
2.3.8. Ceticismo profissional.....	27
2.3.9. Sigilo profissional.....	28
3. Prerrogativas e deveres da equipe de auditoria.....	28
3.1. Deveres éticos e postura.....	28
3.1.1. Imparcialidade, isenção e prevenção de conflitos de interesse.....	29
3.1.2. Uso de informações e dever de sigilo.....	30
3.1.3. Comunicação com as partes interessadas.....	31
3.1. Os principais meios formais de comunicação.....	32
3.1.4. Responsabilidades dos gestores das unidades auditadas com a boa realização da auditoria.....	37
3.2. Composição da equipe de auditoria.....	38

3.2.1. Realização dos trabalhos.....	39
3.2.2. Gestão de equipe por competências.....	40
3.2.3. Rodízio de equipes.....	41
3.2.4. Julgamento profissional.....	42
3.2.5. Possibilidade de requisição de servidores de outras unidades da CMBH e da participação de profissionais externos.....	43
3.3. Autonomia da unidade de Auditoria.....	44
3.3.1. Atribuições da equipe de auditoria.....	44
3.3.2. Direito e dever de atuar livre de interferências.....	46
3.3.3. Abordagem independente e objetiva.....	46
3.3.4. Acesso a informações, espaços e pessoas.....	47
3.3.5. Relação Auditoria-Controladoria.....	48
3.3.6. Relação Auditoria-unidades auditadas.....	48
4. Tipos e Trabalhos de Auditoria.....	49
4.1. Trabalhos de avaliação (asseguração).....	49
4.1.1. Asseguração razoável e asseguração limitada.....	52
4.1.2. Categorias de Avaliação.....	53
4.2. Trabalhos de Consultoria.....	58
4.2.1. Tipos de consultoria (assessoramento, treinamento, facilitação).....	59
4.2.2. Auditoria operacional vs. Consultoria: distinção de natureza e propósito.....	60
4.3. Outros trabalhos da Auditoria.....	62
4.4. Limitações inerentes aos trabalhos.....	63
4.5. Semelhanças e Diferenças de Trabalhos de Avaliação e Consultoria.....	64
5. Planejamento geral das atividades de Auditoria.....	66
5.1. Plano Anual de Auditoria Interna (PAAI).....	66
5.1.1. Entendimento da unidade auditada.....	67
5.1.2. Definição do universo de auditoria.....	69
5.1.3. Avaliação da maturidade da gestão de riscos.....	69
5.1.3.1. Avaliação de riscos pela unidade auditada.....	70
5.1.4. Seleção dos trabalhos de auditoria com base em riscos.....	72
5.2. Flexibilidade do PAAI (alteração e aprovação).....	73
5.3. O instituto do credenciamento.....	74
6. Planejamento dos Trabalhos Individuais de Auditoria.....	75

6.1. Análise Preliminar do Objeto.....	78
6.1.1. Operacionalização da análise preliminar do objeto.....	84
6.2. Definição das questões de auditoria.....	96
6.3. Definição do escopo.....	102
6.3.1. Procedimentos de Auditoria.....	103
6.3.1.1. Natureza, Época e Extensão dos Procedimentos de Auditoria.....	103
6.3.1.2. Técnicas de auditoria (tipos).....	114
6.4. Definição do Programa de Trabalho.....	122
6.5. Matriz de planejamento.....	123
7. Execução dos trabalhos individuais de auditoria.....	125
7.1. Coleta e análise de dados.....	127
7.1.1. A amostragem em auditoria.....	127
7.1.1.1. Definições fundamentais.....	128
7.1.1.2. O risco de amostragem: tipos de erros e impacto na auditoria.....	129
7.1.1.3. Tipologias de amostragem: estatística versus não estatística e seleção de amostras.....	133
7.1.1.4. Representatividade e dimensionamento da amostra.....	137
7.1.1.5. Execução, avaliação e documentação dos resultados.....	140
7.2. Comunicação com a Unidade Auditada (UA).....	142
7.2.1. Assuntos-chave a serem comunicados.....	142
7.2.2. Formalização da Comunicação Durante a Execução.....	143
7.3. Evidências de Auditoria.....	143
7.3.1. Conceito, Suficiência e Adequação da Evidência.....	143
7.3.2. Tipos de evidências.....	144
7.3.3. Grau de persuasão das evidências.....	145
7.3.3.1. Classificação.....	145
7.3.3.2. Tratamento de evidências inconsistentes.....	145
7.4. Achados de auditoria.....	146
7.4.1. Componentes de um achado.....	146
7.4.2. Matriz de achados.....	149
7.4.2.1. Matriz preliminar de achados.....	150
7.4.2.2. Propostas de encaminhamento.....	151

7.4.3. Requisitos para a elaboração de recomendações.....	155
7.4.4. Matriz de responsabilidades.....	156
7.5. Papéis de Trabalho.....	156
7.5.1. Propósito e conteúdo dos papéis de trabalho (PTs correntes e permanentes).....	157
7.5.2. Responsabilidade e armazenamento dos papéis de trabalho pela Auditoria.....	158
8. Comunicação dos resultados e monitoramento.....	159
8.1. Comunicação restrita: exceções ao princípio da transparência.....	160
8.2. Relatório de Auditoria.....	162
8.2.1. Estrutura do Relatório (itens recomendados).....	163
8.1.1.1. Relatório Preliminar.....	164
8.1.1.2. Relatório Final.....	165
8.1.1.3. A opinião do auditor: tipos e aplicação por modalidade.....	166
8.1.2. Divulgação do relatório final.....	168
8.1.3. Apresentação executiva.....	169
8.2. Monitoramento das recomendações.....	169
8.2.1. O relatório de auditoria e a efetividade.....	170
8.3. Avaliação dos benefícios gerados.....	172
8.3.1. Definição e classificação dos benefícios.....	172
8.3.2. Metodologias de Contabilização de Benefícios.....	172
9. Referências e Anexos.....	173
9.1. Referências Bibliográficas.....	173
9.2. Anexos (quadro de atualizações).....	175

1. Objetivo do Manual

O presente Manual de Auditoria Interna tem como objetivo principal estabelecer as diretrizes, os princípios e as bases procedimentais que orientam as atividades da unidade de Auditoria da Câmara Municipal de Belo Horizonte (CMBH). Ele visa garantir a independência, a objetividade e a proficiência dos trabalhos, servindo como uma ferramenta essencial para aprimorar a governança, a gestão de riscos e os controles internos da instituição.

Ao pautar-se em normas e boas práticas nacionais e internacionais, este manual busca fornecer um referencial claro para a atuação da auditoria interna, auxiliando na prevenção de desvios e no aperfeiçoamento contínuo dos processos e da gestão dos recursos públicos. Em suma, o manual visa fortalecer o papel da auditoria interna como um parceiro estratégico da alta administração e um instrumento fundamental para a credibilidade e a legitimidade da CMBH perante a sociedade.

1.1.Introdução

O referencial normativo aqui adotado é composto por uma base hierárquica que privilegia a aderência às boas práticas internacionais e nacionais, garantindo que os trabalhos se alinhem com os mais altos padrões de qualidade.

As atividades de auditoria interna são fundamentadas em:

- **Princípios e padrões internacionais:** a Auditoria Interna da CMBH adota os princípios e as diretrizes de auditoria governamental da INTOSAI (Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores), em especial as ISSAI (Normas Internacionais de Auditoria das Entidades Fiscalizadoras Superiores).
- **Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP):** os trabalhos observam e são realizados em conformidade com as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), que são as diretrizes de auditoria do

Tribunal de Contas da União (TCU) e da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon). A NBASP, por sua vez, é fundamentada na ISSAI.

- **Normas Técnicas do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE-MG):** também são observadas as normas técnicas, resoluções e instruções normativas expedidas pelo Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, órgão de controle externo ao qual a CMBH está jurisdicionada.
- **Normas de Auditoria Independente:** para complementar e detalhar a execução dos trabalhos, utiliza-se, de forma subsidiária, as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de Auditoria (NBC-TA), as quais são baseadas nas normas de auditoria internacional (ISAs).
- **Legislação Federal, Estadual e Municipal:** nossas atividades estão, por fim, em conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis à administração pública brasileira, incluindo a Constituição Federal, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a Lei nº 4.320/64, e a Lei Orgânica Municipal.

Essa abordagem não apenas atende às exigências normativas, mas também demonstra que a Auditoria Interna da CMBH está profundamente comprometida com os padrões de excelência e com a constante evolução das práticas de controle.

1.2. Campo de aplicação do manual

O presente Manual tem como campo de aplicação a totalidade da administração da Câmara Municipal de Belo Horizonte (CMBH). Os seus princípios, diretrizes e procedimentos são de observância obrigatória por todos os servidores responsáveis pelo planejamento e operacionalização das atribuições de auditoria interna da Câmara, bem como por qualquer outro agente ou unidade que venha a atuar em nome da unidade de Auditoria no exercício de suas atribuições.

Além disso, o Manual se aplica, no que couber, às atividades de gestão, servindo como um guia para os gestores e servidores quanto ao papel e às expectativas da Auditoria Interna. O presente documento estabelece a forma como a auditoria atua em relação aos processos e controles internos da instituição, servindo como salvaguarda para a atuação da equipe e como referencial para a avaliação de seus trabalhos pelos mecanismos de revisão e avaliação internos à auditoria, pela Presidência e Mesa-Diretora, pelos gestores auditados, pelos órgãos de controle externo e pelos cidadãos, assegurando que os trabalhos sejam conduzidos com a máxima objetividade, independência e transparência.

1.3. Responsabilidade pelo Manual

A responsabilidade pela manutenção e atualização do conteúdo deste Manual é atribuída à Auditoria da Câmara Municipal de Belo Horizonte (CMBH), na qualidade de unidade responsável pelo planejamento e condução das atividades de auditoria no âmbito do Poder Legislativo Municipal.

Caberá a essa unidade, por meio de seu titular e subordinados, zelar pela perenidade do documento, assegurando que seu conteúdo reflita as melhores práticas da área, a legislação vigente e as diretrizes do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. A atualização contínua do manual será essencial para manter a relevância da Auditoria, garantindo que suas atividades estejam sempre alinhadas aos objetivos estratégicos da instituição.

1.4. O que é Auditoria Interna

A auditoria interna é uma atividade que vai muito além da simples fiscalização. Ela atua como um pilar de apoio à governança, buscando adicionar valor e aprimorar as operações de uma organização contribuindo ativa e continuamente para a aderência normativa e melhoria das atividades de gestão da instituição e, conseqüentemente, dos resultados dos serviços prestados ou colocados à disposição dos usuários.

O Instituto dos Auditores Internos do Brasil (IIA) é a principal entidade global de auditoria interna e a sua definição é a mais aceita e utilizada em todo o mundo,

segundo a qual, a auditoria interna é uma atividade de avaliação e consultoria independente e objetiva, desenhada para adicionar valor e melhorar as operações de uma organização, ajudando-a a cumprir seus objetivos ao trazer uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e aprimorar a eficácia dos processos de governança, gestão de riscos e controles.

O Tribunal de Contas da União (TCU), no contexto da auditoria governamental brasileira, também tem a sua própria definição que reflete o papel da auditoria no setor público, postulando que a auditoria interna governamental é uma atividade de avaliação independente e objetiva que tem por propósito adicionar valor e melhorar as operações de uma instituição pública, auxiliando a instituição a realizar seus objetivos a partir da avaliação e do aperfeiçoamento dos processos de gestão de riscos, controle interno, governança e integridade.

Ademais, o Manual da CGU, alinhado ao IIA e ao TCU, reforça o papel estratégico da auditoria interna no contexto da administração pública federal, mas replicável em grande medida à administração dos outros entes federados, dizendo que a auditoria interna é uma atividade de avaliação e de consultoria, de caráter independente e objetivo, que se destina a acrescentar valor e aprimorar as operações da organização e a auxiliá-la a atingir seus objetivos, com base em uma abordagem sistêmica e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controles internos e governança.

A partir das definições mencionadas, conclui-se que a atividade de auditoria interna é autônoma para decidir, dentro das balizas legais e em alinhamento aos parâmetros institucionais, como e quando desempenhar as suas atribuições; baseada em fundamentação técnica, a partir da aplicação de procedimentos técnicos previamente planejados; devidamente documentada; e metodologicamente estruturada (abordagem sistêmica e disciplinada), o que justifica a existência do presente manual que busca consolidar os regramentos que disciplinarão as auditorias no âmbito da CMBH. Conclui-se também que a atividade de auditoria tem por finalidade ser um instrumento estratégico que contribui para que a instituição consiga entregar os resultados por ela planejados de maneira eficiente e eficaz, e não ser um instrumento repressivo, persecutório, de apontamentos de irregularidades ou uma mera caçadora de fraudes, já que seria um reducionismo atroz do real valor que a auditoria interna representa. Em

suma, a auditoria interna é desenvolvida para subsidiar a gestão com as melhores informações para a tomada de decisões racionais em ambientes permeados por riscos, apontando irregularidades e erros quando presentes, mas também auxiliando a enxergar oportunidades, sempre buscando o contínuo aperfeiçoamento da estrutura de governança e o fortalecimento da capacidade de geração de valor.

A auditoria interna, com a sua abordagem baseada em riscos, serve como uma unidade de monitoramento e análise de dados e informações, transformando-os em conhecimento passível de ser utilizado para a tomada de decisões pela alta gestão. A visão técnica e independente dos auditores subsidia ajustes e melhoramentos fundamentais na articulação dos processos, pessoas e tecnologias, de modo a aumentar a capacidade de a instituição entregar valor às suas partes interessadas.

Essa função, contudo, não se limita à eficiência operacional. Em uma organização pública, a auditoria interna é a terceira linha de defesa da gestão, atuando como um baluarte contra fraudes, irregularidades e condutas que possam desviar a entidade de sua missão. Ao avaliar a eficácia dos controles internos, a auditoria não apenas protege os recursos públicos, mas também fortalece a responsabilização, a transparência e a integridade. Desse modo, a auditoria interna se posiciona como um elo vital entre a gestão, a governança e o cidadão, garantindo que o ciclo virtuoso da administração pública se complete: do planejamento à entrega de valor, com responsabilidade e controle.

Como forma de potencializar as contribuições da auditoria para os resultados da instituição, a sua abordagem possui foco preventivo, sem, contudo, abrir mão da atuação corretiva, sempre observando o custo-benefício de suas atuações. O foco preventivo consiste em realizar avaliações em objetos não porque já ocorreu um problema, mas porque existem riscos significativos que sinalizam a possibilidade real de que problemas se concretizem. Assim, é possível a emissão de alertas que possibilitem aos responsáveis pela gestão adotar providências em tempo hábil. Entretanto, a atuação preventiva pode falhar, haja vista que as auditorias possuem limitações referentes a falhas humanas dos auditores, limitações inerentes aos procedimentos, indisponibilidade de informações adequadas para fins de controle etc; bem como pode não ser a abordagem mais adequada ou

possível, o que enseja a sua permanente disponibilidade para também lidar com a minimização de dano quando a concretização do evento de risco não puder ser evitada.

1.4.1. Auditoria governamental (interna e externa)

Para melhor esclarecer o papel da auditoria interna, faz-se necessário o cotejo entre as auditorias interna e externa no setor público. A princípio, são atividades desenvolvidas por órgãos diferentes, sendo as auditorias internas realizadas por unidades com atribuições de auditoria na estrutura organizacional de cada Poder, órgão e entidade - como as Controladorias Gerais e as unidades de controle interno das Secretarias, Autarquias e Fundações no Poder Executivo; os departamentos de auditoria e controle interno dos Tribunais de Justiça, Ministério Público, Tribunais de Contas e Defensorias Públicas -, e as auditorias externas realizadas pelos Tribunais de Contas. Embora sejam operacionalizadas por órgãos de estatura distinta, trata-se de atividades absolutamente complementares que apresentam como fim último o aperfeiçoamento da administração pública. A devida comparação entre as duas formas de auditoria estão consolidadas no quadro abaixo:

Quadro 1 - Auditoria Interna x Auditoria Externa no setor público

Característica	Auditoria Interna	Auditoria Externa
Vinculação	Realizada por um profissional que integra a estrutura da própria entidade auditada, sendo uma atividade de assessoramento à alta administração. A auditoria interna está ligada diretamente ao	Realizada por uma entidade ou profissional externo e totalmente independente da instituição auditada.

	dirigente máximo, visando manter um grau de independência.	
Objetivo Principal	Contribuir para o aperfeiçoamento dos controles internos, mitigar riscos, e aprimorar a governança e a integridade da instituição. Ajuda a entidade a cumprir seus objetivos.	Avaliar as demonstrações financeiras e a conformidade com as leis e regulamentos, bem como o desempenho de políticas públicas. Seu foco é emitir uma opinião ou parecer sobre a adequação e a representatividade dos registros contábeis, sobre a regularidade da gestão e sobre a boa utilização dos recursos públicos.
Foco do Trabalho	Possui um foco mais amplo, englobando a eficiência, a eficácia, a economicidade e a regularidade dos atos administrativos e fatos da gestão. Tem uma abordagem proativa e prospectiva, buscando identificar riscos.	Tem um foco mais restrito e reativo, voltado, primariamente, para a confiabilidade das informações financeiras e não financeiras elaboradas e divulgadas pela instituição. Busca assegurar a transparência e a prestação de contas

		dos recursos públicos.
Atuação	Funciona como uma terceira linha de defesa para a governança, prestando serviços de avaliação e consultoria. Fornece à gestão insights para aprimorar a eficiência, a eficácia e a governança corporativa.	Atua como um controle externo da gestão, geralmente exercido por Tribunais de Contas. Sua atuação está voltada para a fiscalização da aplicação dos recursos públicos.
Público-Alvo	Seus relatórios são direcionados, principalmente, para a alta administração e para o corpo gerencial da própria instituição, a fim de subsidiar a tomada de decisões.	Os relatórios são direcionados ao público externo, como a sociedade, o poder legislativo e outras partes interessadas.
Periodicidade	Pode ser contínua e realizada com frequência, adaptando-se às necessidades específicas da gestão.	Geralmente, é um trabalho periódico e pontual, realizado com base em um plano de auditoria ou por determinação da lei.

1.4.2. A Auditoria nos setores privado e governamental

A auditoria, tanto interna quanto externa, assume papéis e características distintos dependendo do setor em que atua. No setor privado, a ênfase é na proteção dos interesses dos acionistas e investidores, enquanto no setor público o foco é garantir a boa e regular aplicação dos recursos públicos.

No setor privado, a auditoria externa (independente) possui um destaque regulatório muito maior, sendo a sua exigência prevista legalmente para uma gama ampla de situações, como para empresas com ações em bolsas de valores, grandes empresas, instituições financeiras e de previdência. A auditoria interna, por outro lado, tem a sua obrigatoriedade legal muito mais restrita, sendo exigida principalmente em bancos e em empresas estatais.

Essa dinâmica muda completamente no setor governamental. Nesse contexto, tanto a auditoria interna quanto a auditoria externa (independente) são obrigatórias, com previsão constitucional para sua realização, sendo que as diferenças de escopo e objetivo refletem os compromissos de cada auditoria com seu público.

- **Setor Governamental:** No âmbito público, a dinâmica é outra. Não existe uma relação de prestação de serviços entre as auditorias externa e interna e a unidade auditada. Além disso, tanto as unidades de auditoria interna quanto as de auditoria independente podem realizar os mesmos tipos de trabalhos, o que varia entre elas é o grau de autonomia, escopo e objetivo. O compromisso da auditoria externa é com a boa e regular aplicação dos recursos públicos, visando à legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia e transparência do conjunto da Administração Pública sob sua jurisdição, não assumindo compromissos com os objetivos e metas das unidades auditadas por ser responsabilidade da alta administração de cada uma delas estabelecer mecanismos de governança, que assegurem o adequado direcionamento e monitoramento da gestão com vistas à concretização de seus resultados. A auditoria interna, por sua vez, tem seu compromisso com a própria instituição auditada em cuja estrutura se insere, ajudando a alta gestão a garantir o cumprimento dos objetivos

institucionais por meio de mecanismos de governança, gestão de riscos e controles internos.

Diante desse cenário, fica muito mais evidente e compreensível a essencialidade e a complementaridade dos dois níveis de auditoria no setor governamental. A auditoria interna atua como um mecanismo de controle da própria gestão, com um foco proativo e de aprimoramento interno e a auditoria externa, por sua vez, atua como um controle externo, garantindo a prestação de contas à sociedade e ao poder público. Ambas as atividades são cruciais e não se sobrepõem, mas sim se reforçam mutuamente na garantia da boa administração pública.

2. Princípios e missão da Auditoria Interna

2.1. Missão e objetivos da auditoria interna

O objetivo da auditoria interna é auxiliar a instituição a atingir os seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para a avaliação e para a melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança. Assim, ao contrário do que se costuma pensar, auditoria interna não tem por finalidade precípua apontar irregularidades e encontrar culpados, mas, sim, identificar temas que lhe permitam adicionar valor às operações da instituição, seja por meio do saneamento de falhas seja para o aperfeiçoamento em pontos de melhoria, a fim de que os objetivos estratégicos possam ser alcançados.

Além de verificar a conformidade legal e a fidedignidade dos registros contábeis, orçamentários, financeiros, operacionais e patrimoniais, o escopo de trabalho, conforme as melhores práticas de auditoria governamental, deve abranger a avaliação dos chamados "5 Es": economicidade, eficiência, eficácia, equidade e efetividade. Avaliar os 5 Es significa que a Auditoria Interna atua como uma ferramenta de inteligência de gestão, analisando se os recursos da Câmara estão sendo alocados e utilizados de maneira ótima para entregar os resultados pretendidos.

A missão da Auditoria Interna na CMBH é apoiar a gestão e a alta administração na proteção do patrimônio público e na condução ética e eficiente das atividades. Isso é feito por meio da análise e avaliação independente das operações, processos e sistemas de controle interno, garantindo que os recursos públicos sejam utilizados de forma legal, econômica e eficaz. Pretende-se que a auditoria seja um parceiro estratégico de confiança da gestão, contribuindo de forma efetiva para o alcance dos resultados estratégicos da Câmara.

2.2. Principais partes interessadas (Mesa Diretora, Vereadores, unidades da Secretaria Administrativa, órgãos de controle externo e cidadãos).

No contexto governamental, o universo das partes interessadas da Auditoria Interna é mais amplo do que no setor privado, englobando não apenas a alta administração (que é o destinatário imediato), mas também os órgãos de fiscalização externos e, sobretudo, a sociedade, em virtude do princípio da accountability.

Para a CMBH, as partes interessadas se dividem em três grandes categorias, cada uma recomendando um modelo distinto de comunicação e engajamento:

1. Partes primárias/administrativas: incluem a Mesa Diretora (Presidente), o Controlador-Geral e as unidades da Secretaria Administrativa da CMBH.
2. Partes institucionais/fiscalizatórias: englobam os demais Vereadores, que utilizam o trabalho da Auditoria como suporte para o seu mandato, e os órgãos de controle externo, notadamente o Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE-MG).
3. Partes beneficiárias: representada pelos cidadãos e representantes da sociedade civil, que são os beneficiários dos serviços e do dever de transparência da Câmara.

A. Mesa Diretora

A Mesa Diretora, sob a liderança do Presidente, representa o órgão máximo da administração da Câmara, detendo as competências privativas relativas ao orçamento, à gestão de pessoal e à prestação de contas, incluindo o envio das contas da Câmara ao TCE-MG. A Mesa é, portanto, a responsável por garantir o financiamento e o suporte político da instituição.

Expectativa primária: a Mesa Diretora espera, principalmente, a segurança razoável de que a gestão da Casa esteja em conformidade com a legislação e que os riscos de impugnações ou de desaprovação de contas pelo TCE-MG estejam sendo atenuados, bem como necessita de informações que a subsidiem em decisões administrativas e orçamentárias críticas.

Estratégias de tratamento e comunicação (gerenciar de perto): a comunicação com a Mesa deve ser executiva e estratégica. Para isso, os relatórios devem ser concisos, focando nas implicações financeiras e nos riscos estratégicos dos achados, apresentando recomendações claras e acionáveis. Essa comunicação direta e de alto nível permite que a Auditoria subsidie a Mesa em sua função de direção dos trabalhos administrativos da Câmara.

B. O Controlador-Geral

O Controlador-Geral é o titular do Sistema de Controle Interno (SCI) e o superior administrativo da unidade de auditoria, responsável pela gestão estratégica do controle, pelo alinhamento das atividades de prevenção e avaliação, e pela garantia da coordenação do sistema.

Expectativa primária: o Controlador-Geral espera alinhamento metodológico e coordenação com a Auditoria Interna para otimizar os recursos do controle interno, tornando-se fundamental que o trabalho da Auditoria complemente o trabalho de controle preventivo da Controladoria, evitando a duplicação de esforços.

Estratégias de tratamento e comunicação (envolvimento contínuo): o Controlador-Geral recebe o reporte técnico sintetizado, enfatizando os

apontamentos estratégicos, tendo também, a qualquer tempo, acesso detalhado à documentação de auditoria, que inclui achados completos, evidências e referências normativas. A articulação é crucial na elaboração do Plano Anual de Auditoria Interna (PAAI) e dos Relatórios de Auditoria Interna, assegurando que a abordagem da Auditoria seja consistente com as prioridades gerais do SCI.

C. As unidades administrativas auditadas

As unidades administrativas da Câmara Municipal são o objeto direto dos trabalhos de auditoria interna. De acordo com as normas de controle interno, a abrangência da auditoria interna estende-se a todas as unidades da estrutura organizacional, quer como executoras de tarefas, quer como fornecedoras ou receptoras de dados e informações.

Expectativa primária: essas unidades esperam que o processo de auditoria seja conduzido com profissionalismo, transparência e o mínimo de interrupção em suas operações, desejando receber achados detalhados, que respeitem o contraditório, e que a Auditoria ofereça consultoria e suporte na melhoria dos processos, garantindo o alinhamento de seus trabalhos com os objetivos da Casa.

Estratégias de tratamento e comunicação (envolvimento tático): o tratamento com as unidades auditadas é de natureza tática e técnica, sendo fundamental adotar o princípio do due process (devido processo legal), fornecendo às unidades o direito de se manifestar formalmente sobre os achados de auditoria antes da emissão do relatório final (contraditório).

A cooperação dessas unidades é crucial para a execução eficaz do PAAI, devendo a Auditoria se posicionar como um parceiro que agrega valor à gestão, auxiliando as unidades a alcançarem maior economicidade, eficiência e eficácia.

D. Os demais Vereadores

Os Vereadores da CMBH são detentores do mandato de fiscalização da gestão administrativa, necessitando de subsídios técnicos para aprofundar a avaliação da performance da Câmara.

Expectativa primária: os Vereadores esperam informações técnicas imparciais que funcionem como suporte para o exercício de sua função fiscalizatória.

Estratégias de tratamento e comunicação (manter informado): deve-se garantir que os resultados consolidados dos trabalhos da Auditoria estejam acessíveis aos parlamentares. Embora o acesso a documentos de trabalho possa ter restrições regimentais (dependendo do sigilo ou da fase da auditoria), os resultados finais devem ser apresentados de maneira que permitam a transformação do achado técnico em uma ferramenta de controle.

Para tanto, é essencial que o tratamento da informação seja uniforme e proativo (divulgação para todos) para que a Auditoria preserve sua objetividade, evitando que os achados sejam usados seletivamente e se tornem instrumentos políticos. A manutenção da objetividade exige que a informação seja completa e contextualmente correta para todos os interessados, impedindo que a unidade seja percebida como partidária e garantindo a sua credibilidade institucional.

E. Os órgãos de controle externo (TCE-MG)

O Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE-MG) é o principal órgão de controle externo a que está vinculada CMBH, responsável pela fiscalização e pelo julgamento das contas.

Expectativa primária: O TCE-MG exige confiabilidade e qualidade no trabalho da Auditoria Interna, que pode ser utilizada pelo controle externo para otimizar suas próprias atividades de fiscalização. O Tribunal também espera que a CMBH forneça dados fidedignos e tempestivos, notadamente através do Sistema Informatizado de Contas dos Municípios (SICOM) e em conformidade com os normativos que regulamentam o conteúdo e o prazo das prestações de contas.

Estratégias de tratamento e comunicação (parceria técnica): a Auditoria Interna da CMBH deve obrigatoriamente alinhar as suas práticas com os métodos, técnicas e procedimentos de auditoria governamental recomendados pelo Tribunal.

Um trabalho interno robusto, alinhado com às normas e às melhores práticas, atua como um fator redutor de risco para o controle externo, reduzindo a probabilidade e o impacto de fiscalizações diretas na Câmara. A Auditoria Interna não substitui o TCE-MG, mas fornece um recurso interno valioso que aumenta a confiança regulatória.

F. Os cidadãos e a sociedade civil

Os cidadãos são os destinatários finais dos serviços públicos e detentores do direito fundamental de fiscalizar o uso do dinheiro público. Embora não interajam diretamente com a auditoria interna, eles se beneficiam de uma Câmara Municipal mais transparente, ética e que utiliza os recursos públicos de forma responsável, o que contribui para fortalecer a confiança da população na instituição, garantindo que o dinheiro dos impostos seja bem empregado.

Expectativa primária: a sociedade espera acesso facilitado e compreensão clara dos resultados da gestão, bem como a confirmação de que melhorias são implementadas e falhas são prevenidas e corrigidas pela administração da Câmara.

Estratégias de tratamento e comunicação (informar): A transparência ativa, por meio da divulgação independentemente de requerimento, deve incluir o Plano Anual de Auditoria Interna (PAAI) e os relatórios dos trabalhos, ressalvadas apenas as informações legalmente protegidas por sigilo.

A versão pública dos relatórios deve prezar pela linguagem cidadã, evitando o emprego demasiado de jargões técnicos e focando em sumários executivos que expliquem o propósito da auditoria e o impacto dos achados na aplicação dos recursos públicos.

A publicação proativa do PAAI serve como uma ferramenta de dissuasão e gestão de expectativas. Ao informar publicamente quais áreas serão auditadas no exercício (por exemplo, contratações ou gestão de pessoal), a Auditoria sinaliza à administração quais setores estão sob escrutínio, o que naturalmente incentiva a correção preventiva de falhas (efeito dissuasório). Paralelamente, informa os

cidadãos e o controle externo sobre a priorização estratégica adotada pela CMBH.

Matriz de Influência e Interesse das partes interessadas da Auditoria Interna da CMBH

Parte interessada	Nível de interesse	Nível de influência	Estratégia de engajamento recomendada
Mesa Diretora/ Presidente	Alto	Muito Alto	Gerenciar de perto (Comunicação Direta)
Controlador- Geral	Muito Alto	Muito Alto	Envolvimento contínuo (reporte técnico e colaboração)
Unidades auditadas	Muito Alto	Alto	Envolvimento tático (comunicação detalhada e contraditório)
Demais Vereadores	Médio	Médio	Manter informado

Órgãos de Controle Externo (TCE-MG)	Alto	Muito Alto	Parceira técnica (Alinhamento metodológico, colaboração e troca de informações)
Cidadãos	Médio	Baixo/Indireto	Informar (transparência ativa, linguagem cidadã)

A gestão eficaz das partes interessadas transcende a mera comunicação, sendo um ato estratégico que reforça a independência da função de auditoria, otimiza o uso dos recursos de fiscalização e, fundamentalmente, cumpre o dever de accountability perante a sociedade. A inclusão das unidades administrativas auditadas como partes interessadas primárias do processo garante a priorização da cooperação, convertendo os achados técnicos em melhorias operacionais concretas.

2.3. Princípios fundamentais

Os princípios descrevem as expectativas comportamentais dos profissionais que desempenham as funções de auditoria interna. Eles funcionam como um guia em todas as etapas do processo, desde o planejamento até a apresentação dos resultados, além de assegurarem que as avaliações e recomendações sejam imparciais e baseadas em evidências sólidas, o que fortalece a confiança da alta gestão e dos demais colaboradores nos resultados da auditoria.

2.3.1. Proficiência e zelo profissional

É essencial que os responsáveis pelos trabalhos de auditoria possuam as habilidades necessárias e sejam diligentes em suas funções.

A proficiência é um termo coletivo que diz respeito à capacidade dos responsáveis pelos trabalhos de auditoria interna de realizar os trabalhos para os quais foram designados, devendo possuir e manter, em conjunto, o conhecimento, as habilidades e outras competências necessárias ao desempenho de suas responsabilidades, e também zelar pelo aperfeiçoamento de seus conhecimentos e habilidades por meio do desenvolvimento profissional contínuo.

O zelo profissional se refere à atitude esperada do responsável pelo trabalho de auditoria interna na condução dos trabalhos e nos resultados obtidos. O responsável pela auditoria 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 precipuamente preventiva. O zelo profissional se aplica a todas as etapas dos trabalhos de avaliação e de consultoria.

O responsável pelo trabalho de auditoria interna 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. Assim, deve estar alerta aos riscos significativos que possam afetar os objetivos, as operações ou os recursos da Unidade Auditada.

2.3.2. Autonomia técnica, independência funcional e objetividade

Os requisitos de autonomia técnica, independência funcional e objetividade estão associados ao posicionamento da Auditoria e à atitude dos seus servidores em relação à unidade auditada.

A autonomia técnica e a independência funcional referem-se à capacidade de a Auditoria desenvolver trabalhos de maneira imparcial, uma vez que a atividade de asseguarção deve ser realizada livre de interferências na determinação do escopo, na execução dos procedimentos, no julgamento profissional e na comunicação dos resultados.

Como corolário da autonomia, o princípio da objetividade preceitua que os responsáveis pelos trabalhos de auditoria interna devem atuar com o maior grau de imparcialidade, evitando situações de conflito de interesses ou quaisquer outras que afetem sua objetividade, de fato ou na aparência, ou comprometam seu julgamento profissional, devendo o auditor se declarar impedido nas situações que possam afetar o desempenho das suas atribuições e, em caso de dúvidas sobre potencial risco para a objetividade, buscar orientação junto ao titular da auditoria.

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.

2.3.3. Respeito, integridade e idoneidade

Os responsáveis pelos trabalhos de auditoria interna devem servir ao interesse público e honrar a confiança pública, executando seus trabalhos com honestidade e diligência; comportando-se com cortesia e respeito no trato com pessoas, mesmo em situações de divergência de opinião; abstendo-se de emitir juízo ou de adotar práticas que indiquem qualquer tipo de discriminação ou preconceito; evitando quaisquer condutas que possam comprometer a confiança em relação ao

seu trabalho; renunciando a quaisquer práticas ilegais ou que possam desacreditar a sua função, a unidade de Auditoria em que atuam ou a própria atividade de auditoria interna, contribuindo, assim, para o alcance dos resultados pretendidos com a atividade de fiscalização.

A imperatividade em desenvolver relação de confiança e respeito com as unidades auditadas e com as partes interessadas nos resultados dos trabalhos de avaliação e consultoria, devem os integrantes dos trabalhos de auditoria interna serem 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 e irreparável, como comunicando, com tempestividade e discricção, toda e qualquer tentativa de limitação ou comprometimento à independência e objetividade de seus trabalhos ao responsável pela Auditoria.

2.3.4. Aderência às normas legais.

A atividade exercida pela auditoria interna deve se pautar pela aderência a padrões técnicos de referência nacional e internacional e buscar a garantia da qualidade dos trabalhos realizados.

2.3.5. Alinhamento a objetivos, estratégias e riscos

Para agregar valor e melhorar a eficácia de uma organização, as prioridades da auditoria interna devem se alinhar aos objetivos da organização e devem abordar os riscos com maior potencial de afetar a capacidade da instituição de atingir esses objetivos. Nesse sentido, a auditoria interna não é um fim em si mesmo, antes, ela é uma unidade dentro da instituição, de forma que os seus objetivos devem estar alinhados aos objetivos estratégicos da instituição como um todo.

2.3.6. Qualidade e melhoria contínua

Os responsáveis pelas atividades de auditoria interna devem realizar a auditoria em conformidade com normas profissionais de controle de qualidade. As políticas e os procedimentos de controle de qualidade devem estar em conformidade com

normas profissionais, a fim de assegurar que as auditorias sejam realizadas com um nível de qualidade consistentemente elevado.

2.3.7. Transparência e comunicação eficaz

A comunicação contínua ao longo do trabalho entre os responsáveis pelos trabalhos de auditoria interna e a gestão da atividade é essencial para transmitir informações que exijam atenção imediata, e para atualizar as partes relevantes sobre o progresso do trabalho ou mudanças nos objetivos ou no escopo. Essa comunicação contínua proporciona transparência e ajuda a equipe responsável pelos trabalhos de auditoria e a gestão da atividade a identificar e resolver quaisquer mal-entendidos ou discordâncias.

A comunicação eficaz requer construir relacionamentos, estabelecer confiança e permitir que as partes interessadas se beneficiem dos resultados dos serviços de auditoria interna. O Auditor é responsável por ajudar a função de auditoria a estabelecer uma comunicação contínua com as partes interessadas, para construir confiança e promover relacionamentos. Além disso, o Auditor supervisiona as comunicações formais da função de auditoria interna com a alta administração, para possibilitar qualidade e fornecer insights com base nos resultados dos serviços de auditoria interna.

2.3.8. Ceticismo profissional

Os responsáveis pelos trabalhos de auditoria devem possuir níveis de curiosidade intelectual e ceticismo profissional suficientes para permitir que compreendam amplamente toda a organização, pensem criticamente para determinar as causas principais das falhas de controle, e apresentem ideias que possam ajudar a organização. O ceticismo profissional ajuda que os trabalhos permaneçam objetivos.

Além disso, o ceticismo profissional permite ao auditor e aos analistas reconhecerem que podem existir circunstâncias que façam com que a informação sobre o objeto de auditoria contenha distorções relevantes. Isso significa que a equipe deve fazer uma avaliação crítica acerca da validade da evidência e da

existência de qualquer situação que contradiga ou ponha em dúvida a confiabilidade de documentos ou de informações obtidas.

2.3.9. Sigilo profissional

As informações e recursos públicos somente devem ser utilizados para fins oficiais, sendo vedada, por comprometer 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 os responsáveis pelos trabalhos de auditoria interna tenham qualquer interesse.

Os profissionais envolvidos com o trabalho de auditoria interna devem manter sigilo, mesmo que as informações não estejam diretamente relacionadas ao escopo do trabalho, e agir com cuidado em relação a dados e informações obtidos em decorrência do exercício de suas funções.

3. Prerrogativas e deveres da equipe de auditoria

3.1. Deveres éticos e postura

Os servidores credenciados para a realização de auditorias, no exercício de suas funções, deverão atuar em conformidade com os princípios e deveres éticos estabelecidos nas normas profissionais que lhes sejam aplicáveis. Isso é necessário para que o trabalho seja realizado de forma íntegra e independente, observando sempre os preceitos da legalidade, impessoalidade, moralidade e eficiência. Como exemplo, São princípios elencados pelo IIA (2024):

- **Integridade:** conduta moral e ética; espera-se que sejam honestos em sua atuação profissional;
- **Objetividade:** atitude imparcial e não tendenciosa ao tomar decisões;

- **Competência:** aplicação dos conhecimentos, habilidades e capacidades adequadas na auditoria;
- **Zelo Profissional:** ação em conformidade com as normas globais de auditoria interna;
- **Confidencialidade:** as informações obtidas devem ser utilizadas apenas para os fins da auditoria.

Além de executar seu trabalho com qualidade, credibilidade e autonomia, sua conduta deve ser equilibrada e manter padrões morais no relacionamento com outras pessoas e as unidades auditadas, mantendo a imparcialidade, de modo a não distorcer os objetivos de seu trabalho, abstendo-se de emitir opinião preconcebida ou tendenciosa induzida por convicções políticas ou de qualquer outra natureza.

3.1.1. Imparcialidade, isenção e prevenção de conflitos de interesse

Para a realização de um trabalho imparcial, o responsável pelo trabalho de auditoria deve evitar condutas que possam afetar sua objetividade. É necessário não somente ser de fato independente e imparcial, mas também o parecer. Há situações em que a auditoria poderá ser afetada pelas percepções ou pela postura do membro da equipe:

- **Preconceito:** a imparcialidade da auditoria pode ser afetada se o membro da equipe possuir preconceitos e se deparar com grupos étnicos, culturais ou de gênero diferentes do seu, o que acarretará a adoção de postura excessivamente crítica e desproporcional à realidade do que está sendo auditado.
- **Relacionamento pessoal:** o analista a ser designado para compor a equipe de auditoria não deverá ter vínculo de amizade, inimizade ou parentesco com o responsável pelo objeto da auditoria.

- **Viés cognitivo:** muitas vezes, de forma inconsciente, o responsável pela tarefa nos trabalhos de auditoria pode possuir uma inclinação em interpretar os fatos de maneira que confirmem crenças preexistentes, ignorando ou desconsiderando informações contrárias, influenciando suas decisões.

As ameaças à objetividade devem ser geridas por toda a unidade de auditoria. O titular da auditoria, ao identificar quaisquer fatos que possam gerar conflito de interesses, deverá adotar medidas para alterar a composição da equipe. Quando qualquer membro da auditoria julgar que questões pessoais podem influenciar sua imparcialidade, deverá declarar-se impedido de compor a equipe, comunicando formalmente o fato ao titular da auditoria, com a devida justificativa.

Ademais, o servidor da auditoria não deve avaliar atividades pelas quais tenha sido responsável anteriormente. O Art. 7º-A da Lei 11.565/2023, que prevê as atividades de auditoria do cargo de Analista de Controle Interno, veda ao cargo “ter responsabilidade ou autoridade sobre atividade auditável”, além de outras vedações que visam garantir a total independência da auditoria.

3.1.2. Uso de informações e dever de sigilo

A auditoria é caracterizada pela prudência no uso e na proteção de informações obtidas durante seus processos. A preservação dessas informações de divulgação inadequada - sejam intencionais ou não - é essencial para a condução e conclusão dos trabalhos, buscando garantir a integridade dos resultados.

É dever de todos os envolvidos na auditoria manter sigilo sobre as atividades desenvolvidas e, sobretudo, abster-se de utilizá-las em benefício próprio ou de terceiros. Com o intuito de proteger as informações coletadas, é necessária a adoção de medidas de segurança dos dados, como:

- restrição na distribuição de e-mail;
- controle de acesso físico e digital a informações;

- uso restrito a pastas de dados compartilhadas.

Compete ao titular da auditoria gerir o acesso aos processos de auditoria, assegurando que sejam mantidos em ambiente seguro e disponibilizados apenas às pessoas autorizadas, de forma a garantir a confidencialidade e confiabilidade do processo de auditoria.

3.1.3. Comunicação com as partes interessadas

A cordialidade, princípio básico das relações humanas, deverá ser priorizada desde o primeiro contato com a unidade auditada, a fim de se manter relações respeitadas e colaborativas. A equipe de auditoria, durante a realização dos trabalhos, deve:

- estar preparada para esclarecer possíveis questionamentos acerca do processo de auditoria, bem como sua finalidade;
- manter cautela no manuseio de papéis de trabalho, documentos físicos ou informatizados, bem como na exibição, gravação, transmissão e cópia de dados em meio eletrônico;
- primar pela discrição na solicitação de documentos e informações para os trabalhos de fiscalização;
- ter objetividade e clareza em todas as comunicações.

Devem-se identificar as partes interessadas e tomar a iniciativa de estabelecer uma comunicação eficaz. A boa comunicação é capaz de melhorar o acesso à informação e aos dados da unidade auditada. Todavia, deve-se atentar para que a comunicação com cada parte interessada não prejudique a independência e imparcialidade da auditoria.

Durante todo o processo de auditoria, será mantido contato com as partes interessadas à medida que as informações forem avaliadas. A Auditoria deve estar

aberta a críticas e sugestões de seus trabalhos de abordagem e coleta de informações a fim de contribuir para o seu planejamento e melhoria contínua.

Considerando a necessidade de adequação dos fluxos de comunicação da Auditoria com a estrutura organizacional da CMBH; as subordinações dos órgãos da Secretaria definidas pela Deliberação 07/2025; o respeito à hierarquia existente e a autonomia da Auditoria na sua abordagem; as comunicações das atividades de auditoria seguirão o seguinte:

- A comunicação inicial (ofício de abertura) seguirá o fluxo hierárquico, dando ciência aos responsáveis de cada área, feita conjuntamente à Presidência, Controlador-geral, diretoria-geral, diretor da área e titular da unidade auditada. Tal comunicação não fere o princípio da independência da Auditoria, uma vez que o seu objetivo é apenas dar ciência aos gestores sobre a auditoria a ser realizada; em nenhuma hipótese se buscará a concordância destes com sua realização.
- A comunicação eletrônica será feita exclusivamente por meio do endereço de e-mail oficial da Auditoria, com solicitação de confirmação de recebimento, competindo ao titular da unidade de auditoria assiná-lo.
- Quando uma informação requerida não estiver em posse da área auditada, sendo necessária sua coleta em outra unidade, a comunicação será apenas realizada ao diretor da área, quando não for a mesma, e ao titular da unidade que se busca a informação.
- Em todos os casos, deverá haver identificação do responsável de cada unidade, bem como o endereço de contato oficial.

3.1. Os principais meios formais de comunicação

São meios de comunicação a serem utilizados pela Auditoria:

- **Comunicado de Auditoria (Ofício de Abertura):** encaminhado às partes interessadas definidas, comunica formalmente o início do trabalho de

auditoria, aborda a previsão normativa para sua realização e sinaliza a necessidade de agendamento da reunião de abertura, quando for o caso.

- **Reunião de Abertura:** à unidade auditada será apresentada a equipe de auditoria, os objetivos, o objeto de auditoria e o cronograma para sua realização. Ademais, serão apontados na reunião de abertura pontos essenciais para sua efetiva realização:
 - ❖ definição dos recursos e estrutura necessários para o trabalho em campo, com a disponibilização de espaço físico e equipamentos, quando for o caso;
 - ❖ exposição das responsabilidades do auditado, o direito e dever de acesso da equipe de auditoria aos documentos, inclusive os sigilosos;
 - ❖ indicação da(s) forma(s) de comunicação, bem como o responsável pela comunicação direta com a equipe de auditoria;
 - ❖ exposição, pela unidade auditada, de quaisquer dúvidas sobre o trabalho.

A reunião de abertura será o mais objetiva possível, devendo ser registrados os principais pontos abordados em ata, que, após assinada por todos os presentes na reunião, deverá ser arquivada como papel de trabalho.

Nos casos em que a equipe de auditoria julgar desnecessária a realização da reunião de abertura, as informações constarão diretamente no Ofício de Abertura.

- **Reunião de encerramento:** tem como objetivo apresentar o resultado final da auditoria, documentado nos relatórios, expor os principais pontos e discutir os achados e recomendações. Esta será realizada posteriormente ao encaminhamento do relatório preliminar ao gestor da unidade auditada e previamente à emissão do relatório final.

- **Solicitação de Auditoria (SA):** enviado à unidade auditada, tem como objetivo solicitar informações, documentos e esclarecimentos. Na Solicitação de Auditoria, deverão estar definidos:
 - ❖ os prazos para o atendimento do pedido de informações, considerando sempre o volume das informações requeridas e tempo suficiente para que sejam disponibilizadas. A unidade auditada pode solicitar, justificadamente, a prorrogação do prazo ou declarar a indisponibilidade ou extravio da informação. No primeiro caso, a Auditoria poderá aceitar a dilatação do prazo desde que não haja prejuízo relevante ao programa de trabalho estabelecido; no caso de extravio, será aberta sindicância para apurar o ocorrido. Caso a informação seja apresentada distorcida ou em documentação falsa, serão comunicados o Corregedor Administrativo e o Controlador-Geral para a adoção dos procedimentos de apuração e responsabilização.
 - ❖ A recusa no fornecimento, dentro do prazo estabelecido, de informações formalmente solicitadas pela Auditoria enseja o encaminhamento de nova solicitação com novo prazo que, caso também não seja atendido, o fato será formalmente comunicado ao Corregedor Administrativo e ao Controlador-Geral, bem como evidenciado no relatório final (o impedimento no acesso a informações relevantes poderá levar a equipe de auditoria a alterar a opinião no relatório).
 - ❖ o(s) formato(s) que os dados deverão ser disponibilizados (.pdf, .docx, .xlsx, etc.).

Os documentos exigidos devem ser os originais, podendo, excepcionalmente, serem aceitas cópias desde que não se identifique risco relevante de fidedignidade, devendo ser explicitadas à unidade auditada as orientações sobre a necessidade da identificação da fonte das informações e de que os documentos estejam completos, datados e assinados.

A solicitação de determinados dados poderá ser dispensada quando a informação estiver disponibilizada no Portal da Transparência, não impedindo, caso necessário, a solicitação de documentos complementares.

Todos os documentos, solicitações e esclarecimentos que sejam encaminhados à unidade auditada e que sejam relevantes para dar suporte à conclusão da auditoria deverão compor os papéis de trabalho, classificados entre correntes e permanentes.

- **Nota técnica (NT):** emitida com a finalidade de fornecer esclarecimentos técnicos, apresentar fundamentações, motivações e justificativas sobre um tema específico que não demanda a formalidade de um relatório. Os resultados dos trabalhos de consultoria serão apresentados, preferencialmente, por meio de Nota Técnica, servindo como registro oficial das conclusões, recomendações e análises realizadas.
- **Nota de Auditoria (NA):** emitida durante a realização da auditoria e enviada à unidade auditada quando identificadas as seguintes situações:
 - ❖ falhas **meramente formais** que podem ser facilmente resolvidas, sem necessidade de serem expostas no relatório;
 - ❖ falhas que necessitem de adoção de **providências imediatas** pela unidade auditada, pois poderão resultar em danos aos cidadãos ou à administração pública, não sendo cabível esperar o término da auditoria para correção. Nesse caso, a NA será encaminhada também ao Diretor de área e ao Controlador-Geral, bem como comporá o relatório final de auditoria.

As situações apresentadas devem observar os requisitos especificados nos achados de auditoria e conter recomendação para corrigir a falha evidenciada.

Antes da formalização da NA, o achado deve ser apresentado à unidade auditada, para que se manifeste a respeito. Confirmando-se a desconformidade pela equipe de auditoria, a Nota será elaborada e

encaminhada, contendo o prazo razoável para atendimento da recomendação, que pode ser acordado com a unidade auditada.

- **Programa de Auditoria (PA):** assim como o Plano Anual de Auditoria Interna (PAAI), que será tratado no capítulo 5 deste manual, o Programa de Auditoria é um documento de planejamento, mas este de **abrangência operacional**, específico para cada ação determinada no PAAI. Nele estarão contidos:
 - ❖ a análise preliminar do objeto de auditoria, com os critérios a serem utilizados, matriz de riscos e priorização;
 - ❖ a definição dos objetivos e escopo do trabalho, considerando os principais riscos existentes e a adequação e suficiência dos controles adotados;
 - ❖ o cronograma previsto para a execução da auditoria;
 - ❖ os responsáveis pela sua coordenação.

O Programa de Auditoria visa facilitar o entendimento dos processos a serem utilizados para esclarecer seu objetivo. Servirá como um “roteiro” para guiar os trabalhos da auditoria.

- **Relatório Preliminar de Auditoria:** o relatório preliminar da auditoria será apresentado à unidade auditada para sua ciência, dando a ela a oportunidade, em tempo hábil, de apresentar esclarecimentos adicionais dos achados de auditoria, bem como a adoção de providências antes da emissão do relatório final. A análise dos comentários da unidade auditada será documentada nos papéis de trabalho.
- **Relatório de Auditoria:** documento principal da auditoria, redigido com objetividade e imparcialidade, expressará as conclusões, recomendações e providências a serem tomadas pela unidade auditada. Ao recomendar ações, a Auditoria pode indicar medidas:

- ❖ Corretivas: para reparação de situações já ocorridas.
- ❖ Preventivas: para evitar ocorrências indesejadas.
- ❖ Diretivas: para promover a adoção de medidas de controle.

As estruturas dos relatórios de auditoria, sua composição e forma de divulgação são tratadas no capítulo 8 deste manual.

- **Sumário Executivo:** funciona como a “porta de entrada” para as partes interessadas, sendo determinante para que decidam continuar a leitura. Ele compõe o Relatório de Auditoria e oferece uma visão geral e concisa dos resultados obtidos, destacando os pontos mais relevantes e a conclusão do trabalho, sem entrar nos detalhes do relatório completo. Também destaca as boas práticas identificadas, riscos significativos e medidas adotadas pela unidade auditada para aprimorar seus controles internos e gerir riscos.

No decorrer do processo, a equipe pode ver a necessidade da realização de reuniões de alinhamento, que deverão ser agendadas em conjunto com o gestor da unidade auditada. Os meios de comunicação aqui elencados não excluem a necessidade da adoção de outros para a adequação frente às especificidades encontradas no trabalho em campo.

3.1.4. Responsabilidades dos gestores das unidades auditadas com a boa realização da auditoria

Os gestores das unidades auditadas são peça-chave para a boa execução da auditoria. Devem orientar a equipe quanto ao acesso da equipe de auditoria ao espaço e informações e indicar o(s) responsável(is) pela liberação dos dados necessários.

Na comunicação inicial, o gestor indicará o responsável pela liberação dos dados, bem como o(s) meio(s) direto(s) de contato. Além disso, cabe ao gestor:

- assegurar acesso tempestivo e adequado às informações, documentos e registros solicitados;
- garantir que os responsáveis designados estejam disponíveis e devidamente instruídos sobre os procedimentos de auditoria;
- apoiar a auditoria na organização do ambiente, facilitando o acesso físico às dependências, quando necessário;
- promover um clima de colaboração junto à sua equipe, reforçando a importância da auditoria como instrumento de aprimoramento da gestão;
- comunicar qualquer limitação, particularidade ou restrição que possa impactar a coleta de informações e o andamento da auditoria.

Assim, os gestores contribuem para a fluidez do processo e colaboram diretamente com a Auditoria no alcance dos seus objetivos com qualidade e efetividade. Além disso, promovem o alinhamento institucional, impulsionando resultados pautados em comprometimento e excelência.

3.2. Composição da equipe de auditoria

Para cada tipo de auditoria, sejam elas programadas ou não programadas, deve-se dimensionar os recursos humanos indispensáveis à sua execução, com os conhecimentos e qualificação necessários para tal.

Cabe ao titular da auditoria designar a equipe, observando no perfil de seus membros:

- **Qualificação:** conjunto de conhecimentos técnicos e teóricos;
- **Habilidade:** aplicação prática dos conhecimentos;
- **Experiência:** vivência suficiente para avaliar situações e interpretar evidências;

- **Disponibilidade:** tempo de dedicação que cada membro poderá oferecer efetivamente à auditoria, sendo necessário que o profissional seja acessível e comprometido com a execução das atividades.

Tendo em vista que todo conhecimento pode ser adquirido, é responsabilidade do auditor buscar aprimoramento profissional contínuo, assegurando a qualidade e o aprimoramento de suas habilidades profissionais.

A auditoria será realizada, no mínimo, por duplas, de forma que haja compartilhamento de opiniões e ajuste de diferentes pontos de vista, o que tende a agregar mais valor à auditoria.

3.2.1. Realização dos trabalhos

A equipe de auditoria será sempre conduzida por Analistas de Controle Interno credenciados pelo titular da unidade de auditoria, podendo contar com a participação de outros servidores que venham a ser lotados na unidade de controle interno, de forma permanente ou mediante requisição. Criado pela Lei 11.565/2023, esse cargo desempenha papel fundamental nas atividades de auditoria interna da CMBH. Das atribuições do cargo elencadas na referida legislação, destacam-se as específicas de auditoria:

- A. participar da elaboração do PAAI;
- B. participar de auditorias de processos administrativos de compra, licitação, execução contratual, pagamento, distrato e aplicação de penalidades contratuais administrativas;
- C. participar de auditoria de atos de gestão de pessoal, especialmente os de admissão, exoneração, previdenciários, concessão de benefícios, progressão na carreira, afastamentos e licenças;
- D. recomendar adequações procedimentais, saneamento de processos administrativos, apuração de responsabilidade, abertura de sindicância ou

- processo de auditoria e aplicação de penalidades administrativas contratuais;
- E. participar da auditoria da execução orçamentária da CMBH, assim como dos relatórios, dos demonstrativos e dos registros contábeis;
 - F. participar da auditoria de arquivamento documental e da instrução processual que envolvam registros físicos e digitais, especialmente os assentamentos funcionais, os registros financeiros, os processos licitatórios e os processos legislativos;
 - G. participar da auditoria dos atos de gestão patrimonial, gestão de bens de consumo e gestão de serviços prestados à CMBH;
 - H. participar da auditoria de atos e processos que produzam despesa ao erário, inclusive os realizados por gabinete parlamentar e seus servidores;
 - I. participar dos processos de auditoria operacional e de auditoria especial, conduzidos pelo auditor;
 - J. instruir, movimentar e constituir evidências nos processos de auditoria;
 - K. participar da elaboração do relatório de auditoria.

Tais atribuições evidenciam a relevância do cargo de Analista de Controle Interno para a realização das atividades de auditoria no âmbito da CMBH, conferindo-lhe responsabilidade direta na execução de auditorias e na orientação técnica dos processos auditados.

3.2.2. Gestão de equipe por competências

O titular da Auditoria é responsável por promover o mapeamento individual das competências - conhecimentos, habilidades e experiências - dos membros da equipe, alinhando-as às exigências técnicas necessárias para o desempenho eficaz das atividades de auditoria. De forma integrada, a equipe de auditoria deve reunir

competências complementares para a execução do trabalho. Isso envolve não apenas o conhecimento sólido de auditoria, mas também o desenvolvimento de habilidades sociais, como capacidade analítica, de escrita e comunicação eficaz.

Para tanto, caberá ao responsável pela unidade de Auditoria:

- realizar diagnóstico individual e coletivo das competências da equipe, identificando lacunas entre as competências existentes e as desejadas;
- elaborar e implementar plano de desenvolvimento profissional que envolva treinamentos, capacitações ou cursos especializados, sejam eles internos ou externos;
- acompanhar o desempenho da equipe por meio de avaliações periódicas, com feedback contínuo;
- promover o rodízio de equipes, de modo a ampliar a experiência prática e a visão institucional.

A adoção dessas práticas contribui para o fortalecimento técnico da Auditoria, promovendo a melhoria da qualidade dos trabalhos, confiabilidade dos resultados e aperfeiçoamento do Sistema de Controle Interno da CMBH.

3.2.3. Rodízio de equipes

Nas atividades de auditoria, há a necessidade de mudança da equipe para que não haja comprometimento da imparcialidade. A troca periódica da equipe tem por objetivos:

- **preservar a independência da auditoria**, garantindo que as decisões sejam tomadas sem influências externas;
- **evitar a familiaridade excessiva com os auditados**, que poderia levar a avaliações tendenciosas ou complacentes;

- **dificultar a perda da objetividade**, mantendo a análise crítica das evidências;
- **prevenir conflito de interesse**, assegurando que os membros da equipe não se encontrem em situações em que suas convicções pessoais ou interesses particulares comprometam a imparcialidade do seu julgamento.

O rodízio de equipes deve ser planejado de forma estruturada pelo titular da Auditoria, levando em conta a complexidade do trabalho, tempo de atuação de cada servidor da unidade e experiência necessária para compreender os processos de cada tipo de auditoria. É responsabilidade do titular evitar que as mudanças de equipe comprometam a continuidade do trabalho e a qualidade das análises realizadas.

A prática da mudança de equipes é, ainda, um mecanismo estratégico que contribui para o desenvolvimento profissional dos servidores, pois permite que diferentes membros da equipe adquiram experiência em diversas áreas, fortalecendo a competência técnica do grupo como um todo. Isso fortalece a confiança nos resultados e contribui para a melhoria contínua dos processos.

3.2.4. Julgamento profissional

O julgamento profissional consiste na aplicação, pelo auditor, do conhecimento, capacitação e experiência para adotar decisões sobre as ações apropriadas em cada circunstância da auditoria. Esse processo exige o exercício do ceticismo profissional, observação das normas aplicáveis, bem como a avaliação dos aspectos de materialidade (relevância das informações) e risco.

Durante todo o processo de auditoria, o auditor deve ter capacidade de analisar as evidências obtidas, confrontá-las com seus conhecimentos prévios, verificar sua consistência e extrair conclusões fundamentadas. Para mais, deve ponderar diferentes alternativas, avaliar os impactos das informações na formação da sua opinião e agir sempre de forma independente, livre de vieses pessoais ou pressões externas.

O julgamento profissional do auditor não se restringe à interpretação das evidências, mas envolve, sobretudo, a responsabilidade de tomar decisões equilibradas, consistentes e alinhadas com os princípios da auditoria interna.

3.2.5. Possibilidade de requisição de servidores de outras unidades da CMBH e da participação de profissionais externos

Na realização de um trabalho de auditoria de natureza técnica, são necessários conhecimentos próprios que muitas vezes não são encontrados nos servidores da Auditoria; dessa forma, é necessária a requisição de servidores de outros setores e que tenham domínio sobre o tema.

Quando a auditoria requerer servidores de outras unidades da Secretaria da CMBH, tal requisição deverá ser feita pelo titular da Auditoria ao Controlador-geral, conforme previsto no Art. 4º, XIX, da Lei 11.565/2023: “solicitar ao controlador-geral a designação de servidor com conhecimento especializado para colaborar em processo de auditoria.” Por sua vez, ao Controlador-geral, compete “solicitar aos órgãos da CMBH a designação de servidores para contribuir com sua especialidade nos processos de auditoria indicados pelo Auditor”, previsão do inciso XX, art. 3º da mesma lei.

Diante disso, deverá ser elaborado um termo de confidencialidade para o participante externo da auditoria, para que este declare o comprometimento com o sigilo do trabalho. O responsável pela unidade de Auditoria deverá avaliar as competências necessárias do profissional externo em relação à análise a ser realizada, considerando:

- formação acadêmica/especializações/certificações relacionadas à área;
- experiência com o objeto que será auditado;
- disponibilidade do profissional, levando em conta o prazo especificado no planejamento de auditoria.

A participação de profissionais externos ou de servidores de outras unidades não exige a equipe de auditoria da responsabilidade pelo planejamento, execução e conclusão do trabalho, cabendo a ela, mediante revisão do titular, assegurar que as contribuições recebidas estejam alinhadas às normas de auditoria, bem como zelar pela independência, objetividade e qualificação técnica do processo.

3.3. Autonomia da unidade de Auditoria

A Auditoria tem a autoridade e a responsabilidade de realizar suas funções de maneira independente, sem interferências ou influências externas. Isso inclui a liberdade para escolher os temas a serem auditados, determinar o alcance do trabalho, definir os critérios de avaliação, utilizar métodos de amostragem, realizar os procedimentos necessários, tomar decisões com base no julgamento profissional e relatar os resultados, garantindo assim avaliações e conclusões imparciais, objetivas e confiáveis.

A autonomia da Auditoria é essencial para assegurar a integridade, credibilidade e imparcialidade dos trabalhos de auditoria, permitindo que quaisquer riscos ou falhas nos processos da CMBH sejam identificados e tratados de forma adequada. A independência também fortalece a governança institucional, oferecendo subsídios confiáveis aos gestores para tomar decisões, ao mesmo tempo em que protege o trabalho de auditoria de pressões externas que poderiam comprometer a qualidade técnica ou imparcialidade das avaliações. Essa autonomia é respaldada por dispositivos legais e normativos que asseguram acesso irrestrito a documentos, informações e áreas necessárias para a realização da auditoria.

3.3.1. Atribuições da equipe de auditoria

Os membros da equipe de auditoria devem manter uma atitude de independência que assegure a imparcialidade de seu trabalho, tendo por atribuições:

- realizar a auditoria observando as normas aplicáveis;
- assegurar a suficiência das informações coletadas;

- observar as suas atribuições previstas em legislação, bem como as orientações do titular da auditoria;
- em conjunto com o titular, elaborar o cronograma para o processo de auditoria;
- coletar e analisar as informações por meio de técnicas de auditoria adequadas;
- executar a auditoria de acordo com o planejamento.

Além dessas, os que estiverem lotados na unidade de auditoria interna devem:

- seguir as orientações contidas neste Manual de Auditoria, assim como as do Manual de Controle Interno;
- zelar pelo cumprimento dos prazos;
- zelar pelo correto preenchimento dos papéis de trabalho e pela correta correlação entre achados, evidências, conclusões e recomendações da auditoria;
- manter a confidencialidade dos dados, documentos e registros;
- comunicar, de imediato, ao Auditor quaisquer limitações encontradas durante a realização da auditoria;
- atuar com objetividade na coleta de dados e comunicação com as partes interessadas;
- realizar avaliação imparcial das circunstâncias relevantes;
- abster-se de realizar a auditoria caso possua interesse próprio ou qualquer outro que possa interferir no julgamento profissional;

- comprometer-se apenas com os trabalhos que possua a competência necessária para realizar.

O Auditor deve sempre buscar garantir que os deveres dos seus subordinados sejam cumpridos, interagindo constantemente com a equipe, procurando soluções para possíveis conflitos e adequando as atividades de forma a assegurar a qualidade do trabalho.

3.3.2. Direito e dever de atuar livre de interferências

A Auditoria desempenhará suas funções com autonomia técnica, sem qualquer interferência ou influência na seleção dos temas, definição do escopo, estabelecimento dos critérios, escolha da amostragem, execução dos procedimentos, análise profissional e comunicação dos resultados, sem, contudo, eliminar a garantia de o Presidente e o Controlador-Geral solicitarem trabalhos especiais, desde que guardem pertinência com as atribuições da Auditoria, bem como a necessidade de realização de trabalhos determinados pelo TCE-MG. Isso assegura a manutenção de avaliações e conclusões imparciais, objetivas e confiáveis, garantindo a integridade do processo de auditoria.

A autonomia da Auditoria não apenas fortalece como também confirma a funcionalidade do Sistema de Controle Interno como um todo, permitindo a identificação de riscos, ineficiências e oportunidades de melhoria em toda a estrutura da CMBH. Atuar com autonomia técnica é um pilar essencial para a credibilidade da Auditoria, assegurando que suas conclusões reflitam a realidade da CMBH e contribuam para a tomada de decisões.

3.3.3. Abordagem independente e objetiva

A independência das atividades de gestão é princípio fundamental da auditoria governamental, sendo condição essencial para sua credibilidade e efetividade. As etapas de abordagem de auditoria serão realizadas de forma técnica e objetiva, sem a necessidade de autorização de qualquer área para sua execução. Essa prerrogativa assegura à unidade de auditoria liberdade de atuação e proteção contra interferências externas, reforçando sua legitimidade.

Nesse contexto, a atuação independente permite que a unidade de auditoria interna:

- avalie processos, controles e riscos com base em critérios previamente estabelecidos;
- emita seus pareceres e recomendações com base em evidências, sem sofrer pressões políticas, administrativas ou pessoais;
- contribua de forma confiável para o aprimoramento da gestão, promovendo maior transparência e accountability.

A estrutura organizacional do Sistema de Controle Interno bem definida, a autonomia técnica e o acesso irrestrito às informações necessárias ao desempenho das funções asseguram a condução dos trabalhos com imparcialidade e ausência de conflito de interesses. Assim, ao preservar sua independência, a auditoria interna fortalece seu papel como instrumento de governança e apoio à tomada de decisão, refletindo exclusivamente a análise crítica, a competência técnica e o julgamento profissional dos servidores envolvidos.

3.3.4. Acesso a informações, espaços e pessoas

No processo de auditoria, a equipe de auditoria deve ter livre acesso a documentos e informações necessárias para o andamento do trabalho, sejam eles físicos ou digitais, inclusive a consulta a sistemas eletrônicos de processamento de dados.

A equipe de auditoria também terá acesso às áreas funcionais da unidade auditada para realização de inspeções e à qualquer servidor, durante o expediente funcional, que seja útil para a coleta de evidências.

3.3.5. Relação Auditoria-Controladoria

Na estrutura institucional do Sistema de Controle Interno da CMBH, a Auditoria compõe a Controladoria, constituída por, além da Auditoria, as unidades de Corregedoria Administrativa e Ouvidoria Administrativa.

A relação entre a Auditoria e a Controladoria é de complementaridade e coordenação, com funções distintas, mas integradas. Enquanto a Auditoria atua de forma independente e objetiva, conduzindo os trabalhos de auditoria com base em evidências e relatórios técnicos, a Controladoria utiliza essas informações para orientar decisões estratégicas, propor medidas de correção e garantir a integração da CMBH com os órgãos de controle externo. Essa relação permite que a Auditoria mantenha sua independência, ao mesmo tempo em que a Controladoria busca assegurar que os resultados de uma auditoria sejam aplicados de maneira eficaz para a melhoria da gestão, fortalecendo a transparência e legalidade dos serviços realizados pela CMBH.

Dessa forma, a Auditoria e a Controladoria funcionam de forma articulada: aquela produz informações técnicas e evidencia falhas e pontos de melhoria, enquanto essa transforma as informações recebidas em diretrizes estratégicas, promovendo a efetividade e confiabilidade do Sistema de Controle Interno.

3.3.6. Relação Auditoria-unidades auditadas

No processo de auditoria, a equipe deve conhecer o máximo possível da(s) unidade(s) a ser(em) auditada(s), seu fluxo de procedimentos, funcionamento dos próprios controles internos e objetivos finais dos processos, pois isso assegurará que o trabalho seja feito de forma unânime e com melhor fluidez. Esse conhecimento prévio, aliado à análise detalhada dos documentos, permite que a auditoria compreenda a realidade da unidade de maneira ampla e contextualizada, visando maior assertividade nas recomendações.

A Auditoria deve manter, com as demais unidades que compõem a CMBH, uma relação pautada pelo respeito institucional, clareza na comunicação e transparência em todas as etapas da auditoria. A unidade auditada deverá ser

mantida informada dos desdobramentos do trabalho de auditoria, assegurando que tenha oportunidade de se manifestar quando necessário.

Para um trabalho satisfatório, é indispensável um padrão de confiança mútua entre a unidade auditada e a Auditoria, com interação produtiva e colaboração do gestor, buscando o sucesso da auditoria a longo prazo. Tal confiança é construída por meio da postura ética da equipe de auditoria, imparcialidade nas análises e disposição de diálogo de forma construtiva.

A Auditoria tem como premissa promover mudanças positivas e agregar valor à organização; assim, deve ser vista pelas unidades auditadas como uma aliada. Seu objetivo não é meramente identificar falhas ou fragilidades, mas deve ser vista como um mecanismo de apoio à gestão, capaz de orientar decisões e fortalecer os controles internos para contribuir para os objetivos institucionais da CMBH.

4. Tipos e Trabalhos de Auditoria

Conforme já exposto, a auditoria interna se baseia principalmente em atividades de avaliação e consultoria, buscando auxiliar o atingimento dos objetivos da organização. No âmbito da avaliação, busca-se verificar e analisar a legalidade, legitimidade, eficiência e eficácia dos processos e atos, enquanto a consultoria consiste no fornecimento de apoio, de recomendações e de orientações para a melhoria dos processos e o alcance dos resultados.

Diante disso, cabe apresentar, a seguir, a natureza dos trabalhos de avaliação e de consultoria, seus objetivos e formas recomendadas de atuação.

4.1. Trabalhos de avaliação (asseguração)

A Avaliação é um processo sistemático e independente de confronto entre um objeto alvo e um conjunto de critérios pré-definidos, permitindo a análise de informações e evidências com a finalidade de se produzir uma opinião objetiva acerca da conformidade, eficiência, eficácia ou outros aspectos, comunicando-se os resultados às partes interessadas formalmente estabelecidas como

destinatárias do trabalho. Para além dos aspectos de mera conformidade, os trabalhos de avaliação se realizam sobre os processos de governança, gestão de riscos e controles internos.

Na CMBH, a avaliação dos processos de governança envolve a forma como a Câmara toma as decisões, e garante a integridade e a transparência. Pode-se citar como objetos de auditoria, por exemplo, a gestão da transparência pública, com a verificação da atualização e completude do Portal de Transparência da Câmara, para verificar se os dados (contratos, remuneração, despesas, etc) estão atualizados, acessíveis e claros, assegurando o cumprimento da Lei de Acesso à Informação; accountability, com análise das prestações de contas; e gerenciamento de desempenho, com o acompanhamento periódico de metas e indicadores de desempenho.

No que tange ao gerenciamento de riscos, é verificado se a CMBH identifica, mitiga e trata os riscos que possam comprometer a integridade e eficiência de sua atuação. Como exemplo, pode-se citar a análise de riscos relacionados a contratações, realizando uma auditoria preventiva e/ou corretiva em processos licitatórios e de dispensas/inexigibilidades, como a análise de superfaturamento, sobrepreço e tratamento isonômico entre os licitantes.

Em relação aos processos de controles internos, observa-se que o foco é analisar se existem mecanismos de controle eficazes para reduzir desperdícios, erros e irregularidades. Cita-se como exemplo de objetos de auditoria a gestão de contratos e convênios, mediante o acompanhamento de contratos de prestação de serviços; controle patrimonial, com auditoria de bens móveis e imóveis, verificando o registro, a guarda e a conservação; folha de pagamento, com a conferência de cálculos, acumulação de cargos e concessão de benefícios.

Ainda neste contexto, a Constituição Federal de 1988 prevê que o sistema de controle interno deve avaliar o cumprimento de metas no plano plurianual, a execução de programas e orçamentos, os resultados da gestão orçamentária, financeira e patrimonial de órgãos e entidades e a aplicação de recursos.

As atividades de avaliação na CMBH serão realizadas por equipe de auditoria credenciada para o trabalho, conforme art. 2º XXIII da Lei nº 11.565/2023, com

competência técnica e independência, a fim de que todos os trabalhos sejam realizados de forma imparcial. Essas atividades podem abranger diferentes áreas, como contratações, gestão financeira, patrimônio, recursos humanos, tecnologia da informação, entre outros.



4.1.1. Asseguração razoável e asseguração limitada

Os trabalhos de asseguração da Auditoria Interna se dividem fundamentalmente em dois grupos: **asseguração razoável** e **asseguração limitada**. Uma consideração frequente, porém equivocada, é a de que a asseguração razoável é, intrinsecamente, melhor ou superior à limitada quando, na realidade, representam procedimentos diferentes, adequados a circunstâncias e necessidades distintas.

A asseguração razoável é o trabalho mais robusto e exaustivo, visando fornecer um alto, mas não absoluto, nível de confiança de que o objeto auditado (processo, sistema ou informação) está livre de distorções relevantes, por meio da obtenção de evidências em quantidade e qualidade suficientes para a realização de afirmações positivas.

- **Procedimentos:** envolve a aplicação de procedimentos detalhados, testes substantivos, exame de amostras significativas e análise aprofundada de evidências.
- **Conclusão:** é expressa na forma positiva (ex: “Em nossa opinião, o processo de licitatório está adequado, em todos os aspectos relevantes.”).

A asseguração limitada visa fornecer um nível de confiança moderado. Ela não busca a exaustão de evidências, mas identificar se algo sugere uma distorção material.

- **Procedimentos:** baseia-se, primariamente, em indagações, análises, observação e revisão limitada de evidências. Os procedimentos são, por natureza, menos extensos que os da asseguração razoável.
- **Conclusão:** é expressa na forma negativa (ex: “Com base em nosso trabalho, nada encontramos que nos leve a crer que o controle interno não esteja funcionando.”).

O fato de a asseguração limitada produzir um nível de segurança menor do que a razoável não a torna pior, mas a torna uma alternativa estratégica essencial para maximizar a cobertura em um cenário de recursos escassos. A escolha entre os dois tipos de trabalho é uma decisão de julgamento profissional que deve considerar a adequação, a eficiência e a oportunidade:

- **Necessidade e Materialidade:** se o objeto da auditoria não é de alto risco (risco inerente baixo) ou se o tempo disponível é curto, um trabalho de asseguração limitada pode ser suficiente e mais eficiente.
- **Recursos limitados:** em cenários de restrição de tempo, pessoal ou orçamento (comum em órgãos públicos), a asseguração limitada permite à Auditoria cobrir um universo maior de processos, fornecendo um nível útil de segurança à gestão em diversas áreas.

Portanto, a Auditoria Interna deve utilizar a asseguração limitada como um instrumento de gestão de portfólio, permitindo que os recursos mais intensos (asseguração razoável) sejam concentrados nos processos de maior risco e materialidade, assegurando que o seu impacto e o valor agregado sejam maximizados.

4.1.2. Categorias de Avaliação

Os materiais teóricos e as normas de auditoria costumam estabelecer uma taxonomia de trabalhos de avaliação, classificando-os em categorias distintas, como: Financeira, de Conformidade (Legalidade), Operacional, de Gestão, e de Desempenho.

Esta separação em tipos (por exemplo, aquela que foca na fidedignidade dos registros contábeis, versus aquela que avalia a economicidade dos processos) é realizada primordialmente para fins didáticos e conceituais. Seu objetivo é claro: facilitar a compreensão do auditor em formação sobre a amplitude e os possíveis escopos da atividade de asseguração dentro da organização.

Na prática, da Auditoria Interna moderna, especialmente em órgãos públicos com estrutura enxuta como a Câmara Municipal, a equipe de controle interno não se preocupa em estabelecer e aderir rigidamente a uma única classificação para cada trabalho. Isso ocorre porque a realidade dos processos organizacionais é, inerentemente, híbrida e interconectada.

Um trabalho de auditoria raramente se restringe a uma única dimensão. Por exemplo:

- Uma Auditoria Operacional focada no processo de aquisições de bens invariavelmente irá mesclar aspectos de:
 - ❖ **Conformidade:** para verificar se o processo atende à Lei de Licitações.
 - ❖ **Financeira:** para conferir a exatidão dos registros contábeis e a regularidade dos pagamentos.
 - ❖ **Desempenho/Gestão:** para avaliar se o processo é econômico, eficiente e eficaz na entrega dos bens à área demandante.

O escopo de um trabalho é definido tendo por base os riscos e os objetivos, e não por uma classificação prévia, de forma que o foco principal seja sempre o alcance dos objetivos da entidade, o que exige a avaliação simultânea de múltiplas perspectivas. Assim, a tipologia dos trabalhos deve ser vista como um conjunto de lentes que podem ser combinadas, e não como compartimentos estanques. O verdadeiro valor do auditor reside em sua capacidade de empregar o julgamento profissional para construir um escopo de trabalho que mescle os aspectos necessários (legalidade, economicidade, eficácia) para fornecer a garantia mais completa e útil à Alta Administração. A rigidez classificatória, nesse contexto, seria um obstáculo à eficiência e à eficácia do trabalho.

Após essa ressalva, cabe citar as categorias de avaliação, destacando-se as seguintes: conformidade, desempenho, financeira, especial e gestão.

Avaliação de conformidade - pode ser chamada também de avaliação de compliance, e busca evidências que possibilitem verificar se as atividades de um objeto de auditoria estão em conformidade com as condições, regulamentos, normas e políticas aplicáveis.

Segundo o Tribunal de Contas da União (TCU), a auditoria de conformidade tem por objetivo examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão conforme os padrões normativos e regulamentos aplicáveis, bem como cláusulas de contratos, convênios, acordos e ajustes. Como exemplo, na CMBH pode-se conferir se os contratos administrativos estão em conformidade com a Nova Lei de Licitações, verificar se o processo de contratação de cargos de recrutamento amplo, terceirizados e funções de confiança cumprem os requisitos legais e regimentais, dentre outros.

Em suma, trata-se de um trabalho em que o caso concreto, condição, é confrontado com critérios legais e regulamentares, a fim de se verificar a conformidade ou não, emitindo uma opinião padronizada acerca do não cumprimento de determinado dispositivo normativo previsto e aplicável.

Avaliação de desempenho ou operacional - trata-se do exame independente, objetivo e confiável que analisa se empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, além de verificar se há espaço para aperfeiçoamento. O desempenho é analisado por meio das evidências, em que se verifica o alcance dos resultados pretendidos e a existência de oportunidades de aperfeiçoamento. Assim, visa contribuir para a melhoria dos serviços públicos prestados à sociedade, fortalecendo a transparência e a accountability.

De maneira clara, deve-se fixar que o papel da equipe de auditoria durante o trabalho de avaliação operacional é avaliar a execução e os resultados da política, programa ou projeto tal qual ele foi concebido e implementado. A Auditoria não formula a política, ela a audita. Isso garante a objetividade e a imparcialidade da auditoria, evitando que o auditor substitua o gestor ou se torne um co-gestor.

Segundo o TCU, eficiência refere-se à relação entre os produtos/serviços entregues e os recursos utilizados, em que os resultados são entregues com o menor custo possível. A eficácia mede o grau de alcance dos objetivos e metas estabelecidos. Por fim, a efetividade relaciona-se ao impacto dos resultados na sociedade, ou seja, se a ação gerou mudanças reais e melhorias para o público-alvo.

É um trabalho de verificação da boa aplicação dos recursos públicos, buscando entender se o objeto específico está alcançando os resultados planejados. Ao identificar se não está alcançando e, mais importante, o porquê, a auditoria operacional cumpre seu papel de identificar:

- Necessidades de saneamento: falhas que precisam ser corrigidas para que os objetivos sejam atingidos.
- Oportunidades de melhoria: caminhos para otimizar a governança e as práticas de gestão, tornando as operações mais econômicas, eficientes e eficazes.

Faz-se imprescindível fixar que a auditoria operacional não questiona se uma determinada política pública, programa ou projeto deveria existir ou qual a melhor teoria para implementá-la. Essas são decisões políticas e gerenciais, de responsabilidade dos formuladores e executores.

O papel do auditor operacional é avaliar a execução e os resultados da política ou programa tal qual ele foi concebido e implementado. Ele não formula a política, ele a audita. Isso garante a objetividade e a imparcialidade da auditoria, evitando que o auditor substitua o gestor ou se torne um co-gestor.

Essa compreensão é vital para que a auditoria operacional cumpra seu papel de agregar valor à gestão pública, sem invadir as prerrogativas dos gestores e formuladores de políticas.

Avaliação financeira - busca a análise de evidências referentes às demonstrações contábeis do órgão, visando a emissão de opinião se as demonstrações estão de acordo com os princípios contábeis aplicáveis. Possuem como finalidade

demonstrar com uma segurança razoável que as demonstrações contábeis estão de acordo com os princípios de contabilidade aplicáveis para a Casa Legislativa, aumentando o grau de confiança dessas demonstrações por parte dos usuários previstos, que podem ser os cidadãos, servidores, gestores e órgãos de controle.

Segundo a ISSAI 200, o principal objetivo da auditoria financeira é promover a prestação de contas de órgãos e entidades públicas. Assim, é verificado a existência ou não de distorções relevantes nas informações financeiras divulgadas, independente se causadas por fraude ou erro. Pode-se, por exemplo, revisar as demonstrações contábeis anuais da Câmara para verificar se refletem adequadamente a execução orçamentária e financeira, avaliar a conformidade das despesas com pessoal, verificando se elas estão dentro dos limites estabelecidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal, dentre outras.

Avaliação especial - objetiva o exame de fatos ou situações consideradas relevantes, mas que não foram incluídas no Plano Anual de Auditoria. Nesse caso, são fatos de natureza incomum ou extraordinária, que a autoridade competente julgou necessária a análise.

No âmbito da CMBH, as avaliações especiais são para designar trabalhos a serem realizados em decorrência de determinação da Presidência, do Controlador Geral, do TCE-MG ou para apuração de denúncias, ou seja, trabalhos extraordinários que não constavam inicialmente do Plano Anual de Auditoria mas que se tornaram relevantes ao longo do ano.

Avaliação de gestão - objetiva emitir uma opinião sobre a regularidade e a conformidade dos atos e fatos de gestão praticados por um determinado gestor. Busca verificar a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de bens, sendo fundamental para o processo de prestação de contas aos órgãos de controle externo e para o cumprimento das exigências desses órgãos.

Trabalhos de Avaliação				
Conformidade	Financeira	Operacional	Especial	Gestão
Verifica se as atividades de um objeto de auditoria estão em conformidade com as condições, regulamentos, normas e políticas aplicáveis.	Analisa as evidências referentes às demonstrações contábeis da CMBH, visando a emissão de opinião se as demonstrações estão de acordo com os princípios contábeis aplicáveis.	Analisa o desempenho das atividades operacionais relacionadas ao objeto de auditoria, no que diz respeito a eficiência, eficácia e efetividade.	Objetiva o exame de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, mas que não foram incluídas no Plano Anual de Auditoria.	Emite uma opinião sobre a regularidade e a conformidade dos atos e fatos de gestão praticados por um determinado gestor.

4.2. Trabalhos de Consultoria

Segundo a CGU, em seu Manual de Orientação Prática: Serviços de Auditoria, a consultoria no âmbito da Auditoria caracteriza-se pelo desenvolvimento de atividades de assessoramento ou aconselhamento, de facilitação e de treinamento com a finalidade de apoiar os gestores na implementação e/ou no aperfeiçoamento dos processos de governança, de gestão de riscos e de controles internos da unidade ou do objeto auditado.

Nesse contexto, a auditoria na CMBH tem o papel orientador e opinativo nos processos relacionados, ressaltando que ela não possui papel de execução e de gestão, apenas exerce a avaliação das atividades, conforme explicitado, e o aconselhamento e assessoramento dos gestores, não possuindo função deliberativa.



A Auditoria não assume funções ou responsabilidades da Gestão. Não exerce função deliberativa e de execução.

4.2.1. Tipos de consultoria (assessoramento, treinamento, facilitação)


A consultoria é formada pelos seguintes tipos de serviços: assessoramento, treinamento e facilitação.

O serviço de **assessoramento** caracteriza-se pela orientação a questionamentos realizados pela gestão, sendo uma fonte de informação que irá subsidiar a tomada de decisão, que cabe exclusivamente ao gestor. Na CMBH, pode-se solicitar questionamentos sobre quais os melhores padrões de controle podem ser desenvolvidos para minimizar riscos de erro e fraude nos processos dos setores, alternativas para melhorar a eficiência dos processos de trabalho, dentre outros. Esse tipo de consultoria visa fortalecer o controle interno em toda a organização, como sendo uma responsabilidade de todos. Além disso, promove o fortalecimento da governança corporativa e agrega valor à organização.

O **treinamento** refere-se à identificação pela equipe de auditoria de necessidades de melhoria em processos de trabalho, em que a auditoria irá promover e ser responsável pelas atividades de capacitação. Nesse sentido, o benchmarking, em que ocorre a comparação de boas práticas com outros setores ou órgãos, é extremamente importante. Essa natureza de serviço de consultoria visa o aperfeiçoamento dos processos de governança, gerenciamento de riscos e fortalecimento dos controles internos.


Os serviços de **facilitação** também utilizam a base de conhecimento dos servidores da Auditoria, na medida em que facilitam discussões sobre temas referentes a gerenciamento de riscos, governança e controles internos. Essa

natureza de serviço de consultoria consiste, por exemplo, em facilitar o processo de avaliação de riscos, o redesenho de procedimentos em um setor, ou as discussões sobre controles. No entanto, é essencial que, mesmo atuando de forma colaborativa, o auditor interno não assuma funções ou responsabilidades que cabem exclusivamente à gestão da unidade auditada.



Trabalhos de Consultoria

Assessoramento	Facilitação	Treinamento
Orientação a questionamentos realizados pela gestão, sendo uma fonte de informação que irá subsidiar a tomada de decisão, que cabe exclusivamente ao gestor. A auditoria terá uma atuação de caráter opinativo.	Utilizam a base de conhecimento dos auditores internos, na medida em que facilitam discussões sobre temas referentes a gerenciamento de riscos, governança e controles internos.	Identificação pelos auditores de necessidade de melhoria em processos de trabalho, em que a auditoria irá promover e ser responsável pelas atividades de capacitação.



Todos os trabalhos de consultoria são importantes para agregar valor às atividades da CMBH. A utilização dos tipos de trabalho de consultoria podem coexistir, sem que seja necessária a utilização de um tipo de forma isolada.

4.2.2. Auditoria operacional vs. Consultoria: distinção de natureza e propósito

Embora a auditoria operacional e os trabalhos de consultoria integrem o escopo de atuação da auditoria interna, eles possuem naturezas, propósitos e níveis de envolvimento com a gestão distintamente definidos. A clara separação desses papéis é crucial para a manutenção da independência e a maximização do valor agregado pela unidade.

A auditoria operacional é, por excelência, uma atividade de asseguarção.

- **Objetivo principal:** fornecer uma avaliação independente e objetiva sobre a adequação, a eficiência e a eficácia dos processos de governança, gestão de riscos e controle interno da organização.
- **Postura da Auditoria:** os membros da equipe atuam como avaliadores. Eles não executam as tarefas da gestão, mas avaliam o trabalho que a gestão está fazendo. O foco está no acompanhamento de indicadores, resultados e evidências apresentados pela própria gestão para emitir uma opinião.
- **Independência:** a manutenção da independência é rigorosa, não havendo assessoramento direto na execução das tarefas de gestão, com os membros se abstendo de participar da tomada de decisões operacionais. Essa distância é vital para garantir a credibilidade de suas constatações e propostas de encaminhamento.

De modo diverso, o trabalho de consultoria não consiste na realização de avaliações com o intuito de emitir conclusões.

- **Objetivo principal:** auxiliar a gestão em questões específicas, como a implementação de novos sistemas, a otimização de processos críticos, ou a estruturação de uma política de risco.
- **Postura da Auditoria:** a equipe atua fornecendo aconselhamento técnico ou facilitador. Ele trabalha próximo da gestão no desenvolvimento da solução para um problema. Embora também não se faça o trabalho do gestor, a participação ocorre de maneira muito mais direta no design e no desenvolvimento das soluções e planos de ação.
- **Independência:** o envolvimento mais próximo na Consultoria exige a adoção de medidas para mitigar qualquer comprometimento de sua independência em trabalhos futuros de assecuração. O consultor se envolve na solução, mas deve ser transparente sobre os limites desse envolvimento para não assumir responsabilidade gerencial.

Em síntese, a auditoria operacional fornece uma opinião sobre o desempenho, especialmente quando existem problemas entre o resultado esperado e o

alcançado, enquanto a consultoria oferece ajuda especializada para a solução. Ambos agregam valor, mas a Auditoria deve garantir que esses papéis sejam sempre distintos e transparentes para a gestão, reforçando sua credibilidade institucional.

4.3. Outros trabalhos da Auditoria

Ainda no contexto de serviços da Auditoria, é relevante destacar os seguintes trabalhos: apuração, levantamento, acompanhamento e monitoramento. Esses trabalhos assumem um papel importante no suporte técnico, no controle de riscos e na garantia da eficácia das ações propostas.

A **apuração** é o instrumento de fiscalização utilizado para averiguar atos e fatos inquinados de ilegalidade ou de irregularidade, causados por ato intencional ou por erro, bem como para investigar o conteúdo de denúncias e representações acerca do uso dos recursos públicos pela Câmara.

O **levantamento (pré-auditoria)** envolve a identificação e registro sistemático de dados e informações relevantes sobre determinado tema, processo, estrutura ou sistema. Trata-se de um primeiro momento de mapeamento, que sustenta o diagnóstico, a análise de risco e a eventual proposição de melhorias. Deve envolver técnicas diversificadas, como entrevistas, questionários, a obtenção de documentos, observação direta, análise documental e cruzamento de bases de dados. Esse instrumento auxilia para que o trabalho seja fundamentado em conhecimento real da situação, evitando “achismos” ou proposições desalinhadas com a realidade institucional.

Por fim, o **monitoramento** é o controle sistemático e contínuo de indicadores, processos ou políticas, para garantir conformidade e desempenho ao longo do tempo. Em auditoria, o monitoramento costuma se concentrar na observação e verificação do cumprimento de recomendações, planos de ação, metas e indicadores estabelecidos. Deve haver ambiente de comunicação e transparência entre partes interessadas (auditor, gestor, unidade auditada) de modo a fomentar correções tempestivas. A efetivação do monitoramento depende

indispensavelmente da celebração prévia de termo de compromisso de auditoria com a unidade responsável pelos resultados a serem monitorados.

4.4. Limitações inerentes aos trabalhos

No âmbito da avaliação e consultoria, existem limites inerentes que precisam ser considerados, pois podem afetar e comprometer a efetividade e legitimidade dos trabalhos. Esses limites podem ser de tempo, de recursos, de escopo, de acesso à informação, de implementação, dentre outros.

A limitação natural de tempo e equipe durante os trabalhos da auditoria podem afetar o andamento, afinal, em muitas vezes, esses recursos são naturalmente escassos e, assim, deve-se estabelecer prioridades para a utilização deles. O escopo referente aos trabalhos da consultoria e avaliação deve ser estabelecido e divulgado de forma clara, para que os setores envolvidos tenham a clareza do que a auditoria está apoiando, estando a atuação da auditoria limitada ao escopo estabelecido.

A limitação de acesso à informação diz respeito a barreiras ao acesso a dados, documentos, sistemas ou pessoas necessárias para a análise dos trabalhos. Por exemplo, a disponibilização de documentação incompleta ou desatualizada e a dificuldade em entrevistar pessoas-chave dos setores auditados. Cabe ressaltar que na CMBH, segundo a Lei nº 11.565/2023, em seu artigo 2º, inciso XXII, os servidores credenciados para o trabalho poderão ter acesso total, livre e irrestrito a documentos, inclusive os sigilosos e protegidos, além de locais e informações referentes à natureza do objeto auditado.

Por fim, pode-se citar os limites de implementação, tendo em vista que a auditoria pode propor recomendações de melhorias, porém, sem adesão da alta gestão, ou ocorrer a falta de recursos para implementá-las, por exemplo.

4.5. Semelhanças e Diferenças de Trabalhos de Avaliação e Consultoria

Diante das reflexões acerca dos trabalhos de avaliação e consultoria, cabe representar suas semelhanças e diferenças. A tabela abaixo foi baseada no documento da CGU “Orientação Prática: Serviços de Auditoria”, destacando os pontos mais relevantes.

Semelhanças entre Avaliação e Consultoria em Auditoria	
Aspecto	Descrição da Semelhança
Objetivo de agregar valor	Ambos buscam contribuir para a melhoria da governança, controles internos e gestão de riscos.
Uso de técnicas similares	Utilizam métodos como entrevistas, análise de processos, revisão documental e análise de riscos.
Necessidade de objetividade e independência	O auditor deve manter independência e objetividade em qualquer tipo de serviço.
Planejamento baseado em riscos	Ambos os serviços devem considerar os riscos relevantes para orientar os trabalhos.
Formalização dos serviços	Tanto a avaliação quanto a consultoria precisam de registros formais, com definição de escopo, prazos e resultados.

Diferenças entre Avaliação e Consultoria em Auditoria		
Aspecto	Avaliação	Consultoria
Origem da demanda	Normalmente definida no planejamento anual de auditoria.	Em geral solicitada pela alta administração ou unidade auditada.
Foco do trabalho	Diagnóstico: identificar fragilidades, deficiências, ineficiências e conformidade com normas.	Soluções: orientação, assessoramento, facilitação, melhoria ou desenho de processos.
Natureza do resultado	Relatório avaliativo com achados, recomendações e correções.	Produto de consultoria: orientações, modelos, recomendações práticas e melhorias implementáveis.
Tempo / Escopo	Abrange áreas ou múltiplos processos; trabalho mais estruturado e amplo.	Mais pontual e direcionado a necessidades específicas.
Relação com gestor	Menor envolvimento direto da gestão, ainda que necessária cooperação.	Gestor envolvido ativamente, com maior interação e consenso.

5. Planejamento geral das atividades de Auditoria

O planejamento anual das atividades de auditoria interna constitui etapa essencial para assegurar a efetividade da função de controle e o fortalecimento da governança institucional. Mais do que um requisito formal, trata-se de um processo estratégico que orienta a atuação da auditoria, definindo prioridades, objetivos, escopo e recursos necessários para cada exercício, buscando aumentar a capacidade de adicionar valor às operações institucionais.

Por meio do planejamento, a auditoria interna estabelece um direcionamento claro para suas ações, alinhando-se aos riscos mais relevantes, às normas legais e regulamentares, às expectativas da alta administração e às demandas dos setores, além da expectativa da sociedade em atender o interesse público de forma mais eficiente. Dessa forma, é possível promover maior racionalidade na utilização dos recursos, aumentar a capacidade de prevenção de erros e irregularidades, e agregar valor ao processo de gestão pública.

Assim, o planejamento não apenas organiza as atividades da auditoria, mas também contribui para a transparência, a eficiência e a efetividade da administração, reforçando a credibilidade da instituição perante os órgãos de controle e a sociedade.

O planejamento de auditoria, por ser uma ferramenta dinâmica e flexível, pode ser ajustado em qualquer fase dos trabalhos, de modo a se adequar às alterações de cenário e às novas situações encontradas.

5.1. Plano Anual de Auditoria Interna (PAAI)

O Plano Anual de Auditoria (PAAI) é um instrumento de planejamento que organiza, para cada exercício, as ações de auditoria a serem realizadas pela auditoria interna. Refere-se a um documento obrigatório e estratégico que define as diretrizes, prioridades, trabalhos e metas da Auditoria Interna para um exercício.

Seu objetivo é definir prioridades, metodologias e recursos, para avaliar a gestão administrativa, financeira e patrimonial da Câmara, além de apoiar a tomada de decisão da Mesa Diretora e garantir maior transparência e eficiência no uso dos recursos públicos. Ele busca agregar valor à administração pública, alinhando os objetivos estratégicos, aos recursos disponíveis e às prioridades estratégicas da CMBH.

Assim, na Câmara, o Plano Anual de Auditoria Interna (PAAI) será dirigido e supervisionado pelo Auditor, conforme consta no inciso IV, do artigo 4º da Lei 11565/2023 e conterà o conjunto de trabalhos a serem realizados pela unidade de Auditoria interna durante o período de competência a que se referir, geralmente compreende o período de janeiro a dezembro do ano civil.

Os trabalhos de avaliação serão subdivididos em: conformidade, financeira, operacional, especial e gestão. Já os trabalhos de consultoria serão de assessoramento, treinamento, facilitação e quando necessário trabalhos de apuração, levantamento ou monitoramento.

O planejamento do PAAI é realizado utilizando-se como um dos critérios de orientação a conformidade regulatória, isto é, um dos focos é o de verificação do cumprimento das obrigações legais e normativas a que a instituição está submetida. Além disso, utiliza-se a abordagem orientada por riscos, a qual busca selecionar e priorizar os objetos de auditoria que representem maiores exposições a erros, fraudes ou ineficiências. Nesse contexto, deve ser considerada a Política de gestão de riscos da Câmara, em que são definidos os riscos-chave para cada processo/subprocesso pertencente ao universo de auditoria, diante de uma análise macro realizada pela gestão, em especial pelo planejamento estratégico, e assim, servirá de base para a seleção dos trabalhos da auditoria interna com base em riscos e consequente inclusão no PAAI.

5.1.1. Entendimento da unidade auditada

A equipe de auditoria deve adquirir um amplo conhecimento sobre a unidade auditada, a fim de que possa entender com segurança razoável o funcionamento da unidade, como por exemplo, seus processos internos, de governança e de

controles internos, sua missão, visão e valores, seus objetivos, além da metodologia de gerenciamento de riscos, se houver. Além disso, é importante considerar se no setor ocorreu alguma mudança de sistema recente, além de entender recomendações pendentes de auditorias anteriores.

Nesse contexto, um ponto muito importante é considerar o entendimento realizado pelo planejamento estratégico em relação a cada unidade, no que diz respeito principalmente ao mapeamento dos processos e da política de gerenciamento de riscos. A partir disso, é necessário destacar as principais fontes de informação que a equipe de auditoria irá utilizar para realizar o entendimento da unidade auditada. As fontes internas são as predominantes, destacando-se as seguintes:

- Documentos institucionais e de governança: estatuto, organogramas, fluxogramas de processos, planos estratégicos e planos de ação;
- A alta administração;
- A ouvidoria;
- Políticas e normas internas: regulamentos administrativos, financeiros, de compras, de patrimônio, de pessoal e de tecnologia da informação.
- Registros: dados contábeis, relatórios financeiros, orçamentários, relatórios de desempenho.
- Sistemas: entendimento dos sistemas utilizados.
- Relatórios de auditorias anteriores: análise de recomendações pendentes e respectivos planos de ação.
- Entrevistas e reuniões com gestores e servidores: entendimento de rotinas, controles, gargalos e riscos percebidos.
- Observação direta de processos e atividades: visitas in loco, acompanhamento de transações e fluxos mediante observação direta.

Além disso, as fontes externas como boas práticas de outros órgãos, tendências de riscos, além de legislações aplicáveis, também auxiliam de forma complementar a auditoria no entendimento da unidade auditada.

5.1.2. Definição do universo de auditoria

A equipe de auditoria deverá primeiramente obter a compreensão dos objetivos e processos da unidade auditada, realizando um estudo sobre as atribuições, normas referentes ao setor auditado, manuais e todas as especificidades do objeto de auditoria. A partir disso, é possível definir de forma adequada o universo de auditoria, o qual pode envolver os processos, procedimentos, sistemas, programas, atividades, contas, funções, responsáveis e políticas.

Caso seja necessário o envolvimento de outros setores e/ou atividades e processos, a equipe de auditoria pode ampliar o universo da auditoria e realizar a análise a fim de obter uma compreensão melhor do objeto.

5.1.3. Avaliação da maturidade da gestão de riscos

A etapa de Avaliação da Maturidade da Gestão de Riscos da Entidade é crucial para a elaboração de um PAAI (Plano Anual de Auditoria Interna) que seja verdadeiramente baseado em risco, conforme preconizam as boas práticas de auditoria interna. O objetivo principal desta avaliação é determinar o nível de confiança que a unidade de Auditoria Interna pode depositar nas informações de risco produzidas pelos órgãos de gestão da CMBH.

A depender do nível de maturidade da gestão de riscos encontrado, a Auditoria poderá dar respostas distintas:

1. **Alta maturidade:** se ficar demonstrado um processo de gestão de riscos maduro, formalizado, consistente e confiável (com riscos regularmente identificados, avaliados, tratados e monitorados), poderão ser utilizadas as informações e prioridades de riscos produzidas pela própria gestão como insumo primário e altamente confiável para a definição dos objetos do PAAI.

- 2. Maturidade em desenvolvimento ou baixa maturidade:** caso o processo de gestão de riscos ainda esteja em fase inicial, seja inconsistente ou inexistente, a Auditoria poderá optar por realizar, ela mesma, a avaliação e a priorização dos riscos dos objetos integrantes do universo de auditoria. Nesse cenário, a Auditoria atuará como agente primário na identificação e avaliação de riscos para fins de planejamento de auditoria.

Embora fundamental, a avaliação da maturidade da gestão de riscos não precisa ser realizada em sua integralidade a cada exercício para a elaboração de todos os Planos Anuais, uma vez que o dispêndio de tempo e recursos para tal análise seria ineficiente.

O ideal é que seja realizada uma avaliação inicial na fase de estruturação e que, posteriormente, essa avaliação seja vista como um documento vivo, sujeito a revisões periódicas ou diante de eventos significativos que possam alterar a estrutura de governança ou o ambiente de controle da CMBH (mudanças de legislação, trocas na alta gestão, implementação de novos sistemas).

5.1.3.1. Avaliação de riscos pela unidade auditada

A avaliação de riscos pela unidade auditada, segundo a CGU, é um processo sistemático e contínuo realizado pela própria gestão da unidade, com o objetivo de: identificar eventos de risco, avaliar sua probabilidade e impacto, estabelecer respostas adequadas, monitorar e comunicar os riscos de forma eficaz.

As unidades auditadas devem considerar a existência de riscos inerentes, riscos de controle e riscos residuais. Caso o órgão ou a unidade auditada não tenha um processo de gerenciamento de riscos robusto, a equipe de auditoria poderá, se houver a capacidade e a necessidade, realizar a identificação e análise dos riscos para a realização de seus trabalhos. Deve ficar claro que esta definição de riscos será feita para realização de trabalhos internos da auditoria, e não como forma institucional do processo de gestão de riscos, levando em consideração que a definição e responsabilidade do gerenciamento de riscos é uma atividade de gestão, não sendo atribuição da auditoria.

Assim, segundo a CGU, em seu Manual de Orientações Técnicas de Auditoria Interna, as etapas para avaliar os riscos da unidade auditada compreendem: conhecimento dos objetivos estratégicos e operacionais da organização, baseando-se no entendimento da Unidade Auditada; identificação dos riscos que possam ser ameaça ao alcance dos objetivos; avaliação dos riscos; e associação dos riscos ao universo de auditoria.

Nesse contexto, por meio do entendimento da unidade auditada é possível entender os objetivos e a partir disso, iniciar o processo de identificação de riscos. Para isso, é necessário utilizar-se de técnicas que permitam identificar os riscos inerentes aos processos relacionados à unidade auditada, a fim de que defina os riscos capazes de impactar o alcance dos objetivos do setor. Em relação às técnicas de identificação de riscos, destacam-se as seguintes:

- **Brainstorming** - Técnica de geração de ideias em grupo, na qual os participantes listam livremente possíveis riscos, sem julgamento inicial, estimulando a diversidade de percepções.
- **Entrevistas** - Conversas estruturadas ou semiestruturadas com pessoas-chave (gestores, partes interessadas) para identificar riscos a partir de suas experiências, percepções e conhecimentos específicos.
- **Questionários** - Instrumento padronizado, aplicado a um grupo maior de pessoas, para coletar informações de forma sistemática sobre riscos percebidos ou potenciais.
- **Listas de verificação (checklist)** - Relação de riscos comuns ou já conhecidos, usada como guia de verificação para não esquecer riscos recorrentes ou previamente identificados em projetos semelhantes.
- **Matriz SWOT** - Ferramenta de análise estratégica que identifica forças, fraquezas, oportunidades e ameaças, permitindo relacionar fatores internos e externos que representam riscos ou oportunidades.

- **Matriz de riscos** - Instrumento visual que classifica e prioriza riscos com base na probabilidade de ocorrência e no impacto. Ajuda a avaliar quais riscos são mais críticos e precisam de maior atenção.

5.1.4. Seleção dos trabalhos de auditoria com base em riscos

Na CMBH os objetos de auditoria podem ser selecionados a partir da análise de critérios de priorização baseados em riscos, sendo eles: alinhamento estratégico; contribuição para projetos estratégicos; relevância institucional e social; materialidade; criticidade dos processo; exposição a riscos; histórico e recomendações pendentes; mudanças no ambiente institucional, complexidade e inovação; e robustez dos controles internos.

O **alinhamento estratégico** refere-se à relação direta do objeto com os objetivos estratégicos da Câmara Municipal, sendo que, quanto mais o objeto influenciar metas estratégicas, maior a prioridade.

A **contribuição para projetos estratégicos** diz respeito à importância do objeto para o sucesso do portfólio de projetos estratégicos em andamento.

A **relevância institucional e social** mede o grau de importância do objeto para o cumprimento da missão institucional da Câmara Municipal e para a sociedade.

A **criticidade do processo** refere-se ao impacto que o processo/atividade tem sobre a imagem, a legalidade e a eficiência dos serviços prestados.

A **exposição aos riscos** identifica os processos com maior vulnerabilidade a erros, fraudes ou ineficiências.

O **histórico de recomendações pendentes** verifica a existência de irregularidades, falhas ou recomendações de auditorias anteriores ou de órgãos de controle externo.

O critério de **mudanças, complexidade e inovação** refere-se aos processos que passaram por mudanças recentes (legislação, tecnologia) ou de maior complexidade.

Por fim, a **robustez dos controles internos** indica que quanto mais frágeis os controles existentes, maior a prioridade de auditoria.

A partir disso, a auditoria mediante o julgamento profissional, pode selecionar os objetos com maior relevância para compor o Plano Anual de Auditoria Interna (PAAI).

Cabe ressaltar que tais critérios são uma orientação para os trabalhos de seleção realizados pela equipe de auditoria, no entanto, podem ser utilizados critérios e metodologias identificadas, por julgamento profissional, como mais importantes para as análises.

5.2. Flexibilidade do PAAI (alteração e aprovação)

Na CMBH, o Plano anual de Auditoria Interna deverá ser realizado anualmente, e deverá ser aprovado pelo Controlador Geral. No entanto, como o planejamento é dinâmico e flexível, objetos de auditoria podem ser modificados no PAAI ao longo da realização dos trabalhos, mediante necessidade e justificativa.

Nesse contexto, segundo a Lei 11565/2023, em seu artigo 3º, inciso VII, o Controlador Geral possuirá a competência de autorizar a realização de auditorias especiais, quando necessário. Conforme já apresentado, as auditorias especiais advêm de fatos incomuns ou extraordinários, que são relevantes, mas que não foram incluídos no PAAI. Nesse caso, a autoridade competente como o Controlador Geral ou o Presidente da CMBH, determinará a inclusão dos objetos de auditoria que julgarem necessários. Ademais, a inclusão de algum objeto poderá também ser advinda de denúncia.

5.3. O instituto do credenciamento

As atividades de auditoria serão dirigidas e coordenadas pelo Auditor, o qual designará equipe de auditoria, mediante credenciamento, para a realização das auditorias. Nesse caso, conforme a Lei 11565/2023, em seu artigo 2º, inciso XXIII, os analistas de controle interno serão credenciados pelo auditor para em seu nome:

- A. requisitar apresentação ou guarda de documentos ou mídias, nos formatos físico e digital, inclusive os sigilosos e protegidos, para acesso total, livre e irrestrito;
- B. obter manifestação de declaração do auditado;
- C. obter acesso total, livre e irrestrito a local, equipamento ou maquinário restritos, desde que utilizando os equipamentos e realizando os procedimentos exigidos pelas normas de segurança;
- D. obter acesso total, livre e irrestrito a áreas e informações relacionadas às áreas de natureza contábil, financeira, tributária, orçamentária, administrativa, patrimonial, de gestão de aquisições, de contratos, de logística, de pessoas, de riscos, de governança e controles internos, assim como de tecnologia da informação, exceto a caixas de e-mail e a documentos cujo acesso e manuseio sejam vedados a profissional distinto do previsto em legislação própria, entre outros, indispensáveis e necessários ao exercício das funções de controle interno;

Conforme o artigo 7º, inciso II, os servidores integrantes do Sistema de Controle Interno da CMBH terão acesso a qualquer documento, sistema, informação, registro e banco de dados da CMBH indispensáveis e necessários ao exercício das funções de controle interno, mediante credenciamento. Além disso, conforme o § 2º do mesmo artigo, os servidores guardarão sigilo sobre dados e informações pertinentes aos assuntos a que tiverem acesso em decorrência do exercício de suas funções, utilizando-os exclusivamente para a elaboração de pareceres e

relatórios destinados à autoridade competente, observada a Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais - LGPD, sob pena de responsabilidade.

6. Planejamento dos Trabalhos Individuais de Auditoria

O planejamento constitui a fase inicial e mais crítica de qualquer trabalho de auditoria interna, servindo como o alicerce sobre o qual se constrói toda a avaliação, sendo que a sua essência reside especialmente em sua natureza estratégica e sistemática. Conforme as diretrizes do Instituto dos Auditores Internos (IIA), o planejamento é a etapa em que os condutores do trabalho de auditoria coletam informações, avaliam e priorizam os riscos, estabelecem objetivos e escopo, e criam um programa de trabalho detalhado.

A atividade de auditoria interna, por ser independente e objetiva, é concebida para agregar valor e melhorar a eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controles internos e governança. O planejamento é o primeiro passo para que essa função seja cumprida de forma eficaz, garantindo que o trabalho seja eficiente e alinhado aos objetivos da organização. Ao seguir uma abordagem disciplinada e baseada em riscos, a equipe de auditoria pode identificar quais os aspectos do objeto auditado são mais estratégicos, isto é, que possuem maior representatividade para o seu resultado final e, assim, otimizar o uso de recursos e direcionar seus esforços para as áreas de maior importância, permitindo uma contribuição mais efetiva da auditoria.

Após a definição do Plano Anual de Auditoria Interna (PAAI), com a clara seleção de temas prioritários com base em riscos e outros fatores, a execução de cada trabalho individual depende de um planejamento também individualizado. Esse processo garante que cada auditoria seja alinhada às diretrizes do planejamento geral, mas adaptada às condições concretas e aos objetivos específicos do seu objeto; e auxilia a: organizar adequadamente o trabalho de auditoria para que seja realizado de forma eficaz e eficiente; dedicar atenção apropriada aos pontos mais importantes do objeto a ser auditado; facilitar o trabalho de supervisão e de revisão; e identificar e resolver tempestivamente problemas potenciais.

O planejamento de auditoria individual deve ser guiado por princípios fundamentais que assegurem a qualidade e a eficácia de cada trabalho. Além de ser uma fase formal, o planejamento é uma atitude proativa que deve permear todas as etapas do trabalho, de modo que aderir a estes princípios é crucial para garantir que a auditoria seja relevante, objetiva e estratégica.

O planejamento, em sua essência, deve ser:

- **Participativo:** com o envolvimento direto e colaborativo de todos os membros da equipe, cujas contribuições e expertises individuais enriquecem a análise e o escopo do trabalho.
- **Coordenado:** para garantir a organização necessária e a concatenação das contribuições de cada parte envolvida, evitando esforços redundantes e assegurando a coerência da equipe.
- **Precedente:** por ser uma fase antecedente e obrigatória para a operacionalização dos trabalhos de campo, servindo como o roteiro que guia a execução da auditoria.
- **Permanente:** uma vez que não se trata de uma fase estanque, mas de um processo contínuo que sofre atualizações e ajustes ao longo de todo o desenvolvimento do trabalho, adaptando-se a novas informações e riscos.
- **Documentado:** para permitir a sua revisão, a supervisão por parte dos gestores e a plena compreensão por agentes que não participaram das ações de auditoria.

Além desses, o planejamento também se pauta nos seguintes princípios:

- **Materialidade:** o planejamento deve focar em desvios, erros ou ineficiências que sejam materialmente relevantes. A auditoria deve direcionar seus recursos limitados para os temas de maior impacto financeiro, operacional, ético ou de reputação para a instituição, evitando gastar tempo e esforço em questões de pequeno vulto. A materialidade

não se restringe apenas a valores financeiros, mas abrange a importância de um item para a boa governança, possuindo duas dimensões:

- ❖ **Dimensão Quantitativa:** associada à magnitude dos valores financeiros. Um erro ou desvio é considerado material se o seu valor for grande o suficiente para influenciar significativamente as decisões dos gestores ou as contas da instituição. Objetos que representam valor significativo em relação ao orçamento da instituição, naturalmente, apresentam maior risco em razão do possível dano financeiro.
- ❖ **Dimensão Qualitativa:** associada à relevância, independentemente do valor. Um item é qualitativamente material se tiver um impacto significativo sobre a reputação da organização, a credibilidade de seus processos ou a capacidade de cumprir seus objetivos.

A definição da materialidade na análise preliminar é um elemento de causalidade essencial para o planejamento. A referência estabelecida terá um impacto direto sobre a extensão dos procedimentos de auditoria, determinando a profundidade do exame. Ao priorizar os itens com maior materialidade, a auditoria concentra seus esforços nos pontos mais críticos, otimizando o emprego de recursos e garantindo que o trabalho agregue o máximo de valor à instituição.

- **Tempestividade:** a auditoria deve ser realizada em tempo hábil, de forma que os seus resultados e recomendações sejam úteis para a gestão. O planejamento deve considerar o momento ideal para a execução dos trabalhos, assegurando que as conclusões possam ser aplicadas antes que os riscos se materializem ou que as falhas se agravem.
- **Ceticismo Profissional:** a equipe de auditoria deve abordar cada trabalho com uma mentalidade de ceticismo profissional, questionando criticamente as informações e evidências obtidas. O planejamento deve prever a necessidade de obtenção de evidências suficientes e apropriadas, sem assumir a veracidade de declarações ou documentos de forma acrítica. Uma postura cética não significa um comportamento de confronto ou de

permanente desconfiança, o que poderia criar dificuldades no relacionamento com os setores auditados, mas uma postura aberta e diligente, em que se demonstra capacidade de receber as informações de todas as fontes de maneira crítica e ponderada.

O planejamento individual começa com a análise preliminar e um entendimento dos principais aspectos do objeto a ser auditado. Com essas informações, a auditoria define as questões que pretende responder, as quais servirão como base para a determinação da natureza, época e extensão dos procedimentos a serem utilizados, bem como dos recursos necessários para a execução, consolidando as informações no documento denominado programa de auditoria.

Em suma, o planejamento individual consiste em identificar o perfil do objeto auditado e os riscos a ele associados e, a partir disso, formular perguntas que a auditoria busca responder, com o objetivo de verificar a existência e a eficácia de controles e a materialização ou não desses riscos. Para responder a essas perguntas, a equipe deve obter as evidências necessárias por meio da aplicação de técnicas apropriadas, garantindo o uso eficiente e eficaz dos recursos disponíveis para atingir os resultados pretendidos da melhor forma possível.

6.1. Análise Preliminar do Objeto

A análise preliminar do objeto de auditoria é o processo de estudo inicial do objeto de auditoria que precede a consolidação formal do planejamento no programa de trabalho. O seu propósito é, mediante a utilização de, principalmente, observações, indagações ou inspeções, realizar a captação de informações-chave, a fim de obter uma compreensão robusta do contexto, do propósito e do funcionamento do objeto selecionado pela auditoria, para, assim, identificar e avaliar os seus principais riscos e desenvolver o escopo dos trabalhos de avaliação. Essa etapa é fundamental para a elaboração de um planejamento consistente e focado em pontos críticos, permitindo que a equipe de auditoria tenha uma compreensão adequada do objeto e dos fatores internos e externos que o circundam antes de iniciar qualquer trabalho de campo, conferindo, por consequência, uma abordagem mais estratégica ao trabalho.

A coleta de informações durante esta fase deve ser abrangente, embora proporcional à complexidade e à natureza do objeto auditado, utilizando uma variedade de fontes para construir uma visão holística e evitar conclusões tendenciosas, assegurando que os aspectos centrais tenham sido investigados, documentados e compreendidos pela equipe da auditoria. As fontes de informação do objeto auditado podem ser internas, como legislação e normativos internos, sistemas informatizados, planos, atas, relatórios de auditorias anteriores, indicações da alta administração, gestores e servidores da área auditada ou que detenham informações estratégicas; ou, adicionalmente, fontes externas, como notícias veiculadas na mídia, estudos técnicos, jurisprudência de órgãos judiciais ou de controle, e partes externas relacionadas também devem ser consultadas para complementar a análise.

De modo a fixar a importância da manutenção de um eixo de comunicação eficaz com a alta administração e outros colaboradores estratégicos da instituição, conforme a NBC TA-315, “As indagações junto à administração e aos responsáveis pelos relatórios financeiros e a outros indivíduos apropriados da entidade e outros empregados com diferentes níveis de autoridade, podem oferecer para o auditor diferentes perspectivas na identificação e avaliação dos riscos”, podendo-se exemplificar:

- Indagações dirigidas aos responsáveis pela governança podem auxiliar o auditor a entender a extensão da supervisão por parte dos responsáveis pela governança sobre as atividades de gestão operacional;
- Indagações junto aos profissionais responsáveis por iniciar, processar ou registrar transações complexas ou não usuais podem auxiliar o auditor a avaliar a adequação da seleção e aplicação de determinadas políticas contábeis;
- Indagações dirigidas à procuradoria podem fornecer informações sobre assuntos como litígios, conformidade com leis e regulamentos, conhecimento ou suspeita de fraude que afeta a entidade, garantias, obrigações e o significado de termos contratuais;

- Indagações dirigidas aos responsáveis pela gestão de riscos podem fornecer informações sobre os riscos operacionais, regulatórios ou de outras categorias que podem afetar os resultados de determinada atividade ou processo;
- Indagações dirigidas ao pessoal de TI podem fornecer informações sobre mudanças no sistema, falhas no sistema ou controles ou outros riscos relacionados com TI;

A etapa de análise preliminar em um trabalho de auditoria pode ser melhor compreendida por meio de uma rápida analogia com um check-up médico. Assim como um médico não pode, de imediato, solicitar exames ou prescrever medicamentos sem conhecer o paciente, o auditor não pode iniciar o trabalho de auditoria sem um conhecimento prévio do seu objeto alvo. Iniciar uma auditoria sem essa análise preliminar pode levar à realização de procedimentos desnecessários, ao consumo inadequado de recursos e a diagnósticos incompletos ou equivocados, comprometendo, em consequência, o resultado da auditoria e minando a credibilidade dos seus profissionais e da respectiva unidade.

Em razão de sua função estratégica, a primeira etapa do planejamento individual é justamente a análise preliminar. Nela, a equipe de auditoria realiza um levantamento de informações essenciais sobre o objeto a ser auditado, de modo não aleatório, sendo orientada por um protocolo e por julgamento profissional que evitam o excesso de dados que prejudica a análise, direcionando a pesquisa para informações realmente pertinentes, como, por exemplo, os mencionados no Manual de auditoria interna da Controladoria Geral do Município de Belo Horizonte (pág. 43):

- objetivos e riscos associados ao objeto de auditoria e os controles internos associados a esses riscos;
- apetite a risco da organização em relação aos riscos associados ao objeto da auditoria (definido pela estrutura organizacional competente, conforme a política de gestão de riscos da organização);

- relação do objeto de auditoria com a missão, visão, objetivos estratégicos da unidade auditada;
- objetivos e estrutura de governança, de gerenciamento de riscos e controles do objeto de auditoria;
- indicadores de desempenho do objeto de auditoria;
- fluxogramas (mapas de processos) relacionados ao objeto da auditoria;
- responsáveis pelo objeto da auditoria;
- estrutura organizacional das áreas envolvidas;
- leis e regulamentos, normas, orientações, manuais e procedimentos internos, decisões de órgãos reguladores relacionados ao objeto de auditoria;
- jurisprudência de interesse;
- estudos sobre o objeto da auditoria;
- quantidade/lotação/perfil da força de trabalho envolvida (inclusive terceirizados);
- principais insumos utilizados (energia, equipamentos, matéria-prima etc.);
- sistemas informatizados utilizados;
- partes interessadas;
- programas/ações orçamentários envolvidos;
- materialidade dos recursos (em R\$);
- histórico de achados;

- recomendações pendentes de adimplemento;
- informações extraídas de sistemas corporativos, da imprensa, da internet;
- resultados de trabalhos anteriores.

A partir do conjunto de informações coletadas e analisadas durante a fase de análise preliminar, a equipe consegue traçar um perfil do objeto e identificar os seus objetivos, a partir dos quais serão identificados os riscos inerentes mais significativos, a existência de controles a eles associados e, por conseguinte, os respectivos riscos residuais. Terminada essa fase, com base nesses riscos residuais, a auditoria irá definir a natureza dos testes a serem realizados, entre testes de controle e testes substantivos; formular as questões de auditoria, que consistem nos objetivos específicos do trabalho e são as perguntas-chave que o trabalho pretende responder; e, então, definir o escopo com a especificação da época, extensão e tipo dos procedimentos a serem aplicados para a obtenção das informações necessárias para responder às questões fixadas, bem como definir as limitações e os recursos exigidos. Tudo isso será, ao fim, consolidado no programa de trabalho. A análise preliminar, portanto, é a base para que a auditoria possa, com base em evidências, identificar qual o direcionamento a ser dado ao trabalho e qual o melhor ferramental para realizar um diagnóstico preciso e prescrever as recomendações mais adequadas.

A operacionalização desta fase poderá, mediante julgamento da equipe de auditoria, ser formalizada com a utilização de documentos e registros de Análise Preliminar do Objeto de Auditoria (DAP), que sejam capazes de consolidar formalmente as informações coletadas e as relações entre elas. O gênero DAP tem a função de registrar o conhecimento adquirido sobre um objeto de auditoria durante a fase de análise preliminar, subsidiando as decisões da Auditoria quanto ao escopo do trabalho. Seu uso vai além do trabalho individual, transformando-se em um repositório de conhecimento que subsidia trabalhos futuros e contribui com a eficiência e eficácia da equipe, sendo um componente indispensável do programa de auditoria, o que significa que tanto o DAP quanto os demais papéis de trabalho que orientaram a sua elaboração serão classificados como papéis de trabalho permanentes, portanto seguirão as regras formalizadas pela unidade de auditoria no que concerne à sua guarda e acesso.

Ainda, ao ser utilizado para mapear objetos não auditados anteriormente, o DAP permite que as informações essenciais sejam documentadas e fiquem acessíveis a toda a equipe. Desta forma, na próxima vez em que o mesmo objeto for auditado, o trabalho não precisará ser refeito do zero, pois o DAP existente será revisitado, atualizado e complementado.

Assim, este instrumento permite a formação de um banco de dados dinâmico sobre o universo auditável, consolidando informações sobre a estrutura, processos, riscos, controles internos e histórico de desempenho de cada unidade ou atividade da instituição. Isso não apenas otimiza o tempo e os recursos da auditoria, mas também garante a consistência e a qualidade dos trabalhos, fortalecendo a capacidade de avaliação e fiscalização da unidade.

O uso do DAP parte da consideração de que a atividade de auditoria é um processo com forte dependência de trajetória, ou seja, o valor e a eficácia do trabalho de um auditor crescem exponencialmente à medida que a sua experiência e o seu conhecimento da organização se aprofundam, o que depende diretamente da construção de uma base de dados atualizada sobre o universo de auditoria da respectiva organização.

A dependência de trajetória em auditoria se manifesta de duas formas principais:

- Aprimoramento contínuo da equipe de auditoria: A cada trabalho de auditoria realizado, expande-se a curva de aprendizado. Essa experiência acumulada fortalece o ceticismo profissional e a capacidade de julgamento, elementos essenciais para a identificação de riscos não óbvios. A assimetria de informações entre a unidade de auditoria e as áreas auditadas diminui progressivamente, o que resulta em um entendimento mais robusto do universo auditável. Com isso, os trabalhos futuros podem ser planejados e executados com maior precisão e eficiência.
- Impacto no gerenciamento da organização: Os resultados de auditorias anteriores não apenas orientam o trabalho futuro do auditor, mas também geram um ciclo de melhoria contínua na própria gestão. As recomendações de auditoria emitidas em cada trabalho promovem aperfeiçoamentos graduais nos controles internos e nos processos de gerenciamento de

riscos, tornando a organização menos suscetível a falhas e irregularidades. Esse aprimoramento na gestão, por sua vez, contribui para a redução dos riscos sobre os trabalhos de auditoria, uma vez que o ambiente de controle se torna mais robusto e confiável.

Em suma, a auditoria interna não é uma série de eventos isolados, mas um processo cumulativo onde o aprendizado e as ações de hoje aprimoram a capacidade de avaliar e agregar valor amanhã. O valor da auditoria, portanto, aumenta com o tempo e com a trajetória percorrida dentro da organização e, exatamente por esse motivo, a documentação de análise preliminar é considerada papel permanente.

Para garantir que o planejamento individual seja funcional e cumpra com o seu papel de instruir adequadamente a condução do trabalho de auditoria, não se tornando apenas um formalismo, este manual pretende estabelecer um modelo estruturado passando pelas seguintes atividades: identificação e cruzamento de fatores de risco; definição dos eventos de risco; avaliação do risco inerente e priorização; avaliação preliminar dos controles e do risco residual; definição da natureza dos testes; definição de red flags associadas aos riscos; definição das questões de auditoria; definição do escopo dos trabalhos.

Ressalta-se que, conforme o tipo, objetivo e complexidade do trabalho, adaptações serão realizadas e evidenciadas nos respectivos papéis e relatórios de trabalho, tratando-se apenas de estrutura modelo a ser revisitada e reajustada sempre que necessário para o aperfeiçoamento das atividades fiscalizatórias.

6.1.1. Operacionalização da análise preliminar do objeto

Entendimento do objetivo e identificação de fatores de risco

A partir do entendimento realizado pelo auditor sobre os objetivos do objeto alvo do trabalho, isto é, sobre os resultados que justificam a sua existência, o auditor realizará um levantamento dos fatores de risco associados a esses resultados, entendendo-se por fatores de risco os elementos que formam as condições favoráveis à ocorrência de eventos que apresentem potencial de interferência nos

resultados desejados do objeto auditado, denominados riscos. Esses fatores podem ser divididos em duas categorias principais:

1. **Fatores Inerentes ao Objeto:** São características intrínsecas ao próprio objeto de auditoria, independentes do ambiente em que ele se insere, representando a propensão natural a riscos que o objeto já possui, associados à complexidade, subjetividade, incerteza, tendenciosidade, histórico de distorções passadas etc.
 - Exemplo: Em uma auditoria do processo de pagamento de pessoal, a grande quantidade de servidores, a heterogeneidade das carreiras e a complexidade da legislação aplicável são fatores inerentes ao objeto. Eles tornam o processo mais complexo e, por natureza, mais suscetível a riscos.

2. **Fatores Contextuais (Internos e Externos):** São elementos do ambiente que podem exacerbar ou mitigar os fatores de risco inerentes ao objeto.
 - **Fatores Contextuais Internos:** Refletem o ambiente da própria entidade. O uso de um sistema de processamento obsoleto, a falta de um procedimento formal, rotatividade ou a pouca experiência da equipe são exemplos de fatores internos que podem aumentar a probabilidade de falhas.
 - **Fatores Contextuais Externos:** Referem-se a elementos fora do controle da entidade, como condições orçamentárias desfavoráveis, mudanças regulatórias, novas tecnologias, novas normas contábeis ou pressões sociais e culturais.

A análise combinada do conjunto de todos esses fatores permite visualizar os eventos de risco em potencial com mais objetividade. Por exemplo, a combinação de um fator inerente (grande quantidade de servidores) com um fator contextual (sistema obsoleto) pode levar ao evento de risco de falhas no processamento da folha de pagamento. Da mesma forma, a união de fatores inerentes (complexidade da legislação) com fatores contextuais (questões orçamentárias) pode resultar no evento de risco de desequilíbrio financeiro e descumprimento legal.

De acordo com a ISO 31.000/2009, o risco é o efeito da incerteza sobre os objetivos. Essa definição é fundamental, pois posiciona o risco não como um evento isolado, mas como o impacto direto que um evento pode ter no resultado pretendido. Por exemplo, contratar com preços acima dos praticados no mercado, violando a economicidade é um risco e o seu enunciado demonstra claramente a ligação entre um evento, contratação com sobrepreço, e o efeito sobre o objetivo, violar a economicidade. Contudo, sendo o risco, por si só, um efeito, há que se identificar as suas origens antes de se chegar ao evento. Seguindo exatamente esse raciocínio é que se baseia a utilização dos fatores de risco para fundamentar a identificação dos riscos.

Pretende-se que a identificação e a combinação dos fatores relevantes seja capaz de permitir ao auditor a identificação preliminar de vulnerabilidades, que são condições de fragilidade, falhas, ou lacunas que podem tornar um sistema, pessoa ou organização mais suscetível a consequências negativas, isto é, a combinação dos fatores permite que o auditor, com o uso de seu julgamento profissional, consolide as informações coletadas em eventos de risco. Todo esse processo de construção do risco, ao se basear em fatores, permite a análise reversa por terceiros, ou seja, permite a compreensão do raciocínio do auditor por aqueles que não estiveram presentes no planejamento do trabalho, e também evita a prolixidade, a invenção de enunciados apenas para preencher espaço, uma vez que todos os riscos precisam apresentar uma consistência lógica com os fatores identificados.

O enfoque é dado aos fatores negativos, aqueles que favorecem o surgimento de eventos capazes de limitar ou impedir o alcance de resultados. Eventuais vantagens provenientes de fatores positivos também podem ser identificadas, contudo não são o foco, pois a maior fonte de oportunidades de melhoria são os próprios riscos, já que evidenciam necessidades de implantação ou fortalecimento de controles internos ou de aperfeiçoamento de processos, atividades, pessoas ou tecnologias.

Avaliação dos riscos inerentes e priorização

Como dito, a partir da análise dos fatores inerentes e contextuais, serão identificados os eventos de risco potenciais e atribuídos, para cada um deles, um

código de identificação R.1, R.2 etc. Para a realização da combinação teórica dos múltiplos fatores de risco identificados, podem ser utilizados instrumentos como matrizes, Bow-tie ou outros que permitam a organização das informações de maneira simples e clara, facilitando a articulação e a consequente construção de cenários de risco de maneira mais objetiva e transparente.

Uma vez identificados os eventos de risco, para garantir a priorização deles durante os trabalhos, será realizada a análise e avaliação dos riscos inerentes, ou seja, antes da consideração da existência de qualquer controle. Por meio de juízo profissional acerca das possíveis consequências de cada evento de risco identificado sobre os objetivos, eles serão elencados qualitativamente, de acordo com o grau de prioridade, dos mais críticos para os menos críticos, o que orienta a distribuição da atenção no trabalho de auditoria de modo mais eficiente.

Tabela de consolidação das informações de avaliação dos riscos inerentes:

Listagem e avaliação dos riscos inerentes					
Objetivos do objeto	Fatores de risco	Eventos de risco	Consequência estimada para o objetivo	Categoria do risco	Prioridade

Fonte: elaboração própria.

O escopo das atividades de gestão de riscos abrange as seguintes categorias de riscos, sem se esgotar:

- **Estratégicos:** associados à tomada de decisão que pode afetar negativamente o alcance dos objetivos da organização;
- **Operacionais:** associados à ocorrência de perdas resultantes de falhas, deficiências ou inadequação de processos internos, estrutura, pessoas, sistemas, tecnologia, assim como de eventos externos;

- **Conformidade:** associados ao não cumprimento de princípios constitucionais, legislações específicas ou regulamentações externas aplicáveis ao negócio, bem como de normas e procedimentos internos;
- **Comunicação:** associado aos eventos que podem afetar a disponibilidade de informações para a tomada de decisões e o cumprimento das obrigações de accountability, relacionadas à prestação de contas às instâncias controladoras e à sociedade;
- **Integridade:** relacionados à ocorrência de desvios éticos, à ocorrência de corrupção, às práticas de suborno ativo e passivo e de conduta destoantes dos valores e padrões preconizados pela Câmara Municipal de Belo Horizonte; e
- **Orçamentários e financeiros:** associados ao comprometimento dos recursos orçamentários e financeiros necessários à realização das atividades da Câmara Municipal de Belo Horizonte, ou relacionados a eventos que possam comprometer a própria execução orçamentária.

Quadro de orientação dos níveis de prioridade:

Prioridade	Descrição
Alta	Evento com chance de ocorrência intermediária/alta + potencial de danos irreversíveis ou de difícil reversão, com ônus excessivo, aos resultados do objeto auditado.
Média	Evento com chance intermediária de ocorrência + potencial de gerar danos não desprezíveis, porém passíveis de reversão a um custo razoável.
Baixa	Evento extraordinário, não esperado e com baixa chance de se concretizar + baixo potencial de dano, com impactos não significativos sobre os objetivos.

Fonte: elaboração própria.

Análise preliminar dos controles e avaliação dos riscos residuais

A partir da classificação dos riscos inerentes conforme o critério de prioridade, a equipe de auditoria buscará identificar e analisar preliminarmente os controles internos a eles associados, quanto à existência e à operacionalidade, avaliando o grau de confiabilidade deles e obtendo-se a noção do risco residual. Trata-se, aqui, de uma avaliação dos controles internos, a nível de objeto, necessária para que a equipe de auditoria possa exercer o seu julgamento profissional acerca de quais testes deverão ser priorizados na estruturação dos procedimentos, se testes de controles ou testes substantivos. Isso é necessário, pois, apenas com base nos fatores de risco inicialmente considerados, é possível identificar determinado evento de risco e julgá-lo como crítico sem levar em consideração, contudo, que a própria gerência responsável pelo objeto, eventualmente, pode possuir mecanismos de controle já dispostos para a sua mitigação, o que induziria a equipe a estruturar os procedimentos de trabalho inadequadamente, ou seja, procedimentos superdimensionados e com enfoque distorcido. Por isso, sempre prezando pela otimização da alocação dos recursos e pela qualidade das manifestações do auditor, considera-se o risco após a consideração dos controles internos associados, ou seja, o risco residual.

A avaliação preliminar dos controles internos será realizada, predominantemente, por meio da utilização de indagações aos responsáveis pelas unidades auditadas e aos seus subordinados, em que o servidor da Auditoria, munido de um roteiro, faz ele mesmo a pergunta e anota as respostas. Como não se trata de um procedimento que pretende produzir evidências para a sustentação de afirmações da auditoria, mas apenas de ferramenta cujo interesse é o de mera orientação, o uso predominante da indagação não se torna um problema.

Poderá, a critério da equipe, haver a aplicação de questionário, contudo tal instrumento pode comprometer a fidedignidade das respostas, uma vez que a parte que responde terá tempo para pensar e arquitetar respostas melhor elaboradas, mas que não necessariamente refletem a realidade, ou simplesmente irá apresentar respostas muito superficiais. Na indagação sem questionário aplicado, o auditor pode insistir na pergunta e até mesmo reformulá-la, a fim de obter mais e melhores informações da parte que responde, além de esta não ter tempo suficiente para uma eventual tentativa de manipulação das respostas.

Portanto, recomenda-se que o auditor elabore um roteiro coeso que permita a condução da indagação da maneira mais fluida possível, aproximando-se mais de uma conversa corriqueira que de um interrogatório, pois, quanto mais desconfortável estiver o indagado, piores serão as respostas.

As perguntas a serem realizadas buscarão informações sobre, por exemplo:

- Os agentes envolvidos com o objeto auditado compreendem qual é o resultado esperado do objeto?
- Os agentes conseguem expressar de maneira coerente quais as funções que exercem e qual a relação delas com o resultado esperado?
- Os agentes entendem a conexão de suas funções com a concretização dos objetivos estratégicos?
- Existe a utilização de algum tipo de métrica que permita o acompanhamento do desenvolvimento dos trabalhos? (se sim, deve-se avaliar se ela é coerente e de fato funcional)
- Os agentes conseguem explicitar eventos de risco que eles enxergam para os resultados do próprio trabalho? (recomenda-se que essa pergunta seja feita a mais de um servidor, a fim de verificar a variabilidade das respostas. Quanto maior a variabilidade na qualidade das respostas, pior é a consciência de risco.)
- Existe alguma forma de documentação de riscos? Se sim, como está organizada e como é disponibilizada?
- Para os eventos mencionados pelos servidores indagados, existem procedimentos de controle associados? Se sim, qual o grau de formalização?
- Os responsáveis pela execução dos procedimentos de controle estão claramente identificados?

- Com qual periodicidade as informações de risco e os procedimentos de controle relacionados ao objeto auditado são revisados?

Após a coleta das respostas, o auditor as analisará e dará, para cada uma, nota de 1 a 10 que indica a qualidade dos controles em relação ao aspecto avaliado pela pergunta. Ao final, o auditor irá contabilizar quantos pontos foram somados e dividir o valor pelo total de pontos possíveis. Por exemplo, se forem feitas 10 perguntas, a máxima pontuação possível será 100, devendo-se dividir, então, a pontuação dada pelo auditor por aquele valor. Essa razão (R) será usada para determinar qual é a situação dos controles, sendo:

(R) = 10%	Inexistente
10% < (R) < 50%	Fraco
(R) ~ 50 e 60%	Mediano
60% < (R) < 90%	Satisfatório
(R) >= 90%	Forte

Modelo de tabela para preenchimento com informações referentes à avaliação preliminar dos controles internos e do risco residual:

Avaliação do risco residual			
Evento de risco com a indicação da prioridade	Controles existentes (referenciação dos controles)	situação dos controles (conforme legenda)	Risco Residual (alto, médio ou baixo)

Avaliação de Controle	Situação do controle existente
Inexistente	Controle não existe, não funciona ou não está implementado.
Fraco	Controle não institucionalizado; está na esfera de conhecimento pessoal dos operadores do processo; em geral realizado de maneira manual.
Mediano	Controle razoavelmente institucionalizado, mas pode falhar por não contemplar todos os aspectos relevantes do risco ou porque seu desenho ou as ferramentas que o suportam não são adequadas.
Satisfatório	Controle institucionalizado e embora passível de aperfeiçoamento, é sustentado por ferramentas adequadas e mitiga o risco razoavelmente.
Forte	Controle institucionalizado e sustentado por ferramentas adequadas, podendo ser considerado em um nível de “melhor prática”; mitiga o risco em todos os aspectos relevantes.

Fonte: adaptado do documento “Orientações práticas: serviços de auditoria” da CGU.

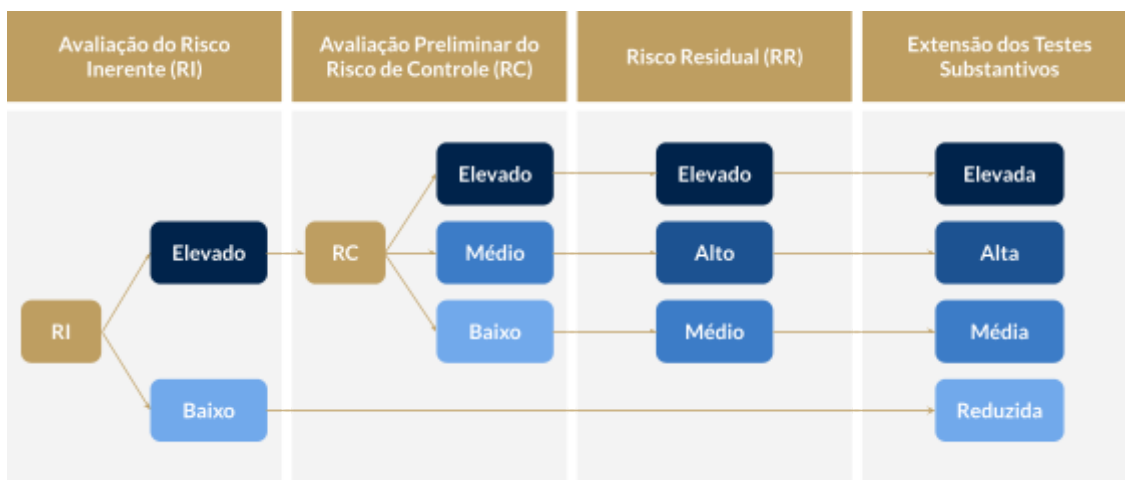
Ao se realizar a análise preliminar dos controles mitigadores dos riscos priorizados, obtém-se um outro componente de risco, o de controle, que se refere à possibilidade de os controles implementados não terem a capacidade de minimizar as chances de concretização do evento adverso, as suas consequências ou ambos, isto é, a possibilidade de os controles não reduzirem o nível do risco aceitavelmente. A combinação do risco inerente com o risco de controle origina o risco residual, de maneira que, como exemplos, para um risco inerente alto

associado a controles confiáveis (baixo risco de controle), o resultado é um risco residual médio ou até baixo; enquanto que, para um risco inerente alto associado a controles inexistentes ou ineficazes, o risco residual seria também alto.

Em suma, se as análises preliminares mostrarem que os controles internos são eficazes e confiáveis, o auditor não precisará gastar tanto tempo e esforço com procedimentos substantivos, que são mais detalhados e caros, como o rastreo e a reexecução de cálculos, focando-se no emprego de testes sobre os controles, a fim de confirmar a sua robustez e confiabilidade.

Por outro lado, se não houver confiança nos controles, porque as análises preliminares indicam fragilidade ou porque eles inexistem, as chances de haver distorções no objeto auditado serão maiores, não havendo necessidade de se testar os controles - porque já se sabe que são insuficientes -, devendo o auditor se focar na utilização dos procedimentos substantivos, a fim de detectar a existência de divergências. Os procedimentos substantivos são aplicados para obter evidências diretas sobre a exatidão, validade e suficiência das informações, independentemente da eficácia dos controles internos.

A relação entre os riscos avaliados, a relação entre os testes de controle e substantivos, bem como a extensão deles, pode ser visualmente compreendida por meio da imagem abaixo:



Fonte: documento “Orientações práticas: serviços de auditoria” da CGU, pg. 17.

Quadro auxiliar para a definição das finalidades dos testes:

Risco Inerente	Avaliação preliminar do Controle*	Risco Residual	Comentário	Tipo de Teste	Prioridade
Baixo	Inexistente	Baixo	Considerando o princípio da eficiência e a relação custo-benefício, não seria necessário trabalhar estes riscos, por serem baixos. Entretanto, eles poderão ser testados a depender da avaliação do auditor.	Realizar testes apenas se o auditor julgar necessário	Muito baixa
	Fraco	Baixo		Realizar testes apenas se o auditor julgar necessário	Muito baixa
	Mediano	Baixo		Realizar testes apenas se o auditor julgar necessário	Muito baixa
	Satisfatório	Baixo		Realizar testes apenas se o auditor julgar necessário	Muito baixa
	Forte	Baixo		Realizar testes apenas se o auditor julgar necessário	Muito baixa
Médio	Inexistente	Médio	Controle inexistente. O exame poderá ser feito para confirmar consequências adversas da ausência do controle.	Testes substantivos	Alta
	Fraco	Baixo / Médio	Controle foi considerado inadequado. O exame poderá ser feito para confirmar consequências adversas da inadequação.	+Testes substantivos	Alta, dependerá do nível dos riscos que o controle pretende mitigar
	Mediano	Baixo / Médio	Sua aplicação / efetividade pode ser testada, para verificar seu desempenho em relação aos objetivos pretendidos, ao mesmo tempo em que é preciso confirmar as consequências adversas de seu funcionamento não ser o ideal.	Testes substantivos / Testes de Controle	Alta, dependerá do nível dos riscos que o controle pretende mitigar
	Satisfatório	Baixo / Médio	Controle foi considerado adequado na avaliação preliminar, mas sua aplicação / efetividade precisa ser testada, para verificar se está atingindo os objetivos pretendidos.	+Testes de Controle	Baixa
	Forte	Baixo / Médio	Controle foi considerado forte na avaliação preliminar, mas sua aplicação / efetividade precisa ser testada, para verificar se está atingindo os objetivos pretendidos.	+Testes de Controle	Baixa

Alto	Inexistente	Alto	Controle inexistente. O exame poderá ser feito para confirmar consequências adversas da inadequação ou ausência do controle.	Testes substantivos	Muito alta
	Fraco	Médio / Alto	Controle foi considerado inadequado. O exame poderá ser feito para confirmar consequências adversas da inadequação.	+Testes substantivos	Alta
	Mediano	Médio / Alto	Sua aplicação / efetividade pode ser testada, para verificar seu desempenho em relação aos objetivos pretendidos, ao mesmo tempo em que é preciso confirmar as consequências adversas de seu funcionamento não ser o ideal.	Testes substantivos / Testes de Controle	Alta, dependerá do nível dos riscos que o controle pretende mitigar
	Satisfatório	Médio	Controle foi considerado adequado na avaliação preliminar, mas sua aplicação / efetividade precisa ser testada, para verificar se está atingindo os objetivos pretendidos.	+Testes de Controle	Baixa
	Forte	Baixo / Médio	Controle foi considerado forte na avaliação preliminar, mas sua aplicação / efetividade precisa ser testada, para verificar se está atingindo os objetivos pretendidos.	+Testes de Controle	Baixa

Fonte: documento “Orientações práticas: serviços de auditoria” da CGU (pg.38)

Até aqui, já se tem os principais eventos de riscos identificados e avaliados, até o nível residual, com a definição da natureza dos procedimentos a serem realizados, se com foco em controles ou com foco substantivo, o que representa a conclusão da análise preliminar do objeto para iniciar a fase de delimitação do escopo do trabalho com a definição das questões de auditoria e a época, extensão e tipo dos procedimentos de auditoria que serão empregados para obtenção das evidências necessárias para respondê-las.

As informações acerca dos eventos de risco priorizados, com a identificação dos fatores de risco e as fontes de informação usadas, e justificativas para a definição de prioridade, assim como a avaliação dos controles a eles associados e o respectivo risco residual serão formalizados no corpo do DAP.

6.2. Definição das questões de auditoria

A formulação de questões de auditoria é um passo indispensável do planejamento, pois elas guiarão a definição da época, da extensão e do tipo dos procedimentos de auditoria a serem adotados com a finalidade de respondê-las, de modo que, sendo bem elaboradas, direcionam o trabalho, otimizam os recursos e fornecem maior segurança de que o objetivo da auditoria será alcançado.

A formulação de questões de auditoria é a etapa que traduz os riscos identificados na análise preliminar em perguntas investigativas claras e concisas. Uma questão de auditoria eficaz deve ser:

- **Clara e Precisa:** A questão deve focar em um ponto específico e ser de fácil compreensão, evitando ambiguidades.
- **Investigável:** A questão precisa poder ser respondida através da aplicação de procedimentos de auditoria, ou seja, as evidências necessárias para respondê-la devem ser passíveis de obtenção prática.
- **Relevante e Coerente:** O conjunto das questões deve ser coerente entre si e estar diretamente alinhado com o objetivo geral do trabalho de auditoria.

O Conselho Nacional de Justiça (CNJ) utiliza uma estrutura sintática para orientar a formulação das questões, combinando a atividade a ser avaliada com o critério de avaliação. Essa metodologia garante que a questão seja focada, mensurável e com um objetivo claro, a partir dos seguintes componentes:

- **Atividade Específica:** Refere-se a um processo, procedimento, transação ou operação da entidade que será o foco da investigação.
- **Critério de Avaliação:** Refere-se ao padrão, norma ou regulamento utilizado para julgar a adequação da atividade. Pode ser uma lei, um regulamento, um manual interno ou uma boa prática. Conforme o manual de auditoria do CNJ:

“Os critérios, para serem eficazes e úteis, devem atender às seguintes premissas:

- A. serem suficientes e claros, de modo que um usuário razoavelmente informado e diligente será capaz de avaliar a extensão e profundidade das conclusões e entender quaisquer restrições ou limitações sobre sua aplicabilidade;
 - B. possibilitarem um julgamento, estimativa ou medição razoavelmente coerentes;
 - C. terem aceitação por parte de especialistas ou órgãos de controle externo; e
 - D. terem, sempre que possível, respeitadas a opinião da unidade de auditoria, aceitação da unidade auditada.”(pág.65)
- Dimensão Adicional (Opcional): Elementos como a dimensão temporal, o escopo ou a localização podem ser adicionados para maior clareza.

Exemplos Práticos

A partir dos elementos acima, veja como as questões de auditoria podem ser construídas para diferentes contextos no setor público:

1. Contexto: Auditoria de licitação
 - Questão: A habilitação técnica (atividade) do processo licitatório foi realizada em conformidade com o previsto na legislação aplicável (critério), conforme a análise da Procuradoria da CMBH?
2. Contexto: Auditoria de recursos humanos
 - Questão: A concessão de licenças e afastamentos (atividade) atendeu aos critérios e procedimentos definidos no estatuto dos

servidores da CMBH e na legislação pertinente (critério) no período de janeiro a dezembro de 2025 (dimensão temporal)?

3. Contexto: Auditoria de contratos

- Questão: Os pagamentos de contratos de prestação de serviços continuados (atividade) realizados em 2025 (dimensão temporal) foram realizados em conformidade com o que foi contratado, com as regras de gestão contratual da instituição e a legislação aplicável (critério)?

Esses exemplos mostram como a combinação da atividade com um critério específico permite ir direto ao ponto e obter as evidências necessárias para responder a cada questão, bem como evidencia como as questões são as responsáveis por delimitar o escopo do trabalho, uma vez que indicam de maneira objetiva quais são as informações que precisam ser buscadas e avaliadas e em quais itens, fornecendo, assim, os direcionamentos para a definição de quais os tipos de evidências serão necessárias, quais as técnicas de auditoria serão mais adequadas, onde e em que momento serão aplicadas.

Na definição dos objetivos, a equipe de auditoria deve ir além da simples busca por desvios e formular questões que busquem respostas efetivas a necessidades ou demandas relevantes da instituição e, por consequência, melhorar a qualidade dos seus processos e das decisões tomadas pela gestão, conduzindo-a ao alcance de seus resultados conforme planejados.

Ainda para o processo de elaboração das questões, observa-se que os eventos de risco são explicitados em forma de enunciados que, mesmo tendo sido adotado um procedimento de explicitação dos fatores de origem, ainda carregam consigo significativo grau de abstração. No intuito de tornar ainda mais robusto o processo de formulação das questões de auditoria, de modo que se possa traduzir os eventos de risco em questões de auditoria de maneira mais prática, podem ser definidas red flags para que, a partir delas, sejam estruturadas as questões de trabalho. Uma red flag é um sinal de alerta hipotético, geralmente mensurável, que indica pontos de investigação de possíveis ocorrências de um evento de risco,

sendo que a ideia é que esses sinais de alerta, ao serem identificados, sirvam como o “gatilho” para a formulação de questões de auditoria específicas e investigativas.

Exemplos de Red Flags seguidas da formulação de questões de auditoria:

1. Processo Licitatório

O objetivo de um processo licitatório é garantir a economicidade, a isonomia e a legalidade nas contratações públicas. O auditor deve estar atento a sinais que podem indicar desvios nesse processo.

Eventos de risco identificados e avaliados como prioritários:

- Conluio entre licitantes.
- Direcionamento da contratação.
- Violação de princípios de economicidade.

Controles avaliados preliminarmente como fracos e não institucionalizados, gerando risco residual alto ⇒ foco em testes substantivos.

Red Flags (sinais de alerta):

- Ausência ou insuficiência de pesquisa de preços, para fundamentar o valor estimado da contratação.
- Cláusulas restritivas ou exigências técnicas excessivas que limitam a competitividade.
- Existência de apenas um proponente ou de um número reduzido de participantes nas licitações.
- Fornecedor declarado vencedor da licitação com uma proposta significativamente superior ao preço de mercado.

- Atraso na execução do contrato ou aditivos que alteram substancialmente o escopo original, o prazo ou o valor da contratação.

Questões de auditoria (com base nas red flags):

- O processo de pesquisa de preços da licitação foi conduzido de forma adequada para garantir que o valor da contratação se aproxime do preço de mercado?
- As especificações técnicas e as cláusulas do edital foram definidas de maneira a promover a competitividade, em conformidade com a legislação?
- Os aditivos contratuais que alteraram o valor ou o prazo foram justificados e aprovados de acordo com os critérios definidos na lei?
-

Neste exemplo, as questões de auditoria são voltadas à obtenção de evidências acerca da conformidade do processo licitatório específico com os requisitos legais aplicáveis, demonstrando a orientação substantiva requerida pela avaliação preliminar de riscos.

2. Processo de pagamento de pessoal

O processo de pagamento de pessoal deve ser eficiente, preciso e em total conformidade com os regramentos internos da instituição e com a legislação trabalhista e de recursos humanos.

Eventos de risco identificados e avaliados como prioritários:

- Pagamentos indevidos (a servidores que não têm direito ou com valores incorretos).
- Fraude na folha de pagamento.
- Não conformidade com a legislação.

Controles avaliados preliminarmente como satisfatórios, sendo institucionalizados e com baixo registro de falhas ⇒ foco em testes de controle, a fim de se confirmar a confiabilidade dos controles.

Red Flags (sinais de alerta):

- Aumento significativo e injustificado de horas extras pagas em um setor específico.
- Inconsistências entre o ponto eletrônico e as horas registradas na folha de pagamento.
- Inclusão de gratificações, adicionais ou verbas indenizatórias sem a devida base legal ou aprovação.
- Divergência entre o valor de remuneração pago e o valor previsto em lei ou regulamento.

Questões de auditoria (com base nas red flags):

- Os pagamentos de horas extras estão devidamente justificados e foram aprovados conforme os procedimentos internos?
- Os pagamentos de gratificações e adicionais atendem aos critérios previstos na legislação, garantindo que não haja pagamentos indevidos?
- A segregação de funções no processamento da folha de pagamento é suficiente para evitar a inclusão de verbas indevidas?

Aqui, em contraste com o primeiro exemplo, nota-se que as questões se focam na obtenção de evidências acerca da existência e funcionamento dos controles associados aos riscos prioritários do processo, assegurando a orientação requerida pelo alto nível de confiança depositado sobre eles durante a análise preliminar de risco.

De forma geral, o uso de red flags permite dar maior concretude aos riscos priorizados, funcionando como uma ligação direta entre a teoria (abstração do evento de risco) e a prática (formulação das questões delimitadoras do escopo do trabalho), permitindo definir com maior clareza e objetividade a direção das avaliações a serem realizadas, tornando o trabalho mais efetivo e a emissão do relatório mais precisa.

6.3. Definição do escopo

A definição clara do escopo do trabalho, a partir das questões de auditoria formuladas conforme o processo explicado anteriormente, presta-se a assegurar que o trabalho seja preciso e alinhado com o seu objetivo geral e com o plano anual. Os objetivos de um trabalho de auditoria se dividem em dois níveis: o objetivo geral, que é o propósito macro da avaliação, como, por exemplo, "avaliar a adequação dos controles internos das demonstrações financeiras"; e os objetivos específicos, que se traduzem em questões de auditoria, perguntas detalhadas que a equipe busca responder para alcançar o objetivo geral e que são responsáveis pelo estabelecimento da amplitude e dos limites do trabalho, conforme visto.

A definição do escopo, por sua vez, é a delimitação do alcance do trabalho. Ela indica claramente o que será incluído na avaliação e, por consequência, o que não será incluído. O escopo deve ser decorrência direta das questões de auditoria formuladas, porque os procedimentos que o compõem são estruturados com a finalidade exata de respondê-las, isto é, o escopo é o conjunto formado pelas questões de auditoria e pelos procedimentos necessários para a obtenção de evidências suficientes e apropriadas para respondê-las.

Embora o planejamento seja um processo formal e documentado, os objetivos e o escopo não são imutáveis. Se, durante a execução, novas informações ou novos eventos alterarem a percepção de risco da equipe, ou se esta identificar inconsistências e limitações, o escopo pode ser revisado e ajustado, desde que as mudanças sejam devidamente registradas e justificadas.

6.3.1. Procedimentos de Auditoria

Os procedimentos de auditoria são o conjunto de exames e investigações articulados para permitir ao auditor obter as evidências necessárias para responder às questões de auditoria e formular as suas conclusões e recomendações. A definição da natureza, época e extensão desses procedimentos é uma resposta direta à avaliação dos riscos do objeto auditado, realizada na etapa inicial do planejamento, sendo que, quanto maior a complexidade da avaliação pretendida e maiores as possibilidades de que o objeto auditado apresente distorções, maior deve ser a cautela ao se definir os procedimentos, com a finalidade de mitigar o risco de emitir uma opinião inadequada.

6.3.1.1. Natureza, Época e Extensão dos Procedimentos de Auditoria

A abordagem do auditor é guiada por três variáveis interdependentes: a natureza, a época e a extensão dos procedimentos. A natureza refere-se à finalidade do procedimento (se é um teste de controle ou um teste substantivo), cuja definição depende do procedimento de análise preliminar dos riscos do objeto, conforme já explicitado, e ao tipo de técnica de auditoria utilizada (como inspeção, observação, indagação etc); a época determina o momento apropriado para a aplicação dos procedimentos, que pode variar com base na disponibilidade de informações ou na maturidade do processo, ressaltando-se que o benefício do procedimento será afetado em razão de ser o momento de sua realização oportuno ou não. Por fim, a extensão indica a quantidade de procedimentos a serem realizados, como o número de itens a serem examinados, e a profundidade de sua aplicação.

I. Testes de Controle

Os testes de controle são exames destinados a avaliar o desenho e a efetividade operacional dos controles internos. Seu objetivo é verificar se os controles estão funcionando conforme o planejado e se são capazes de cumprir a função para a qual foram desenvolvidos (adequação), e se estão sendo aplicados corretamente

(eficácia). Ao planejar e executar testes de controle, o auditor interno deve executar procedimentos para obter evidência de auditoria sobre:

- A. a efetividade operacional dos controles, incluindo o modo como foram aplicados ao longo do período;
- B. a consistência dos controles;
- C. por quem ou por quais meios eles foram aplicados;
- D. se os controles a serem testados dependem de outros controles (controles indiretos) e, caso afirmativo, a necessidade de se obter evidência de auditoria que suporte a operação efetiva desses controles indiretos.

Como para todo e qualquer procedimento de auditoria, a experiência demonstra que esses testes podem ser falhos, pois podem não ser capazes de detectar falhas significativas de controle que ocorrem em casos específicos e não são representadas na amostra, devendo a equipe estar ciente das limitações inerentes aos testes antes de selecioná-los para um determinado trabalho.

Durante a análise preliminar do objeto, faz-se uma análise preliminar dos controles associados ao objeto auditado, sem efetivamente testá-los, mas basicamente verificando a existência e identificando-os, a fim de se chegar a uma premissa quanto aos riscos residuais, conforme já explicitado. Durante a execução dos procedimentos de auditoria planejados, os controles são efetivamente testados e a principal finalidade prática dos testes de controle é permitir que o auditor reduza o volume de procedimentos substantivos.

II. Testes Substantivos

Os testes substantivos, no âmbito dos trabalhos de certificação - como é o caso das auditorias financeiras, são procedimentos aplicados para obter evidência sobre a suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelos sistemas de informação da entidade, automatizados ou não. Como as metodologias de auditoria se adaptam a diferentes contextos, é natural que o conceito de procedimentos substantivos seja mais intuitivo em auditorias de certificação, mas

ele também se aplica em trabalhos de relatório direto, com um propósito e foco ajustados.

O cerne da questão é que, nos trabalhos de relatório direto, como auditorias de conformidade, embora o objeto não seja constituído por afirmações no sentido contábil, ainda há um confronto de evidências para substanciar as conclusões do auditor. Nos trabalhos de relatório direto, o auditor não está confirmando uma afirmação pré-existente da gestão, mas sim formando a sua própria conclusão sobre um determinado objeto. Os procedimentos substantivos, neste contexto, são as ações que o auditor realiza para obter evidências diretas sobre a validade, integridade e desempenho desse objeto.

Apesar de não haver uma afirmação formal, a lógica do procedimento é a mesma: obter evidências para sustentar uma conclusão, por meio da avaliação do objeto em relação aos critérios preestabelecidos, podendo ser o objeto as afirmações contábeis ou não.

Exemplos de Aplicação:

1. Auditoria de Conformidade em Processo Licitatório (Trabalho de Relatório Direto)
 - Objetivo: O auditor busca avaliar se o processo de compra de materiais de escritório está em conformidade com as regras de licitação.
 - Procedimentos de Controle: O auditor pode testar se a segregação de funções foi respeitada (por exemplo, se a pessoa que emitiu o pedido não foi a mesma que autorizou o pagamento). Isso ajuda a avaliar a eficácia do controle interno.
 - Procedimentos Substantivos: O auditor vai além do controle. Ele busca evidências diretas da conformidade.
 - ❖ Inspeção: Examinar o edital para verificar se ele foi publicado no Diário Oficial.

- ❖ Observação: Acompanhar a sessão pública do pregão para verificar a transparência.
 - ❖ Confirmação: Entrar em contato com os licitantes para confirmar a validade das propostas.
 - ❖ Recálculo: Recalcular a média dos preços cotados para verificar se a proposta vencedora realmente foi a mais vantajosa.
- Conclusão: Os resultados desses procedimentos substantivos fornecerão ao auditor as evidências necessárias para emitir uma conclusão direta sobre a conformidade do processo.

2. Auditoria de Gestão de Contratos (Trabalho de Relatório Direto)

- Objetivo: Avaliar a eficiência e a economicidade da gestão de contratos de prestação de serviços continuados.
- Procedimentos de Controle: O auditor pode testar o controle sobre a emissão de atestados de prestação de serviço, verificando se há uma assinatura válida do gestor do contrato.
- Procedimentos Substantivos: O auditor busca evidências diretas sobre a gestão:
 - ❖ Análise: Analisar os aditivos contratuais para verificar se os valores e prazos foram justificados.
 - ❖ Confronto de Dados: Confrontar as medições do serviço prestado com os valores efetivamente pagos para identificar pagamentos em excesso ou a menos.
 - ❖ Inspeção: Ir ao local onde o serviço foi prestado para verificar se a equipe e os equipamentos correspondem ao que foi contratado.

Em suma, em auditorias que não são de demonstrações contábeis, os procedimentos substantivos continuam sendo a espinha dorsal do trabalho. Eles são a forma de coletar as evidências diretas que permitirão ao auditor formular sua própria conclusão técnica e independente sobre o objeto, seja ele um processo, um projeto ou uma operação.

A relação entre os testes de controle e os testes substantivos é de complementação: se os testes de controle indicam um ambiente de controle fragilizado (baixo nível de confiança), a extensão e a profundidade dos testes substantivos devem ser aumentadas para compensar essa deficiência.

No entanto, o princípio fundamental da segurança razoável exige que, mesmo em ambientes com controles internos fortes, os testes substantivos sejam indispensáveis. A razão para isso é que os controles, por si só, fornecem apenas segurança razoável, não absoluta. A auditoria deve sempre complementar a avaliação dos controles com a verificação direta dos saldos e transações para garantir a fidedignidade dos dados.

Conforme a NBC TA 315: “Os procedimentos analíticos podem auxiliar a identificar inconsistências, transações ou eventos não usuais, valores, índices e tendências que indicam assuntos que possam ter implicações na auditoria.”

O quadro a seguir ilustra a inter-relação entre a avaliação do risco de controle e a extensão dos testes a serem aplicados:

Nível de Risco de Controle	Confiança nos Controles	Extensão dos Testes de Controle	Extensão dos Testes Substantivos
Baixo	Alto	Ampla	Reduzida
Médio	Moderado	Moderada	Moderada
Alto	Baixo	Reduzida ou nula	Ampla

III. Mapeamento de processos

O mapeamento de processos é uma técnica de representação visual de um fluxo de trabalho, com o objetivo de identificar seus componentes, atividades, riscos, controles e agentes envolvidos. A aplicação do mapeamento de processos na auditoria interna transcende a mera criação de diagramas, posicionando-se como uma metodologia que proporciona uma visão clara e compreensível das operações e de seus principais atributos. Ao mapear um processo, o auditor consegue evidenciar a sequência de atividades, identificar os responsáveis por cada etapa, rastrear o fluxo de documentos e informações, e compreender os prazos envolvidos, o que facilita a comunicação e o entendimento entre a equipe de auditoria e os gestores envolvidos no processo.

Os benefícios imediatos para a auditoria incluem:

- **Compreensão holística:** oferece uma perspectiva de ponta a ponta do processo, desde sua entrada (input) até a sua saída (output).

- Classificação de responsabilidades: Ajuda a definir quem é responsável por cada tarefa, o que é um insumo fundamental para a avaliação da segregação de funções.
- Localização de:
 1. Gargalos e Ineficiências: Áreas onde o fluxo de trabalho se emperra ou acumula tarefas, indicando falta de recursos, dependências não gerenciadas ou ineficácia.
 2. Pontos de Decisão: Locais no processo onde uma escolha é feita. Esses são pontos críticos de vulnerabilidade a erros, vieses ou ações fraudulentas.
 3. Transferências de Responsabilidade: Transições do controle de uma pessoa ou departamento para outro. Esses pontos são frequentemente fontes de falhas de comunicação e perda de informações, representando um risco de interrupção ou erro no processo.
 4. Retrabalho: Atividades que são repetidas desnecessariamente, que além de representarem uma ineficiência operacional, podem indicar falhas em etapas anteriores do processo.

Ademais, o mapeamento de processos atua como a ponte metodológica que conecta a teoria da gestão de riscos e controles internos com a prática da auditoria. A sua aplicação se alinha diretamente com os componentes do Internal Control – Integrated Framework (COSO):

- Ambiente de Controle: A análise da cultura e da estrutura organizacional, obtida através do mapeamento das responsabilidades e partes envolvidas, fornece a base para avaliar a cultura de controle da entidade, um fator intangível, porém essencial.
- Avaliação de Riscos: O mapeamento é a ferramenta primária para a identificação dos riscos inerentes e residuais, criando condições para a

visualização dos pontos de risco e avaliação da existência e funcionalidade dos controles internos que deveriam mitigá-los.

- **Atividades de Controle:** O mapeamento permite localizar e representar os controles existentes no fluxo de trabalho, para posterior teste e validação. O auditor se utiliza do mapa para fazer perguntas críticas, como: Onde os controles estão posicionados? Eles são manuais ou automatizados? São preventivos ou detectivos? Qual o seu propósito e quem é o responsável pela sua execução? Todo esse procedimento permite a visualização da relação direta entre um ponto de risco e o controle que o mitiga, tornando a avaliação mais precisa e baseada em evidências.

Etapas do mapeamento de processos de auditoria

As etapas a seguir representam uma metodologia consolidada para a realização de um mapeamento de processos com foco em auditoria.

Fase 1: Planejamento e definição do escopo

1. Definir o objetivo - começar com uma pergunta clara que guie o trabalho: "Qual o propósito deste mapeamento?". O objetivo da utilização do procedimento em cada caso, que depende do objetivo do trabalho no qual se insere (avaliação ou consultoria), direciona o escopo e o nível de detalhe necessário.
2. Identificar o processo - selecionar, de maneira específica, o processo a ser mapeado, dando-lhe um nome claro e delimitando seu início e fim, para evitar desvios de escopo.
3. Engajar as partes interessadas (Stakeholders) - listar e envolver, mediante o uso de comunicação eficaz, as pessoas e áreas que interagem com o processo, pois isso confere maior precisão e aceitação do resultado final.

Fase 2: Coleta de dados e informações

1. Levantar as atividades: listar todas as tarefas e sub-processos envolvidos, inicialmente sem se preocupar com a ordem, por meio do uso de técnicas como indagação, análise documental, observação etc.
2. Identificar elementos críticos: para cada atividade levantada, detalhar, no mínimo, os seguintes elementos:
 - Entradas (Inputs): O que é necessário para iniciar a atividade (documentos, dados, informações).
 - Saídas (Outputs): O que a atividade produz.
 - Responsáveis: Quem executa a tarefa.
 - Ferramentas/Sistemas: Tecnologias ou recursos utilizados.

Fase 3: Modelagem e representação visual do processo

1. Sequenciar as etapas: organizar as atividades e os elementos coletados na ordem correta, desde o início do processo até sua conclusão.
2. Construir o fluxograma: representar o fluxo visualmente usando uma notação padronizada, como a BPMN.

Fase 4: Validação e análise crítica do Mapa

1. Revisão e validação: compartilhar o mapa com as partes interessadas para verificar se a representação está precisa e se não há etapas faltando. Esse passo é fundamental para a credibilidade do trabalho de auditoria.
2. Identificação de problemas: utilizar o mapa como ferramenta de diagnóstico para identificar falhas, problemas e áreas de melhoria.

3. Documentação: Formalizar o mapa finalizado e estabelecer um processo de revisão e atualização periódica.

O mapeamento de processos não é um evento único, mas um ciclo de melhoria contínua. As recomendações de melhoria do processo, baseadas no mapeamento, correspondem à fase de ação de um ciclo de melhoria contínua (como o ciclo PDCA, por exemplo). O auditor, portanto, participa ativamente do ciclo de melhoria dos processos da organização, assumindo um papel de parceiro estratégico.

Representação Gráfica: Fluxogramas e Notações Profissionais

A representação gráfica é o produto final do mapeamento. A clareza e a universalidade do diagrama dependem da correta aplicação de uma simbologia padronizada. A notação BPMN (Business Process Model and Notation) é um padrão mais robusto e expressivo, ideal para processos complexos, e é o padrão de excelência recomendado para auditoria, inclusive por órgãos de controle como a Controladoria-Geral da União (CGU). A escolha da notação é uma decisão estratégica que impacta diretamente a profundidade e a qualidade da avaliação.

Níveis de detalhamento no mapeamento de processos

A flexibilidade em alternar entre diferentes níveis de detalhamento é a chave para uma auditoria eficiente. Não existe um nível certo para todos os mapeamentos; a escolha depende do objetivo da auditoria e da complexidade do processo. Os diferentes níveis de mapeamento permitem que o auditor direcione a análise para a audiência e o propósito corretos.

- **Nível 1 (Visão Geral/Estratégica):** Um mapa de alto nível que mostra as principais interações entre departamentos. Ideal para a definição do universo de auditoria para a elaboração do planejamento anual da auditoria, permitindo uma compreensão macro do processo.
- **Nível 2 (Mapa de Processo/Tático):** Uma visão mais aprofundada, mostrando sub-processos e interações departamentais. Útil para gerentes e líderes de equipe.

- Nível 3 (Fluxo de Trabalho/Operacional): Detalhamento de um fluxo específico dentro de um departamento. Essencial para equipes operacionais e para a identificação de ineficiências e gargalos.
- Nível 4 (Detalhe do Processo/Execução): O nível mais granular, com instruções passo a passo para cada tarefa. Crucial para a criação de procedimentos operacionais padrão e para a validação precisa dos controles internos.

A equipe de auditoria, com recursos limitados de tempo e pessoal, pode adotar uma abordagem estratégica. Em vez de mapear todos os processos em Nível 4, o que seria impraticável, pode começar com um mapa de Nível 1 para obter uma compreensão geral do processo auditado. A partir dessa visão, as áreas de maior risco, complexidade ou volume de transações podem ser identificadas. Somente nessas áreas, o auditor pode aprofundar a análise, criando mapas de Nível 3 ou 4 para aprofundar a avaliação de controles e identificar pontos de falha que não seriam visíveis em uma visão macro. Essa abordagem é a essência da auditoria baseada em riscos: alocar recursos de mapeamento para os pontos onde o risco de falha é maior, tornando o trabalho mais eficiente e eficaz.

Por fim, o mapa de processo finalizado e validado não é apenas uma representação, mas um diagnóstico. A partir dele, o auditor pode extrair os principais achados e transformá-los em recomendações de valor.

O auditor pode identificar desperdícios (tarefas sem valor agregado), retrabalho e etapas duplicadas, atrasos (pontos de gargalo) e falhas de comunicação. Ao incluir a identificação de ineficiências no escopo, a auditoria interna demonstra que se preocupa com a performance da organização, não apenas com a conformidade. As recomendações podem, portanto, ir além de implementar um novo controle e se estender a simplificar este processo ou automatizar esta etapa, agregando valor tangível à organização.

6.3.1.2. Técnicas de auditoria (tipos)

As técnicas de auditoria são as ferramentas práticas e os meios de execução dos procedimentos, tanto nos testes substantivos quanto nos de controle. Elas são aplicadas para obter evidências suficientes, adequadas e relevantes que sustentem as conclusões do auditor. É fundamental observar a finalidade específica de cada técnica e a sua aplicação, a fim de evitar exames desnecessários e o desperdício de recursos.

As principais técnicas de auditoria e suas aplicações incluem:

- A. Inspeção: A inspeção é uma das técnicas mais tradicionais e diretas da auditoria. Ela consiste no exame de registros, documentos internos e externos, e também na verificação física de ativos tangíveis. O propósito é obter evidências confiáveis que atestem a autenticidade, a exatidão e a validade de informações e transações, bem como a existência de ativos.

A aplicação da inspeção se manifesta de duas formas principais. A primeira, e mais comum, é o exame de documentos. O auditor analisa contratos, notas fiscais, ordens de serviço, atas de reuniões, escrituração contábil e outros documentos que dão suporte aos registros da entidade. Por meio deste exame, é possível validar a ocorrência de uma transação, a sua exatidão e a sua conformidade com as normas aplicáveis. A segunda forma é a verificação física de ativos tangíveis, como a contagem de estoques, a inspeção de veículos ou a checagem de bens imobilizados. Esta etapa fornece uma evidência de alta confiabilidade sobre a existência e a condição de um ativo, pois é obtida diretamente pelo auditor.

A confiabilidade da evidência de inspeção é geralmente elevada, especialmente quando se trata de documentos originais ou de fontes externas independentes. No entanto, o avanço tecnológico trouxe um novo desafio, pois a utilização de sistemas eletrônicos de processamento de dados pode ampliar a necessidade de aplicação desta técnica, haja vista que existe a possibilidade de que sistemas cometam erros ou sejam indevidamente programados, podendo viciar relatórios e planilhas. Isso

indica que o auditor não pode se limitar a examinar o documento final, sendo imperativo que ele compreenda e, quando possível, inspecione os processos e os controles que geraram a informação, mitigando o risco de manipulação. A inspeção, embora um procedimento bastante difundido, demanda uma evolução constante para se manter relevante em um ambiente de dados cada vez mais digitalizado.

- B. **Observação:** A observação é uma técnica que envolve o monitoramento de processos, atividades ou controles executados por outros, com o objetivo de obter evidência a respeito de como eles são realizados. Diferentemente da inspeção, que examina um registro já existente, a observação busca testemunhar um processo no momento em que ele ocorre, gerando uma evidência física ou testemunhal. Um exemplo prático seria o auditor monitorando o processo de recebimento de materiais adquiridos mediante licitação, para verificar se os controles de registro e conferência são aplicados corretamente. A evidência obtida por meio da observação é considerada mais confiável do que a evidência obtida indiretamente, como por indagação, pois é resultado do exame direto do auditor. O uso de recursos como fotografias e vídeos para documentar a situação encontrada pode ter um grande impacto, sendo frequentemente mais convincente do que uma longa descrição escrita.

Apesar de sua utilidade, a observação possui uma limitação inerente: a evidência é relevante apenas para o momento em que a ação foi observada, pois o comportamento dos indivíduos pode ser alterado pela presença do auditor, um fenômeno conhecido como Efeito Hawthorne, isto é, a simples consciência de estar sob observação já é suficiente para que o indivíduo modifique seu comportamento, mesmo que não haja qualquer outra alteração nas condições ou tratamento. Por essa razão, a observação, por si só, não é considerada evidência suficiente sobre a efetividade operacional de um controle durante todo o período auditado, devendo, de qualquer maneira, ser planejada de modo a tentar intervir o mínimo possível no ambiente e, conseqüentemente, na execução ordinária da atividade ou processo avaliado.

C. **Indagação ou Inquérito:** A indagação, também conhecida como inquérito, é a técnica de obtenção de informações verbais ou escritas de indivíduos com conhecimento sobre o objeto da auditoria. Essa técnica é utilizada para coletar dados, esclarecer fatos, identificar riscos e obter explicações para flutuações ou inconsistências encontradas. Conforme o Manual de Orientações Técnicas da CGU, as entrevistas, que são a principal manifestação da indagação, podem ser classificadas em três tipos:

- Livre ou não estruturada: realizada sem um roteiro preestabelecido, permitindo que o entrevistado desenvolva o assunto livremente.
-
- Semiestruturada: utiliza um roteiro flexível, com uma mistura de perguntas fechadas e abertas.
-
- Estruturada: baseada em um roteiro fixo com perguntas bem definidas, ideal para coleta de dados padronizados.

Embora possa fornecer evidências importantes, a indagação, por si só, geralmente não é considerada evidência de auditoria suficiente para atestar a ausência de distorção relevante ou a eficácia operacional dos controles. O valor da informação obtida está diretamente ligado à sua corroboração por outras formas de evidência, como a documental ou a física, servindo a indagação, portanto, como um ponto de partida para aprofundamento ou como um meio para complementar informações, mas raramente como a única base para uma conclusão de auditoria.

D. **Confirmação ou Circularização:** A confirmação externa, ou circularização, é a técnica de obtenção de evidência diretamente de terceiros, como fornecedores, clientes, bancos ou outras partes com as quais a entidade auditada mantém relações. A evidência é obtida como uma resposta escrita, direta ao auditor, em papel ou formato eletrônico. Essa técnica é considerada altamente confiável por se tratar de uma fonte externa e independente à entidade auditada.

A aplicação da técnica envolve a preparação e o envio de solicitações de confirmação a terceiros, por parte do agente responsável pelo objeto ou

outro responsável, as quais serão respondidas diretamente ao auditor. Existem dois tipos principais de confirmação:

- **Confirmação positiva:** exige que a parte que confirma responda em todos os casos, concordando com a informação fornecida (em preto) ou preenchendo o valor solicitado (em branco). Este tipo é considerado o mais confiável.
- **Confirmação negativa:** solicita que a parte responda somente se houver discordância com a informação enviada. Esta modalidade é considerada menos persuasiva, pois a ausência de resposta não garante que a informação tenha sido verificada. Ela deve ser usada apenas sob condições específicas, como baixo risco de distorção e uma grande população de itens homogêneos e de pequeno valor.

No caso de não-resposta a uma confirmação positiva, o auditor deve avaliar a realização de procedimentos alternativos para obter evidência relevante e confiável que possa suprir a necessidade de informação. Caso não seja possível obter as informações por outro método, fará constar tal situação no relatório.

- E. **Recálculo:** O recálculo consiste na verificação independente da exatidão matemática de documentos ou registros. Esta técnica é fundamental para validar a precisão de cálculos realizados pela entidade, podendo ser executada de forma manual ou eletrônica. Exemplos práticos incluem a conferência de somas em uma folha de pagamento, a verificação de cálculos de depreciação de ativos, a checagem de juros sobre empréstimos ou a validação de impostos e encargos.

A essência do recálculo reside na sua natureza de verificação puramente matemática, o que a distingue fundamentalmente da reexecução. Enquanto o recálculo foca no resultado numérico de uma operação, a reexecução avalia a validade de um procedimento ou controle em sua totalidade. Por exemplo, o recálculo de juros verifica se a taxa e o tempo foram aplicados corretamente, enquanto a reexecução do processo de

pagamento do empréstimo validaria se as aprovações e os controles internos foram seguidos.

- F. **Reexecução:** A reexecução é a realização independente, por parte do auditor, de procedimentos ou controles que foram originalmente executados como parte do controle interno da entidade. A principal finalidade desta técnica é testar a efetividade operacional dos controles, verificando se eles funcionam como esperado e se são aplicados de maneira consistente e por pessoas competentes.

Essa técnica se diferencia de maneira crucial da observação. Na observação, o auditor apenas monitora o processo à distância e no momento da sua realização, enquanto, na reexecução, o auditor refaz o trabalho do zero, como se fosse o responsável original pela tarefa. Por exemplo, em vez de apenas observar um funcionário conferindo uma fatura, o auditor obtém a fatura e o processo de pagamento e refaz a conferência e as verificações para ver se o resultado obtido é o mesmo. Essa abordagem proativa permite que o auditor obtenha evidência de alta qualidade sobre o funcionamento real e a consistência dos controles internos da entidade.

A reexecução é um procedimento de alta confiabilidade, pois a evidência é gerada pelo próprio auditor, a partir de dados e procedimentos que ele mesmo valida. É uma técnica essencial para a auditoria, fornecendo a base para a avaliação do risco de distorção relevante em uma entidade. Diferencia-se da observação, pois o auditor refaz o trabalho do zero para comparar os resultados.

- G. **Procedimentos Analíticos:** Os procedimentos analíticos consistem na avaliação de informações financeiras e não financeiras por meio da análise de relações plausíveis entre dados. Essa técnica inclui a análise de flutuações e a comparação com valores esperados. A sua aplicação é regida pela NBC TA 520, que estabelece diretrizes para o uso dos procedimentos analíticos como evidência de auditoria.

Uma característica única dos procedimentos analíticos é sua aplicabilidade em três fases distintas da auditoria:

- Fase de planejamento: Utilizados para auxiliar o auditor a identificar áreas de alto risco de distorção relevante. Por exemplo, uma análise inicial pode revelar uma variação inesperada em uma conta de despesa, levando o auditor a direcionar seus esforços para essa área.
- Fase de execução (testes substantivos): São aplicados para obter evidência de auditoria de forma mais eficiente. A norma exige que o auditor examine as flutuações ou relações que são inconsistentes com outras informações relevantes ou que divergem significativamente dos valores esperados.
- Fase de conclusão: Realizados próximo ao final do trabalho para auxiliar o auditor a formar uma conclusão geral sobre a consistência das demonstrações contábeis como um todo.

Conforme a NBC TA 520, Os seguintes aspectos são relevantes ao determinar se os dados são confiáveis para a elaboração de procedimentos analíticos substantivos:

- A. fonte de informações disponíveis
- B. comparabilidade das informações disponíveis
- C. natureza e relevância das informações disponíveis
- D. controles sobre a elaboração das informações

O valor dos procedimentos analíticos reside na sua capacidade de identificar anomalias e áreas que necessitam de uma investigação mais aprofundada por meio de outras técnicas. Quando uma flutuação ou relação inesperada é identificada, o auditor deve buscar explicações junto à administração e obter evidências apropriadas para corroborar as respostas recebidas.

Diante da apresentação das principais técnicas utilizadas em auditoria, é importante notar que elas não são excludentes, mas complementares, haja vista que nenhuma técnica de auditoria, por mais robusta que seja, é utilizada isoladamente. A combinação de diferentes técnicas aumenta o grau de confiabilidade das evidências. Por exemplo, a análise documental, embora útil, deve ser potencializada por uma confirmação externa para aumentar a base de confiança. A escolha da técnica deve ser estratégica, alinhada com os riscos avaliados; em uma área com alto risco de fraude, a circularização pode ser a técnica mais adequada para validar saldos e transações.

A força do trabalho do auditor reside na combinação estratégica de procedimentos para obter evidências complementares e corroborar as conclusões. Um auditor experiente constrói uma verdadeira matriz de evidências, onde as limitações de uma técnica são compensadas pela força de outra. Por exemplo, a indagação, que sozinha não é suficiente, ganha peso quando as respostas são corroboradas pela inspeção de documentos e confirmadas por terceiros.

A tabela a seguir sintetiza a confiabilidade das técnicas de obtenção de evidência, reforçando a importância da sua aplicação conjunta para alcançar a suficiência e a adequação da evidência necessária para fundamentar uma opinião de auditoria.

Quadro 2: Síntese da Confiabilidade das Técnicas de Evidência

Técnica	Confiabilidade Geral	Fatores que Influenciam a Confiabilidade	Limitações Típicas
Confirmação Externa	Muito Alta	Fonte independente (terceiro), resposta direta, formato escrito.	Custos, tempo de resposta, necessidade de procedimentos alternativos.

Recálculo	Alta	Verificação independente e matemática, não depende do julgamento da entidade.	Limita-se à exatidão numérica, não testa a validade do processo.
Inspeção	Alta	Exame de documentos originais (fontes externas) e ativos físicos.	Susceptibilidade de documentos a fraude, complexidade em ambientes digitais.
Reexecução	Alta	O auditor refaz o trabalho, testando o controle de forma proativa.	Demorado, limitado a controles que podem ser reproduzidos.
Observação	Moderada	Obtenção de evidência direta pelo auditor.	Evidência limitada ao momento da observação (Efeito Hawthorne).
Procedimentos Analíticos	Moderada	Relações plausíveis entre dados.	Depende da qualidade dos dados e da plausibilidade das relações.
Indagação	Baixa	Evidência verbal, dependente da memória e honestidade do entrevistado.	Insuficiente por si só; precisa de corroboração por outras técnicas.

6.4. Definição do Programa de Trabalho

O programa de trabalho é um documento formal que serve como o roteiro detalhado para a execução da auditoria. Ele documenta a abordagem do trabalho, descrevendo os procedimentos que serão realizados, as responsabilidades da equipe e o cronograma. Ao final da auditoria, ele se torna parte da coleção completa de papéis de trabalho sobre as informações obtidas, os procedimentos concluídos, os resultados do trabalho e a base lógica de cada etapa.

O programa de trabalho deve conter os seguintes componentes essenciais:

- Apresentação e objetivo geral: a indicação clara do objeto de auditoria e a informação de que a realização do referido trabalho foi ou não prevista no PAAI. O objetivo geral da auditoria significa o propósito da atividade programada e é o principal elemento de referência dos trabalhos, que determinará o tipo e a natureza da auditoria (caso o objeto esteja presente no PAAI, o objetivo geral será o mesmo que consta no plano maior).
- Contextualização do Objeto: uma visão geral do objeto de auditoria, incluindo os fatores inerentes e contextuais a ele relacionados, os riscos identificados e avaliados a partir dos fatores de risco, controles associados e o seu histórico de dados relevantes. Trata-se da explicitação organizada das principais informações levantadas na análise preliminar.
- Questões de Auditoria: as perguntas que guiarão a investigação e a delimitação clara do trabalho.
- Critério: a norma, legislação, jurisprudência ou boa prática que servirá como parâmetro para a avaliação.
- Metodologia Proposta: as principais técnicas de auditoria que serão utilizadas em cada etapa do trabalho.
- Fontes de informação: as fontes utilizadas para a coleta de dados que instruíram a programação do trabalho.

- **Cronograma:** Um plano de prazos com as etapas de planejamento, execução, comunicação e monitoramento do trabalho e contendo pelo menos as tarefas; data limite para cada tarefa; responsáveis pelas tarefas; e status da implementação. (O status da implementação é um indicador interno da unidade de auditoria, atualizado a cada etapa concluída, para o acompanhamento do supervisor do trabalho)

Conforme o manual de auditoria do CNJ (pág.66): “Ao final da etapa de planejamento, o supervisor do trabalho deve reavaliar se as estimativas iniciais de recursos, custos e prazo para realização da auditoria estão compatíveis com as atividades a serem realizadas (...)”

“Ainda, deve verificar se a equipe inicialmente designada dispõe da proficiência necessária para a realização do trabalho. Caso negativo, deve proceder a ajustes de modo que a equipe executora do trabalho disponha do conhecimento, das habilidades e de outras competências necessárias à sua realização.”

Além de ser um guia técnico, o programa de trabalho é uma ferramenta de gestão de equipe. Ele permite a divisão equitativa das tarefas entre os membros da equipe e garante que todos estejam alinhados com a abordagem e os objetivos da auditoria. A sua estrutura também serve como a base para a organização dos papéis de trabalho, que, ao final, constituem a principal fonte de apoio para a comunicação dos resultados no relatório final.

6.5. Matriz de planejamento

A matriz de planejamento é a ferramenta de consolidação mais importante na fase de planejamento. Este instrumento tem como objetivo esquematizar as informações relevantes de um trabalho de auditoria, servindo como um roteiro detalhado que orienta a equipe durante a execução. A matriz consolida os principais elementos do planejamento: objetivos, riscos, procedimentos e evidências.

A matriz deve ser preenchida, no mínimo, com as seguintes colunas:

- Questões de Auditoria: as perguntas a serem respondidas pela equipe.
- Critérios: os critérios legais ou de desempenho utilizados para avaliar o objeto.
- Testes de auditoria: as técnicas e métodos específicos para obter e verificar a fidedignidade e a conformidade dos dados.
- Limitações: fatores que podem dificultar a obtenção das informações ou a execução do trabalho.

A depender do tipo e complexidade do trabalho, a equipe de auditoria pode decidir por acrescentar colunas com informações adicionais, a fim de aumentar o detalhamento para sua orientação durante a execução, devendo sempre se basear no princípio da parcimônia e evitar a prolixidade, uma vez que se trata de uma ferramenta operacional que organiza as diretrizes do trabalho, e não propriamente de um documento informativo para o público externo à auditoria.

Trata-se de um documento que une formalmente a análise preliminar, a definição do escopo e a execução dos procedimentos. Ao preencher a matriz, o auditor é forçado a estabelecer um nexo causal claro entre a questão de auditoria (o que se quer saber), as informações requeridas (o que se precisa), os procedimentos de análise (o que se fará) e os possíveis achados (o que se espera encontrar).

A coluna "Limitações" é um elemento crucial de planejamento estratégico, pois exige que o auditor levante hipóteses de causas para problemas e riscos. Este pensamento preditivo garante que o trabalho de campo seja focado e eficiente, direcionando os esforços para os pontos de maior relevância. Por fim, é essencial compreender que a matriz não é um documento estático. Ela pode e deve ser adaptada durante a fase de execução para se adequar à realidade encontrada, desde que todas as alterações sejam documentadas, reforçando o conceito de que o planejamento é um ciclo contínuo e adaptável na auditoria moderna.

Tabela: Modelo de Matriz de Planejamento de Auditoria

Questão de Auditoria	Crítérios	Procedimentos de Análise de Dados	Limitações
O processo de contratação de serviços de TI assegura a conformidade com a Lei de Licitações?	Lei nº 14.133/2021 e Portaria 22.000/2022	Comparação dos critérios de seleção com a legislação, exame da documentação de habilitação, inspeção física dos serviços prestados.	Ausência de documentos digitalizados ou de registros completos no sistema.

7. Execução dos trabalhos individuais de auditoria

A fase de execução sucede o planejamento e antecede a comunicação de resultados. Neste momento, a equipe de auditoria, munida do programa de auditoria e da matriz de planejamento, desenvolvidos no planejamento do trabalho individual, aplica os procedimentos definidos para obter e avaliar objetivamente as evidências necessárias, a fim de responder às questões de auditoria estabelecidas e de comunicar se as informações ou as condições reais de um objeto de auditoria estão em conformidade com os critérios aplicáveis.

A execução deve ser conduzida com rigor técnico, diligência e, sobretudo, ceticismo profissional, observando as diretrizes definidas no planejamento e os princípios de independência e objetividade que regem as atividades de controle. A manutenção da independência, tanto na prática quanto na aparência, é um requisito essencial para garantir que as conclusões e os resultados da auditoria

sejam percebidos como confiáveis pelos usuários previstos e pelas partes interessadas.

Por mais que o planejamento dos trabalhos seja realizado com todo o rigor técnico necessário, ainda assim, não é possível antecipar todas as possíveis ocorrências e achados, pois não se tem, a priori, todas as informações necessárias para que sejam tomadas as decisões com certeza irreformável, um cenário de racionalidade limitada. O planejamento, como já mencionado, não é uma etapa estanque que acaba quando a execução se inicia, muito pelo contrário, ele se aperfeiçoa durante a execução, à medida que novos dados e informações vão sendo conhecidos. Por isso, a equipe de auditoria deve sempre considerar a necessidade de adaptar e inovar os procedimentos durante o processo de execução, realizando ajustes nos parâmetros antes definidos, caso surjam novas questões relevantes ou circunstâncias inesperadas que justifiquem alterações no plano original.

Durante a execução dos trabalhos, a equipe de auditoria pode se deparar com fatos que fogem ao escopo ou ao objetivo estabelecido para o trabalho específico, mas que, dada a sua importância, merecem a atenção da equipe. Nesses casos, devem ser consideradas opções, como a alteração de itens do programa de auditoria durante a execução, nas situações em que os fatos se relacionem de forma clara e lógica com o objetivo e com as questões de auditoria do trabalho corrente, devendo toda e qualquer proposta de mudança, exceto as de caráter exclusivamente formal, ser submetida ao titular da auditoria para análise e aprovação prévia.

Nas situações em que, mesmo relacionados ao objetivo da auditoria, os fatos identificados no caso concreto fujam ao escopo estabelecido, mas a consistência das evidências encontradas recomende sua abordagem, a equipe, em conjunto com o titular da unidade de auditoria, deve avaliar a oportunidade e a conveniência de realizar exames para desenvolver achados no trabalho em curso, levando em conta que não haja desvirtuamento da auditoria inicial em termos de comprometimento do prazo e/ou dos exames planejados. Caso se conclua pela realização dos exames adicionais, os achados referentes aos novos fatos não constarão do relatório de auditoria corrente, mas servirão para que a auditoria

estude a necessidade de conduzir um trabalho posterior que aborde as circunstâncias identificadas.

Nos outros casos, como de trabalhos especiais para atendimento de denúncias, conforme acionamento do Corregedor Administrativo, ou de atendimento à demanda da Presidência, do Controlador-Geral ou do Tribunal de Contas, deve-se considerar as possibilidades de acréscimo de novos trabalhos sem alteração dos trabalhos previstos, caso haja capacidade operacional disponível; redução de escopo de trabalhos que já estavam planejados; exclusão de trabalhos de menor prioridade, liberando recursos para a execução de outros de maior prioridade; ou alteração do período de realização ou do cronograma dos trabalhos previstos, devendo a equipe, juntamente com o titular da unidade de auditoria, avaliar e decidir pela melhor alternativa.

7.1. Coleta e análise de dados

A coleta e análise de dados constituem o cerne da fase de execução, envolvendo a aplicação sistemática de procedimentos e técnicas de auditoria para se obter informações e conhecimento que culminarão nos achados de auditoria. A escolha dos procedimentos é realizada de maneira estratégica, conforme disposto no capítulo 6 deste manual, visando à obtenção de evidência que seja simultaneamente apropriada (qualidade e relevância) e suficiente (quantidade) para fundamentar as conclusões.

A detecção de qualquer inconsistência ou sinal de alerta durante a análise exige que a postura de alerta e o ceticismo profissional do auditor sejam elevados. Nesse contexto, o auditor deve buscar a aplicação de técnicas adicionais, como a indagação, confirmação externa, recálculo, dentre outras, para obter evidência adequada e suficiente para subsidiar a proposição de encaminhamentos.

7.1.1. A amostragem em auditoria

A amostragem em auditoria configura-se como uma ferramenta metodológica para que o auditor consiga obter evidência suficiente e apropriada, cumprindo seu mandato de emitir uma opinião fundamentada sobre o objeto auditado. Essa

técnica é fundamentalmente um ato de otimização de recursos que visa a aumentar a eficiência do trabalho de campo sem comprometer a qualidade probatória (eficácia) quando não se pode auditar todos os objetos que compõem o universo auditável. No cenário brasileiro, a aplicação e os requisitos técnicos da amostragem são regidos pela Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria (NBC TA) 530.

O escopo da NBC TA 530 abrange o uso de abordagens estatísticas e não estatísticas no planejamento, seleção, execução de testes de controles e detalhes, e na avaliação dos resultados da amostra. O principal objetivo do auditor ao utilizar a amostragem é o de proporcionar uma base razoável para a formação de uma conclusão válida a respeito da população total da qual a amostra foi extraída, se for uma abordagem estatística, ou simplesmente selecionar imparcialmente alguns itens para fiscalização quando não houver intuito de inferência, se for uma abordagem não estatística. A busca por essa base razoável reconhece que a auditoria não procura por certeza absoluta, a qual exigiria o exame de 100% dos itens, mas sim um nível de convicção estatística ou profissionalmente aceitável, o que está intrinsecamente ligado à tolerância do risco.

7.1.1.1. Definições fundamentais

A aplicação rigorosa da amostragem requer clareza conceitual em relação aos termos definidos na norma. A amostragem em auditoria é a aplicação de procedimentos em menos de 100% dos itens de uma população, mas com a condição crucial de que todas as unidades de amostragem tenham a chance de seleção.

A população (ou universo) é o conjunto completo de dados do qual o auditor deseja tirar conclusões, devendo ser apropriada ao objetivo específico do teste (por exemplo, todas as transações de despesa registradas em um período). A unidade de amostragem refere-se aos itens individuais que compõem essa população.

Um outro conceito técnico importante é o de anomalia, que é definida como uma distorção ou um desvio que, após investigação, é comprovadamente não

representativo de distorção ou desvio na população total. A investigação mencionada deve ser realizada de maneira minuciosa, devendo o auditor ser extremamente cético ao classificar uma distorção como anomalia, pois deve-se obter um alto grau de segurança de que essa distorção não é representativa da população. Se o auditor falhar em obter essa segurança e decidir que o saldo está correto, o risco tipo A aumentará perigosamente.

O correto tratamento da anomalia é um mecanismo de eficiência, pois ao isolar erros que são meramente pontuais e não sistêmicos (outliers), o auditor evita que esses erros inflem a projeção de erro para o universo, o que poderia levar a um excesso de trabalho.

A amostragem é justificada principalmente por razões de viabilidade e custo-benefício, pois ela permite que o auditor obtenha evidência de auditoria sem incorrer em custos maiores que os benefícios pretendidos com o procedimento. A validade da amostragem, contudo, depende de uma premissa fundamental: a amostra deve expressar as características da população da qual foi extraída e que seriam identificadas caso o universo todo fosse examinado. A técnica de amostragem, portanto, não é um atalho para o trabalho, mas um método estatístico e/ou técnico para inferir características do todo a partir da análise de uma parte.

7.1.1.2. O risco de amostragem: tipos de erros e impacto na auditoria

A impossibilidade de examinar 100% da população introduz um risco inerente ao trabalho de auditoria: o risco de amostragem. Este é um componente fundamental do risco de detecção, que, por sua vez, é a probabilidade de que os procedimentos de auditoria falhem em detectar uma distorção material existente. O risco de amostragem reflete a possibilidade de a conclusão do auditor baseada na amostra ser diferente daquela que seria alcançada se toda a população fosse avaliada.

Importante é diferenciar o risco de amostragem do risco não resultante da amostragem. O risco não resultante da amostragem refere-se à possibilidade de o

auditor chegar a uma conclusão errônea por qualquer razão que não esteja relacionada à amostragem, como falhas na aplicação dos procedimentos ou erros de interpretação da evidência obtida. A mitigação de ambos os riscos é fundamental para a qualidade geral do trabalho. Enquanto o risco de amostragem é mitigado por meio de cálculos estatísticos e dimensionamento da amostra, o risco não resultante da amostragem é gerenciado pela qualidade do planejamento, treinamento e supervisão da equipe de auditoria.

O risco de amostragem manifesta-se em dois tipos de conclusões errôneas, com impactos distintos na auditoria.

A. Risco de aceitação indevida (risco tipo 'a')

O risco tipo A, também conhecido na estatística como risco alfa ou erro tipo I, representa a possibilidade de o auditor concluir que a distorção material não existe quando, na verdade, ela está presente na população. Este é o risco de aceitar um saldo ou controle como correto, quando é materialmente incorreto. Este risco é o maior foco de preocupação para o auditor, pois compromete diretamente a eficácia da auditoria.

1. Em testes de controle: ocorre quando os controles internos avaliados são considerados mais eficazes do que realmente são, o que induz o auditor a não realizar testes substantivos adicionais.
2. Em testes substantivos: ocorre quando o auditor não consegue identificar uma distorção relevante, apesar de ela, na realidade, existir.

A materialização deste risco é grave, pois, a amostragem inadequada leva o auditor a depositar um nível de confiança incompatível com o estado dos controles internos existentes ou a não dimensionar os procedimentos substantivos de modo proporcional ao risco, ou melhor, dimensionar proporcionalmente a um risco avaliado de maneira equivocada, o que pode levar à emissão de uma opinião de auditoria não apropriada, afirmando que o objeto se encontra em conformidade com os critérios estabelecidos quando, na realidade, é o oposto. Por essa razão, a norma exige que o auditor seja conservador na gestão

deste risco, tendendo a errar por uma amostra maior ou mais segura para mitigar a possibilidade de uma falha de eficácia.

B. Risco de rejeição indevida (risco tipo 'b')

O risco tipo B, conhecido estatisticamente como risco beta ou erro tipo II, é a possibilidade de o auditor concluir que a distorção material existe quando, na verdade, não existe. Este é o risco de rejeitar um saldo ou controle como materialmente incorreto quando ele é, na verdade, correto. Este risco afeta primordialmente a eficiência da auditoria.

1. Em testes de controle: ocorre quando os controles internos são considerados menos eficazes do que realmente são, induzindo o auditor a aumentar a quantidade e extensão de testes substantivos.
2. Em testes substantivos: ocorre quando o auditor identifica uma distorção relevante na amostra, mas essa distorção, na verdade, não existe no universo (ou não é material).

A materialização deste risco faz com que o auditor dimensione os procedimentos de forma exacerbada, considerando um nível de risco maior que o realmente existente, tendo por principal consequência a possibilidade de rejeição indevida e a necessidade de realizar trabalho adicional desnecessário para estabelecer que a população não está materialmente distorcida. Uma boa forma de lidar com esse risco é por meio da comunicação à unidade responsável pelo objeto auditado dos achados preliminares, pois os esclarecimentos por ela fornecidos irão permitir a confirmação ou não da distorção.

Embora este risco tenha um impacto primário no custo e no prazo, e não na validade da opinião final, como o erro tipo “a”, ainda assim é indesejável, pois traz consigo um efeito muito pouco citado, o desgaste na credibilidade da auditoria. Não se quer dizer que os servidores da Auditoria nunca podem cometer erros, mas que os seus erros sempre trazem consequências negativas mesmo que de forma assimétrica, com um tipo causando mais prejuízo que outro. A priorização da mitigação do risco tipo A sobre o risco tipo B é uma decisão estratégica balizada pela ética e pela responsabilidade legal. O primeiro implica falha em

cumprir o objetivo primário da auditoria (prover segurança razoável), enquanto o segundo implica falha em gerenciar custos.

A seguir, a tabela abaixo resume os tipos de riscos de conclusão errônea conforme a NBC TA 530.

Risco de Amostragem: Tipos de Conclusões Errôneas (NBC TA 530)

Risco (tipo de conclusão errônea)	Testes de controle	Testes substantivos	Consequência principal	Foco da ameaça
Risco de aceitação indevida (Tipo 'a')	Controles considerados mais eficazes do que realmente são.	Não identificada distorção relevante (quando ela existe).	Afeta a eficácia da auditoria, levando à opinião inapropriada.	Opinião do auditor (risco de detecção)
Risco de rejeição indevida (Tipo 'b')	Controles considerados menos eficazes do que realmente são.	Identificada distorção relevante (quando ela não existe).	Afeta a eficiência da auditoria, levando à realização de trabalho adicional desnecessário.	Custo e prazo

7.1.1.3. Tipologias de amostragem: estatística versus não estatística e seleção de amostras

A NBC TA 530 permite duas abordagens principais, que diferem fundamentalmente na metodologia e na capacidade de mensurar o risco.

I. Amostragem estatística (probabilística)

A amostragem estatística é a abordagem caracterizada pela seleção aleatória dos itens da amostra, assegurando que todas as unidades de amostragem tenham a mesma chance de serem selecionadas. O grande diferencial desta abordagem é o uso da teoria das probabilidades para avaliar os resultados e, crucialmente, para projetá-los para o restante da população com uma precisão e um nível de confiança quantitativamente mensuráveis.

Quando o objetivo da auditoria é estimar confiavelmente a proporção do desvio ou distorção em uma grande população, a precisão matemática oferecida pela amostragem estatística é a ferramenta mais adequada.

A principal vantagem desta abordagem é a objetividade e a capacidade de fornecer uma medida matematicamente defensável da representatividade da amostra e da extensão do erro projetado.

II. Amostragem não estatística (não probabilística)

A amostragem não estatística, também conhecida como amostragem subjetiva ou não-probabilística, é uma abordagem fundamental na auditoria, escolhida em diversas circunstâncias em que o julgamento e a experiência profissional do auditor são mais relevantes do que a projeção estatística dos resultados.

A amostragem não estatística é uma abordagem de seleção de amostras que não atende aos dois critérios definidores da amostragem estatística:

1. Não aleatoriedade: os itens da amostra não são selecionados aleatoriamente.

2. Não utilização da teoria das probabilidades: não utiliza a teoria das probabilidades para avaliar os resultados obtidos. Portanto, os resultados da amostra não podem ser generalizados ou projetados formalmente para toda a população em termos de nível de confiança ou margem de erro mensuráveis.

Essa abordagem baseia-se no julgamento profissional do auditor para determinar o tamanho da amostra e os itens a serem selecionados para o grupo de teste.

Fatores que levam à utilização da amostragem não estatística

A escolha entre a amostragem estatística e a não estatística é uma questão de julgamento do auditor, e o tamanho da amostra não é um fator relevante nessa decisão. A amostragem não estatística é frequentemente preferida quando:

Fator	Descrição
Foco em informações específicas	O auditor tem como objetivo obter informações, conclusões, avaliações ou recomendações que se aplicam somente aos itens selecionados na amostra, e não à população como um todo.
Identificação de itens de alto risco	O auditor deseja focar em transações ou contas de alto risco, itens de grande valor, ou transações que apresentam características não usuais (outliers) para análise aprofundada.
Pequenas auditorias ou populações	A população de itens a ser testada é relativamente pequena e não justifica o esforço de uma metodologia de amostragem estatística complexa, ou quando os recursos disponíveis (tempo ou pessoal) são limitados.
Requisitos específicos	A área exige o exame de registros específicos por conterem informações sensíveis ou ser crítica para o objetivo do teste.

Principais Métodos de Amostragem Não Estatística

Os métodos de seleção não estatística dependem da discricionariedade do auditor e não seguem regras formais de probabilidade. Os principais métodos incluem:

1. Seleção ao acaso: o auditor seleciona a amostra sem seguir uma técnica estruturada. O objetivo é evitar vieses conscientes ou subconscientes do auditor e tentar replicar o máximo possível a seleção aleatória, embora a mensuração do risco permaneça subjetiva.
2. Seleção de bloco: envolve a seleção de um ou mais blocos de itens contíguos da população. Por exemplo, o auditor pode decidir selecionar todas as transações de um determinado mês ou todas as faturas sequenciais de um intervalo específico.
3. Seleção por julgamento: o auditor utiliza seu julgamento, experiência e conhecimento da entidade auditada para selecionar os itens que comporão a amostra. O objetivo é escolher itens que, na opinião do auditor, são mais propensos a conter distorções ou desvios, como saldos antigos, transações incomuns ou valores irrisórios.

A existência da amostragem subjetiva demonstra que a auditoria, mesmo sob rigor normativo, não é totalmente automatizada. O desafio reside em assegurar que o julgamento profissional seja bem informado e livre de viés, mitigando o risco não resultante da amostragem. O auditor deve ser capaz de justificar a lógica subjacente à sua escolha e demonstrar que o método não estatístico forneceu uma base razoável de conclusão.

Este método é frequentemente empregado em auditorias de conformidade e em auditorias operacionais, onde o foco está mais na identificação da causa de problemas sistêmicos ou na análise de itens de alto risco ou complexidade, em vez da quantificação matemática de desvios. Exemplos incluem a seleção de um universo de contratos específicos com base em critérios de risco pré-definidos.

A principal limitação é a impossibilidade de medir o risco de amostragem de maneira objetiva ou de extrapolar os resultados para toda a população de forma cientificamente sustentável. Por isso, o julgamento que levou à seleção da amostra deve ser rigorosamente documentado nos papéis de trabalho.

A escolha entre os métodos de amostragem está diretamente ligada à capacidade de extrapolação dos resultados. Especialmente no Poder Legislativo, onde a auditoria de processos e sistemas prevalece, o foco na materialidade do risco processual ou gerencial muitas vezes torna a amostragem por julgamento (não estatística) mais eficiente para identificar a causa fundamental de falhas.

Amostragem não estatística em universos de auditoria menores

O método não estatístico é valorizado em auditorias onde o foco é predominantemente qualitativo, como nas auditorias de conformidade e operacionais. Nesses contextos, o objetivo central é identificar a causa de problemas sistêmicos ou analisar a fundo itens de alta complexidade ou risco, em vez de realizar a quantificação matemática de desvios.

Essa característica ganha um insight ainda mais relevante em unidades de menor porte, como uma Câmara Municipal, onde o volume da população de itens (por exemplo, contratos, licitações) a ser auditada em um determinado período pode ser gerenciável.

Quando o trabalho de auditoria segue um planejamento anual focado em temas (como contratações públicas, gestão de pessoal ou transparência) em vez de em um objeto contábil específico (como em auditoria financeira), e a população de itens não é grande, a necessidade de amostragem pode ser, na prática, substituída pela própria avaliação de riscos.

Neste cenário:

- A avaliação de riscos é o mecanismo de priorização: em vez de usar a amostragem para selecionar parte da população, o auditor utiliza a matriz de risco para priorizar os processos, documentos ou transações (ex:

processos de contratação de maior valor, com maior complexidade ou com fragilidades conhecidas no controle interno).

- Foco no exame integral: se, após a priorização por risco, o universo de itens considerados de alto risco for pequeno o suficiente, o auditor pode optar por um exame de 100% (censo) sobre esse subconjunto crítico da população.
- Foco na causa-raiz: o exame integral permite ao auditor focar na identificação da causa-raiz de desvios e na recomendação de melhorias processuais ou de controle, alinhando-se aos objetivos estratégicos de auditoria interna, que é a geração de valor à gestão e o aprimoramento do sistema de controle como um todo.

7.1.1.4. Representatividade e dimensionamento da amostra

A representatividade de uma amostra é determinada pela sua seleção e pelo seu dimensionamento. O cálculo do tamanho da amostra é uma função direta do risco aceitável para o trabalho e da precisão desejada, sendo a fase mais técnica e sensível do planejamento da amostragem.

Para dimensionar a amostra, o auditor deve definir o nível de confiança desejado (ou, inversamente, o risco de aceitação indevida tolerável) e a taxa tolerável de desvio. A utilização de uma amostra muito pequena, sem o poder estatístico adequado, invariavelmente leva a resultados enviesados e não representativos, falhando no objetivo de fornecer uma base razoável para a conclusão.

Fatores de influência no tamanho da amostra

O tamanho da amostra é sensível a vários parâmetros de julgamento do auditor, que estabelecem relações inversas ou diretas com o número de itens a serem examinados.

A. Fatores de relação inversa

- Taxa tolerável de desvio ou distorção: se o auditor aumentar a taxa de erro que considera aceitável (tolerável), ele pode reduzir o tamanho da amostra, pois a precisão exigida é menor. Alternativamente, se o auditor desejar maior segurança de que a distorção tolerável não seja excedida pela distorção real, ele deve aumentar o tamanho da amostra.

B. Fatores de relação direta

- Avaliação de riscos: se a avaliação inicial indicar um risco de controle e inerente mais elevado, é necessário um trabalho substantivo maior, o que se traduz em um tamanho de amostra superior.
- Taxa esperada de desvio ou distorção: quanto maior for o desvio ou a distorção que o auditor espera encontrar na população (baseado em avaliações anteriores ou julgamento), maior deve ser a amostra para garantir que as conclusões sejam seguras e para limitar o risco de aceitação indevida. A taxa esperada é um ponto crítico onde o julgamento profissional se encontra com o cálculo estatístico, de modo que a sua subestimação pode resultar em uma amostra inadequada.
- Nível de segurança desejado (confiança): um aumento no nível de confiança desejado (uma redução no risco de aceitação indevida) exige um aumento correspondente no tamanho da amostra.

C. Fator com Relação Negligenciável

- Tamanho da população: a quantidade total de unidades de amostragem no universo tem um efeito negligenciável na determinação do tamanho da amostra, exceto quando a população é extremamente pequena. O dimensionamento é primariamente determinado pela variabilidade da população e pelo risco aceitável, e não pelo seu volume.

A correta estratificação, ou a divisão da população em subgrupos com características homogêneas, é uma técnica estatística que, ao reduzir a variância

interna, pode efetivamente permitir que o auditor utilize um tamanho total de amostra menor para atingir o mesmo nível de confiança.

A Tabela abaixo sumariza as relações cruciais entre os fatores de planejamento e o tamanho da amostra:

Fator de julgamento do auditor	Natureza da relação	Impacto no tamanho da amostra	Implicação técnica
Avaliação de riscos (considerando controles relevantes)	Direta	Aumenta	Necessidade de maior segurança face ao risco.
Taxa/Distorção tolerável	Inversa	Diminui	Se o erro aceitável for alto, a precisão necessária é menor.
Taxa/Distorção esperada de desvio	Direta	Aumenta	Exige maior cobertura para validar a conclusão e limitar o risco de aceitação indevida.
Nível de segurança desejado (confiança)	Direta	Aumenta	Aumento na amostra.
Quantidade de unidades de amostragem (população)	Negligenciável	Pouco efeito	O foco recai sobre a variância e não no volume total.

7.1.1.5. Execução, avaliação e documentação dos resultados

Após a seleção da amostra, o auditor deve executar os procedimentos e avaliar o que foi encontrado, extrapolando os resultados para o universo.

O auditor é obrigado a investigar a natureza e a causa de todos os desvios ou distorções identificadas na amostra. Esse passo é crucial para determinar se um erro é sistêmico ou se pode ser classificado como anomalia.

O conceito de anomalia atua como um teste de qualidade da própria população: se o auditor encontra um erro, ele tem o ônus de provar que esse erro é isolado e não representativo. Apenas as distorções que se espera serem representativas da população devem ser projetadas para o universo. Se o auditor não conseguir provar que um erro é anômalo, este deve ser presumido como representativo, elevando a projeção de erro.

Após o tratamento das anomalias, o erro total encontrado na amostra é extrapolado para a população, caso se trate de amostragem estatística. Essa projeção incluirá o cálculo do erro provável e o intervalo de confiança, fornecendo limites superiores e inferiores para a distorção real.

A avaliação final compara o erro projetado com a distorção tolerável predefinida. Se o erro total projetado, somado a quaisquer anomalias ou incertezas estatísticas, exceder o erro tolerável, o auditor deve concluir que existe um risco inaceitável de que a população contenha distorção relevante.

As ações de resposta disponíveis incluem:

1. Solicitar que a entidade ajuste os saldos ou transações.
2. Estender o escopo dos testes de auditoria, aumentando o tamanho da amostra ou aplicando procedimentos adicionais.
3. Considerar o impacto no relatório de auditoria, podendo levar à emissão de uma opinião modificada.

Por sua vez, a documentação é a prova fundamental da diligência do auditor e da conformidade com as normas. Os requisitos de documentação abrangem:

- A metodologia utilizada (estatística ou não estatística) e os objetivos específicos do teste.
- A definição da população e da unidade de amostragem.
- Os parâmetros de planejamento, incluindo a distorção tolerável, a taxa de desvio esperada e o nível de segurança (para amostragem probabilística).
- O método de seleção empregado e os itens específicos examinados.
- Os procedimentos realizados e o registro detalhado de quaisquer desvios ou anomalias encontradas.
- A projeção final do erro para a população e a conclusão do auditor sobre a adequação da população para o objetivo do teste (para amostragem probabilística).

Quando o auditor se baseia em critérios de julgamento (amostragem não estatística), a documentação detalhada dos parâmetros de julgamento é indispensável para conferir rastreabilidade e credibilidade à conclusão extraída.

O sucesso da amostragem depende da correta definição dos parâmetros de tolerância e confiança, e da capacidade do auditor de utilizar o método de seleção mais apropriado, seja ele totalmente aleatório ou baseado em julgamento estruturado. Ao realizar a amostragem, o auditor não apenas testa transações, mas também testa a sua própria tolerância ao risco e a qualidade da população da entidade auditada, devendo projetar os resultados de forma objetiva para garantir que a base razoável para a conclusão seja robusta, defensável e em plena conformidade com as normas profissionais.

7.2. Comunicação com a Unidade Auditada (UA)

A comunicação contínua e eficaz com a UA e outras partes interessadas é um pilar da fase de execução. O auditor deve assegurar confiavelmente que a comunicação dos aspectos-chave da auditoria seja mantida de forma adequada e eficaz durante todo o processo. Essa prática não apenas facilita a obtenção de evidências e o esclarecimento de dúvidas, mas também é vital para a manutenção da independência na aparência. Ao garantir a transparência sobre os procedimentos e os achados preliminares, a Auditoria evita a percepção de que está atuando de forma sigilosa ou parcial, reforçando sua objetividade e imparcialidade.

7.2.1. Assuntos-chave a serem comunicados

Ao iniciar os trabalhos de campo na UA, ou sempre que houver mudanças significativas no escopo, a equipe de auditoria deve formalizar ou reiterar os principais parâmetros do trabalho. Os aspectos essenciais a serem comunicados incluem:

1. O objeto central da auditoria (o programa, sistema, ou processo que está sendo avaliado).
2. Os objetivos e as questões de auditoria que guiam o trabalho.
3. Os critérios de auditoria (leis, regulamentos, normas, etc.) que serão utilizados como padrão de comparação. A transparência sobre o critério é crucial, pois permite que a UA entenda a base da avaliação e possa fornecer informações mais relevantes.
4. O período a ser auditado e os procedimentos específicos incluídos no escopo.

A adaptabilidade do programa de auditoria deve ser acompanhada pela comunicação imediata de quaisquer ajustes no escopo ou cronograma, assegurando que a UA esteja sempre informada sobre o andamento do trabalho.

7.2.2. Formalização da Comunicação Durante a Execução

A comunicação durante a execução deve ser rigorosamente documentada nos papéis de trabalho. Todas as solicitações de documentos, dados ou entrevistas devem ser formalizadas por meio de ofícios ou notas internas, registrando a data da solicitação e a data do recebimento da resposta. Reuniões de alinhamento com os gestores e a equipe da UA podem ser realizadas, sendo que, nessas reuniões, o auditor pode discutir dificuldades na obtenção de dados ou apresentar evidências e achados preliminares, solicitando esclarecimentos. Essa interação evita mal-entendidos e permite que a Auditoria atue adicionando valor e melhorando as operações.

7.3. Evidências de Auditoria

A Evidência de Auditoria é a informação fundamental que sustenta todas as conclusões, opiniões e propostas do auditor sobre a gestão, o desempenho e a regularidade do objeto examinado.

7.3.1. Conceito, Suficiência e Adequação da Evidência

O auditor tem o dever de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente.

- **Suficiência:** relaciona-se à quantidade da evidência obtida. A quantidade necessária é influenciada pelo risco de distorção material e pela qualidade da própria evidência.
- **Adequação:** relaciona-se à qualidade da evidência, abrangendo sua relevância para o procedimento e sua confiabilidade. Evidências de fontes independentes e objetivas costumam ser mais confiáveis.

O sucesso em reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo depende diretamente da obtenção de evidências suficientes e apropriadas. Suficiência e adequação são inter-relacionadas, pois evidências de melhor qualidade diminuem a exigência de quantidade, contudo o contrário não ocorre.

Ressalta-se que, em cenários de alto risco de auditoria, são necessárias mais evidências e de qualidade superior.

7.3.2. Tipos de evidências

As evidências podem ser classificadas de acordo com sua natureza e origem, orientando o auditor sobre o procedimento mais adequado para sua obtenção.

Tipo de evidência	Definição e Fontes	Exemplo no contexto da Câmara de BH
Documental	Registros internos (produzidos pela Câmara) e externos (produzidos por terceiros). A confiabilidade aumenta com a independência da fonte.	Contratos, notas fiscais, extratos bancários, pareceres jurídicos e relatórios internos.
Física	Evidência obtida por inspeção visual ou observação direta de ativos tangíveis ou operações.	Observação da presença e estado de conservação de bens patrimoniais.
Testemunhal	Informações obtidas por meio de indagações e entrevistas com gestores, servidores ou terceiros. Requer corroboração.	Declarações da administração sobre a eficácia de controles internos.
Analítica	Derivada da avaliação de informações por meio da análise de relações e tendências de dados.	Comparação de despesas com material de consumo ao longo de diferentes legislaturas ou análise de índices de desempenho.
Computacional / Eletrônica	Dados em formato digital, logs de sistemas, e-mails, backups.	Registros de acesso a sistemas de compras ou gestão de pessoal, garantindo a integridade dos dados.

7.3.3. Grau de persuasão das evidências

O grau de persuasão da evidência refere-se à sua capacidade de convencer o auditor sobre a validade de um achado ou de uma conclusão. Evidências mais confiáveis e relevantes são mais persuasivas.

7.3.3.1. Classificação

As evidências podem ser classificadas quanto à sua força argumentativa:

- **Diretas:** evidência que, isoladamente, sustenta de forma clara um achado ou conclusão.
- **Conclusivas:** evidência que não deixa margem para dúvida razoável sobre a ocorrência de um fato. Este tipo de evidência é extremamente raro no campo da auditoria, frequentemente exigindo um conjunto robusto de outras evidências.
- **Corroborativas:** evidência que confirma ou reforça uma informação obtida por outra fonte. Por exemplo, uma declaração testemunhal (evidência primária) é corroborada por um documento oficial (evidência secundária), aumentando a certeza do auditor.
- **Complementares:** evidências que fornecem contexto ou detalhes adicionais, mas que, por si só, não são suficientes para suportar a conclusão de um achado.

7.3.3.2. Tratamento de evidências inconsistentes

O ceticismo profissional exige que o auditor mantenha uma postura de questionamento e esteja alerta para evidências que sejam incompatíveis entre si. Se houver informações inconsistentes, como respostas conflitantes entre a administração e os responsáveis pelo objeto auditado, em relação a uma indagação, o auditor deve obter documentação específica para resolver a inconsistência, pois ela aumenta o risco de auditoria. A resolução do conflito de

evidências pode exigir a busca por procedimentos adicionais até que se obtenha um alto grau de segurança sobre a situação real, ou a ponderação do grau de persuasão da evidência mais confiável, com justificativa clara nos papéis de trabalho. O auditor jamais deve fundamentar uma conclusão significativa em evidência que não tenha sido devidamente corroborada ou que permaneça em contradição com outras fontes relevantes.

7.4. Achados de auditoria

O achado de auditoria é o fato significativo que o auditor deve relatar, representando a discrepância entre a condição (o que é) e o critério (o que deveria ser), devidamente apoiado por evidências. A correta estruturação do achado é crucial para garantir que as recomendações sejam eficazes e que o relatório adicione valor à gestão.

Os achados podem ser positivos ou negativos, sendo que os primeiros indicam situações que representam algum tipo de inovação ou disrupção positiva que mereça destaque e que possa ser utilizada como boa prática em outras áreas da instituição; enquanto os segundos são os que concentram o foco da equipe de auditoria, pois indicam desconformidades e geram recomendações para o saneamento. Em razão de os achados positivos representarem oportunidades, e não ameaças, ensejando, geralmente, recomendações mais amplas e com implicações de caráter mais estrutural, o foco deste manual é sobre os achados negativos, que efetivamente representam potencial de dano caso não se tenha a intervenção devida.

7.4.1. Componentes de um achado

A estruturação padronizada dos achados no setor público assegura que o problema seja compreendido em sua totalidade, permitindo que as recomendações ataquem a raiz da falha.

A sintaxe de redação sugerida pelos padrões do controle externo e interno é fundamental para a clareza do achado:

"Devido a, ocorreu, o que levou a, impactando [comprometimento do objetivo da organização/dano econômico/dano social].".

1. Condição (situação encontrada):

- Descrição: é o relato do fato atual, concreto, devidamente documentado durante a execução dos trabalhos. A Condição é o "o que é".
- Redação: deve responder a: "O que ocorreu?" e "O que evidencia que ocorreu?". A descrição deve incluir referências claras às evidências que a suportam.

2. Critério:

- Descrição: é o "o que deveria ser"; o padrão de referência utilizado para avaliar o objeto. Os critérios podem ser extraídos de leis, regulamentos, manuais, resoluções internas, princípios de boa gestão ou boas práticas.
- Aplicação: o critério contrariado deve ser explicitamente mencionado no achado, em conjunto com a condição, para demonstrar o desvio.

3. Causa:

- Descrição: é a razão fundamental ou a origem do desvio entre a condição e o critério. A identificação da causa é a etapa mais crítica, pois ela direciona a correção do problema, visando a falhas em pessoas, processos ou produtos.
- Redação: deve responder a: "Por que a situação encontrada ocorreu?" e "Quais pessoas, processos e/ou produtos falharam?". A profundidade na análise causal distingue uma auditoria de qualidade, pois focar na causa diminui a possibilidade de reincidência do problema.

4. Efeito/Impacto:

- **Descrição:** é a consequência adversa (resultado negativo) da situação encontrada. Pode ser um efeito real (algo que já aconteceu, como um dano ao erário) ou potencial (uma possibilidade futura, como um risco não mitigado).
- **Redação:** deve responder a: "Por que a situação encontrada é ruim?" e "Que objetivos foram impactados negativamente?" (em termos de preço, prazo, qualidade, ou equidade).

5. Proposta de Encaminhamento:

- **Descrição:** são as ações sugeridas (recomendações ou determinações) para corrigir a desconformidade, tratar a causa e/ou mitigar os efeitos.
- **Redação:** deve responder a: "Como eliminar/mitigar a causa?".

O Modelo dos 5 C's para Estruturação dos Achados

A clareza, a completude e a capacidade de o trabalho ser construtivo dependem da correta estruturação dos achados. O modelo dos 5 C's (Critério, Condição, Causa, Consequência, Conclusão/Recomendação) é a melhor prática para garantir que a mensagem seja totalmente compreendida pela gerência e que a ação corretiva seja dirigida ao problema raiz.

Elemento	Foco	Função estratégica
Critério	O Padrão ideal (norma, regra, política)	Estabelece parâmetros de conformidade e o referencial técnico que deveria ser seguido.

Condição	O fato encontrado (a realidade)	Descreve o desvio ou a falha observada de forma objetiva e factual.
Causa	O porquê da falha (controle deficiente)	Identifica a origem do problema, permitindo recomendações preventivas e sistêmicas.
Consequência	O impacto (risco materializado ou potencial)	Justifica a relevância e a urgência da ação corretiva para o negócio.
Conclusão / Recomendação	A solução proposta	Define o caminho para a correção da Condição e eliminação da Causa.

A insistência em atuar na causa raiz é o fator que diferencia uma auditoria transacional de uma auditoria estratégica, que promove a melhoria sistêmica. Se o relatório foca apenas na condição e na consequência, o auditor ajuda a corrigir o sintoma imediato, mas não a eliminar a falha subjacente no controle. A inação sobre a causa, seja ela intermediária ou raiz, aumenta a probabilidade de a condição se repetir em outro momento ou área (recorrência). A recorrência das mesmas falhas não apenas gera custos operacionais de repetição, mas também diminui a credibilidade da função de auditoria interna perante as partes interessadas, comprometendo o suporte necessário para o plano anual.

7.4.2. Matriz de achados

A matriz de achados é um papel de trabalho essencial, servindo como ferramenta estrutural para o desenvolvimento, a organização e a validação dos achados de auditoria. Ela garante que a conexão entre os cinco componentes anteriores (C, C, C, E, PE) seja lógica e que cada achado esteja integralmente suportado por evidências.

7.4.2.1. Matriz preliminar de achados

A Matriz preliminar de achados é um instrumento de uso interno da equipe de auditoria, preenchido durante a execução do trabalho de campo, tendo por finalidade organizar o fluxo de informações, testar a consistência do achado (se a condição realmente decorre da causa e gera o efeito), e refinar a identificação das causas e critérios.

Na matriz preliminar, a equipe de auditoria consolida a lista de evidências para cada componente, garantindo que o achado esteja robusto antes de ser comunicado formalmente à UA. A matriz de achados finalizada é, então, o documento consolidado que servirá de base para a redação do relatório de auditoria. Tipicamente, a matriz de achados inclui o resumo do achado, os benefícios esperados dos encaminhamentos e as referências diretas aos papéis de trabalho que sustentam a conclusão.

A fase de manifestação da UA é um mecanismo obrigatório de contraditório e controle de qualidade, garantindo a objetividade e a imparcialidade do processo de auditoria. Os achados, após serem consolidados na matriz de achados preliminar, devem ser encaminhados formalmente ao(s) gestor(es) responsável(is) pelo objeto auditado. Esse encaminhamento deve incluir a condição, o critério, a causa, e o efeito, e deve conceder à UA um prazo razoável para a resposta formal. A manifestação da UA, que pode incluir esclarecimentos, dados ou informações adicionais, deve ser registrada como parte integrante dos papéis de trabalho e, obrigatoriamente, deve ser anexada ao relatório de auditoria final.

Após receber a manifestação, a equipe de auditoria tem a obrigação de analisar cada ponto levantado pela UA, de forma clara, técnica e objetiva, devendo essa análise da equipe também constar como anexo no relatório final, ao lado da manifestação da UA. Se a manifestação da UA apresentar argumentos ou evidências que comprovem um erro factual por parte de quem realizou a auditoria (má interpretação do critério ou evidência, por exemplo), o achado deve ser reformulado ou, se for o caso, excluído do relatório. Se a manifestação não for suficiente para descaracterizar o achado, a equipe deve justificar tecnicamente a

manutenção da conclusão inicial, ponto a ponto, utilizando as evidências já coletadas ou as informações adicionais providenciadas pela UA.

A inclusão da manifestação da UA e da subsequente análise da equipe de auditoria no relatório final é essencial para demonstrar que o processo foi transparente e objetivo. A partir do tratamento de todas as manifestações recebidas, os achados que permanecerem não mais serão preliminares, mas definitivos, devendo se iniciar o trabalho de formulação das propostas de encaminhamento visando ao saneamento de cada um deles.

7.4.2.2 Propostas de encaminhamento

Os achados negativos de auditoria devem sempre culminar em propostas de encaminhamento que visam sanar as falhas detectadas. Os encaminhamentos representam a entrega de valor da Auditoria, ao transformar a avaliação em melhoria organizacional.

As propostas de encaminhamento são as ações prescritivas indicadas pela Auditoria à UA.

- **Recomendações de melhorias:** têm por base falhas que não representem ilegalidade nem gerem dano ao erário e são sugestões de ações gerenciais que visam aperfeiçoar processos, mitigar riscos e aplicar boas práticas de gestão. O foco principal destas propostas deve ser o tratamento da causa do achado, impedindo a recorrência do problema.
- **Recomendações sobre irregularidades:** têm por base a constatação de infrações legais, com ou sem dano, e são ações mais incisivas emitidas pela Auditoria que buscam a correção de atos em desconformidade com a lei, a anulação de atos irregulares ou, se for o caso, a recomposição do erário.

Embora as propostas de encaminhamento possam incidir sobre a condição, a causa ou as consequências dos achados, o maior valor é gerado quando o foco recai sobre a causa. Uma recomendação que ataca a raiz do problema é muito mais eficaz e preventiva do que aquela que apenas corrige o sintoma.

As propostas de encaminhamento da Auditoria Interna são o produto final de seu trabalho e se dividem em recomendações de melhoria e recomendações de medidas corretivas. Embora a Auditoria não possua o poder de emitir determinações de cumprimento obrigatório, como um Tribunal de Contas, a força de suas propostas reside em sua autoridade técnica e independência.

A Auditoria Interna adota um sistema de comunicação em dois níveis, priorizando a resolução e o aprendizado organizacional diretamente com a unidade auditada. O envolvimento da Presidência da Câmara é reservado apenas para os casos de descumprimento injustificado de providências essenciais para o saneamento de irregularidades ou ilegalidades. Desta forma, preservamos a autonomia gerencial da unidade auditada, honramos o princípio da responsabilidade da primeira linha de defesa e garantimos o foco da Alta Gestão em assuntos estratégicos e de governança.

Nível 1: Resolução direta com a unidade auditada

Este nível foca na responsabilidade primária do gestor pela melhoria contínua e pela correção de rotina.

Categoria da Proposta	Natureza e foco	Fluxo de tratamento
Recomendação de Melhoria	Baseada em falhas que não configuram ilegalidade e não geram dano ao erário. Foco: aperfeiçoamento de processos e controles internos.	Comunicação direta: o relatório é enviado ao gestor da UA e ao diretor de área contendo proposta de termo de compromisso ou acordo de gestão. O gestor tem um prazo definido para informar a aceitação ou não do ajuste proposto e, em caso de aceitação, um outro prazo para apresentar um plano de ação concreto (com responsáveis e cronograma).

		<p>O relatório será encaminhado ao Controlador após a resposta preliminar do gestor e fará constar a aceitação ou não da UA e as informações preliminares do ajuste, em caso de aceitação, bem como os termos em que se dará o seu monitoramento pela Auditoria.</p>
Recomendação de medida corretiva	<p>Baseada na constatação de irregularidade, infração legal ou risco de dano iminente (com ou sem dano consumado). Foco: correção de atos em desconformidade com a lei.</p>	<p>Comunicação direta com cópia de alerta: o relatório é enviado ao gestor da UA e ao diretor de área para a adoção de providências imediatas, sendo também emitido, de forma concomitante, um alerta formal ao Controlador-Geral. O gestor deve responder com um plano de ação para o termo de compromisso ou com a comprovação da correção no prazo estabelecido.</p>

Nível 2: Escalonamento para a Alta Gestão (Presidência/Mesa)

O escalonamento deve ocorrer apenas quando o Nível 1 falhar, preservando o tempo da Presidência e evitando constrangimentos desnecessários.

Condição para Escalonamento	Ação da Auditoria	Objetivo da medida
Não aceitação ou não atendimento à recomendação de melhoria	Após o prazo final (e possível prorrogação por decisão do titular da auditoria), a Auditoria emite um relatório de monitoramento de não conformidade, destacando a falha do gestor em cumprir o compromisso ou em justificá-lo. Caso o gestor da UA tenha recusado a recomendação antes de ter sido celebrado o termo de compromisso, a Auditoria registrará formalmente o motivo da recusa, fazendo-o constar obrigatoriamente do relatório.	Impulsionar a execução das melhorias de gestão, sem envolver a Presidência em questões de rotina.
Não atendimento à recomendação corretiva	Se a ilegalidade / irregularidade persistir após o prazo de correção, a Auditoria emite um comunicado de ilegalidade persistente (ou similar) e o encaminha, via Controlador-Geral, para a Presidência.	Acionar o nível hierárquico superior para sanar a ilegalidade, cumprindo o dever funcional de zelar pela legalidade.

7.4.3. Requisitos para a elaboração de recomendações

Para que as propostas de encaminhamento sejam eficazes e aumentem a probabilidade de serem implementadas, devem obedecer a requisitos de qualidade específicos.

Atributo de qualidade	Descrição e finalidade
Foco na causa	A recomendação deve ser direcionada à raiz do problema, e não apenas aos seus efeitos ou à condição. Isso garante que a falha não se repita.
Relevância	A ação proposta deve ser necessária para tratar um efeito significativo do achado. Deve focar em aspectos que realmente impactam o cumprimento dos objetivos da Câmara de BH.
Clareza	A linguagem deve ser concisa, inequívoca e compreensível pela unidade auditada, evitando ambiguidades que possam levar a desvios na execução.
Viabilidade	A proposta deve ser operacionalmente possível de ser implementada, compatível com os recursos humanos, financeiros e o mandato legal da unidade auditada. Recomendações inviáveis comprometem a credibilidade da Auditoria.
Mensurabilidade	O resultado da implementação deve ser passível de acompanhamento e medição, o que é fundamental para a fase posterior de monitoramento. O auditor deve poder verificar o cumprimento da recomendação.

A elaboração de recomendações eficazes exige que o auditor exerça o julgamento profissional, testando implicitamente a viabilidade da proposta junto aos gestores antes da formalização. A excelência neste quesito transforma a Auditoria Interna

de um mero verificador de conformidade em um agente de aperfeiçoamento da gestão.

7.4.4. Matriz de responsabilidades

A matriz de responsabilidades deve ser construída somente nos casos em que os achados de auditoria indicarem a necessidade de apuração da responsabilidade de agentes envolvidos em irregularidades. Dessa forma, a matriz, assim que elaborada pela Auditoria, será remetida ao Corregedor Administrativo para fins de apuração de responsabilidade.

- Finalidade: estruturar a identificação detalhada dos agentes (servidores, gestores) cujas ações ou omissões contribuíram para a ocorrência da causa e do efeito, e relacionar suas condutas às normas violadas. Este documento serve como subsídio técnico para a apuração de responsabilidade por parte das autoridades competentes (sindicância, processo administrativo disciplinar).
- Conteúdo: tipicamente inclui a descrição da conduta (omissiva ou comissiva), a identificação do agente (nome, cargo, período de gestão), a norma ou dever violado.

7.5. Papéis de Trabalho

Os Papéis de Trabalho (PTs) são o conjunto de registros e documentação que comprovam o planejamento, a natureza, a extensão e o cronograma dos procedimentos executados, bem como as evidências coletadas e as conclusões obtidas pelo auditor. A suficiência e a organização dos PTs são essenciais para dar suporte técnico ao relatório de auditoria e para demonstrar a diligência da equipe.

7.5.1. Propósito e conteúdo dos papéis de trabalho (PTs correntes e permanentes)

O principal propósito dos papéis de trabalho é fornecer um registro completo e apropriado para fundamentar as conclusões da auditoria e servir de base para o processo de revisão e melhoria da qualidade dos trabalhos.

1. Papéis de trabalho correntes (PTs correntes):

- Contêm informações diretamente relacionadas ao objeto e ao período da ação de auditoria em curso.
- Conteúdo típico: programa de auditoria, matriz de achados, evidências, manifestação da unidade auditada, solicitações de auditoria, análise da equipe, notas de auditoria etc.

2. Papéis de trabalho permanentes (PTs permanentes):

- Contêm dados de interesse contínuo que se aplicam a auditorias de exercícios subsequentes ou a múltiplos objetos de auditoria.
- Conteúdo típico: normas internas, estatutos, regimento interno da Câmara, organogramas, fluxogramas, legislação aplicável de caráter permanente, e relatórios de auditoria de exercícios anteriores.

O rigor na documentação dos PTs não é apenas uma exigência normativa, mas uma defesa da integridade do trabalho do auditor. Em um ambiente sujeito a escrutínio político e judicial, a suficiência e a organização dos PTs constituem a prova legal da objetividade e da diligência dos trabalhos.

7.5.2. Responsabilidade e armazenamento dos papéis de trabalho pela Auditoria

Em decorrência de sua autonomia técnica e objetividade, a unidade de auditoria detém a propriedade sobre os seus papéis de trabalho e, por conseguinte, a responsabilidade primária pela sua guarda, organização e integridade, sendo o seu acesso rigorosamente controlado e estando a sua divulgação a terceiros sujeita à prévia anuência do titular da Auditoria, respeitando-se o dever de sigilo e as diretrizes da legislação aplicável à publicidade e à proteção de dados pessoais.

A política de armazenamento dos PTs será formalmente definida, devendo garantir que o sistema de arquivamento:

1. Proteja a Informação: os PTs devem ser salvaguardados de acesso não autorizado, alterações, perdas, ou destruição, especialmente aqueles que contenham informações sob restrição de acesso ou dados pessoais.
2. Mantenha a integridade: deve-se garantir que os documentos reflitam fielmente o trabalho realizado, de modo a permitir a supervisão e a futura revisão por pares.
3. Facilite a recuperação: o sistema de arquivamento deve permitir a rápida recuperação dos documentos, subsidiando trabalhos subsequentes de monitoramento de recomendações ou auditorias futuras sobre o mesmo objeto.

A Auditoria Interna deve priorizar o armazenamento dos papéis de trabalho em meio digital, pois isso facilita o acesso restrito, a segurança, o backup e a rastreabilidade da documentação, além de contribuir para a sustentabilidade e a eficiência operacional.

O tempo de retenção dos papéis de trabalho será definido em consonância com as diretrizes internas da CMBH para a gestão documental, assegurando o cumprimento dos prazos legais para a prescrição das responsabilidades.

8. Comunicação dos resultados e monitoramento

A comunicação dos resultados do trabalho de auditoria interna não é meramente uma etapa administrativa de encerramento do trabalho, ela representa o vetor primário por meio do qual a função de auditoria interna agrega valor estratégico à organização, cabendo ressaltar que a eficácia da comunicação determina a utilidade das descobertas e a materialização dos benefícios.

A comunicação clara e tempestiva contribui diretamente para a eficiência operacional da auditoria, pois permite:

- Evitar esforços duplicados e desvios de foco: uma comunicação prévia e bem definida sobre o escopo e os objetivos de uma auditoria evita que a unidade auditada e o auditor empreguem tempo e recursos em análises desnecessárias ou fora de foco.
- Otimização do planejamento: o diálogo constante com os gestores durante a fase de análise preliminar permite ao auditor obter o conhecimento essencial do objeto e dos riscos associados, definindo as questões de auditoria e otimizando a alocação de recursos.
- Agilidade na obtenção de evidências: a comunicação transparente das necessidades de documentação e informação minimiza as resistências e acelera a entrega de evidências pela unidade auditada, reduzindo o tempo de campo.

A eficácia da auditoria não se mede apenas pela organização e qualidade técnica do relatório, mas pela adoção das medidas corretivas e preventivas recomendadas, e pelo aprendizado organizacional gerado, sendo a comunicação vital para alcançar essa eficácia pelos seguintes motivos:

- Promoção da compreensão e da aceitação: a comunicação constante permite que os gestores compreendam integralmente as constatações, as

causas-raiz e as implicações dos achados, o que aumenta a probabilidade de aceitação das propostas, pois o gestor não se sente surpreendido pelo relatório final.

- Fortalecimento da governança e da transparência: uma comunicação eficaz e transparente com as principais partes interessadas fortalece a credibilidade da auditoria.
- Promoção do aprendizado organizacional: o diálogo sobre as falhas e as recomendações transforma o processo de auditoria em um mecanismo de aprendizado, o que contribui para um ambiente de parceria com a gestão, focando na correção da causa do problema para evitar sua recorrência em toda a instituição.
- Acionamento do poder decisório: a estrutura de comunicação clara, incluindo o escalonamento, é o que garante que as propostas mais sensíveis ou não atendidas cheguem tempestivamente ao nível hierárquico correto, garantindo que a ação corretiva seja determinada quando o diálogo com a unidade auditada falhar.

Em suma, a comunicação eficaz transforma os achados técnicos em conhecimento útil, permitindo que a gestão tome decisões embasadas, promova os ajustes necessários nos processos e cumpra o objetivo primordial da auditoria: aumentar a capacidade de a instituição entregar valor às suas partes interessadas.

Contudo, embora o princípio da transparência seja a regra, ele deve ser mitigado em prol de outros princípios de ordem superior, como a objetividade e a integridade, quando o trabalho assim o exigir.

8.1. Comunicação restrita: exceções ao princípio da transparência

O princípio da comunicação eficaz, conforme discorrido, estabelece a transparência como regra, exigindo que a auditoria interna comunique de forma clara e tempestiva os critérios, procedimentos, achados preliminares e o relatório

final às partes interessadas, em especial à unidade auditada, pretendendo, assim, promover o engajamento, a aceitação das recomendações e o aprendizado organizacional. Entretanto, há situações específicas em que a natureza do trabalho e o julgamento profissional do auditor impõem a restrição ou a postergação da comunicação, em defesa de princípios de ordem superior:

Em determinados tipos de trabalho, a comunicação imediata de todos os achados ou procedimentos pode comprometer a validade da investigação e a objetividade dos resultados. Nesses casos, a transparência é mitigada por imperativos do próprio trabalho, sendo as principais exceções:

1. Trabalhos de apuração de fraudes e irregularidades: em atividades que visam investigar suspeitas de fraudes, desvios de conduta ou ilegalidades, a comunicação plena de procedimentos pode alertar os envolvidos, permitindo a destruição de evidências, a manipulação de informações ou a interferência no processo de apuração. Nesses casos, a integridade e a utilidade da investigação são priorizadas em relação à comunicação prévia.
2. Risco de prejuízo ao resultado útil do processo: com base em seu julgamento profissional, a equipe de auditoria pode considerar que a comunicação de um achado preliminar é inoportuna ou potencialmente prejudicial ao resultado final. Isso pode ocorrer quando o vazamento de uma informação sensível (não necessariamente ilegal) puder gerar pânico, ou reações políticas que desviem o foco da correção gerencial.
3. Preservação da independência e do sigilo: o dever de sigilo e a proteção de informações confidenciais ou protegidas por lei (como dados pessoais, estratégicos ou sensíveis) limitam o alcance da comunicação, devendo a unidade de auditoria garantir que, mesmo em seus relatórios e comunicações, essas informações permaneçam protegidas.

Em todas as situações de restrição da comunicação, a equipe de auditoria deve registrar nos papéis de trabalho as razões que justificaram a medida excepcional, demonstrando que a decisão foi tomada com base em princípios técnicos e visando o interesse público. A restrição pode, contudo, ser uma exceção temporária que cessa quando o risco de comprometimento da investigação é

eliminado, garantindo que a comunicação dos achados finais e a oportunidade de manifestação do gestor sejam devidamente restabelecidas.

8.2. Relatório de Auditoria

A determinação dos destinatários e do formato da comunicação configura-se como um ato de governança estratégica, e não apenas uma formalidade administrativa. A gestão eficaz da atividade de auditoria exige que a comunicação assegure que a atividade adicione valor à organização. Se a comunicação for inadequada — por exemplo, se um relatório operacional e detalhado for direcionado apenas à Alta Administração, que tipicamente prefere relatórios sintéticos — o risco estratégico contido no relatório pode não ser absorvido no nível de tomada de decisão apropriado. Portanto, a escolha do formato e do público-alvo é um componente crítico do gerenciamento de risco, e a ineficácia na comunicação equivale a uma falha no controle da informação.

O relatório de auditoria interna é o documento formal que consolida, sustenta e oficializa o trabalho realizado, os fatos constatados, as conclusões alcançadas e as soluções propostas para corrigir falhas e aperfeiçoar processos. Este documento transcende a mera listagem de problemas, posicionando-se como o principal instrumento de accountability e transparência da função de auditoria interna perante a Alta Administração e os órgãos de controle, bem como o principal instrumento de adição de valor aos processos e atividades institucionais.

A importância estratégica do relatório reside em sua capacidade de influenciar a gestão de riscos e a tomada de decisão, já que ele é utilizado para identificar pontos críticos em processos, determinar relações de causa e efeito e apurar irregularidades. A relevância de uma auditoria somente se concretiza quando as descobertas são comunicadas de maneira que motivem a ação e o investimento necessários para a melhoria sistêmica.

Um relatório de alta qualidade deve ser preciso nas suas afirmações, objetivo na descrição dos fatos, claro na sua linguagem, conciso no volume de informações apresentadas, construtivo nas suas recomendações, completo na cobertura do escopo e oportuno na sua emissão. A imparcialidade é um requisito fundamental,

devendo o relatório ser livre de opiniões pessoais, os quais precisam abordar as informações sem qualquer tipo de julgamento de cunho pessoal ou alheio aos critérios definidos para o trabalho, mantendo a neutralidade nos apontamentos e nas recomendações de melhorias.

8.2.1. Estrutura do Relatório (itens recomendados)

A estrutura de um relatório de auditoria deve ser hierárquica e coerente, desenhada para atender às necessidades informacionais de diferentes interessados, e também combinar as diretrizes internacionais com as boas práticas de órgãos de controle, o que corrobora a existência de uma estrutura flexível.

O relatório deve começar com identificação formal e progredir do estratégico para o operacional, podendo adotar, conforme o caso, dentre outros, os seguintes elementos:

1. Capa e identificação: deve conter um título claro e uma identificação completa da auditoria, indicando o período auditado, o tema e o tipo de auditoria.
2. Sumário Executivo: esta é a seção mais importante para a Alta Administração, que frequentemente prefere relatórios sintéticos. O sumário deve ser conciso e focado nas principais conclusões (incluindo aspectos positivos e negativos) e nas recomendações mais críticas resultantes do trabalho, devendo destacar a importância para a instituição, os riscos e as oportunidades envolvidas.
3. Introdução: contextualização, antecedentes e metodologia utilizada.
4. Objetivos e escopo: seção que descreve o propósito da auditoria, os riscos que motivaram o trabalho, o escopo definido e as limitações de escopo, se houver.

5. Resultados dos exames (achados de auditoria): o núcleo técnico do relatório, onde as constatações são formalmente detalhadas.
6. Conclusão geral: apresenta a opinião fundamentada do auditor.
7. Recomendações e plano de ação gerencial: as ações propostas e o aceite formal da gestão, incluindo responsáveis e prazos.
8. Assinatura e data: a formalização do documento, atestando sua autenticidade.

8.1.1.1. Relatório Preliminar

O Relatório Preliminar é a versão inicial das descobertas e recomendações, emitida para fins de validação e aprovação pelo titular de auditoria e também para garantir o processo de contraditório, oportunizando a manifestação da gerência da unidade auditada.

Embora o encaminhamento do relatório preliminar ou de seus excertos para manifestação do gestor seja a regra geral e uma boa prática de governança, existem circunstâncias excepcionais em que a sua utilização pode ser dispensada, sendo a principal delas quando a divulgação prévia dos achados, por meio do relatório preliminar, puder colocar em risco os objetivos da auditoria, conforme explicitado no tópico 8.1. Existem outras circunstâncias que não recomendam a utilização da comunicação preliminar dos achados e resultados, podendo ser decididas mediante julgamento profissional da equipe de auditoria, sempre baseado em evidências apropriadas e suficientes.

O alinhamento gerencial

A oportunidade da manifestação da parte responsável pelo objeto auditado confere maior segurança quanto à imparcialidade e à precisão do relatório final. Ao apresentar o Relatório Preliminar, a equipe de auditoria convida a unidade auditada a:

1. Validar a precisão dos fatos: a gerência tem a oportunidade de confirmar, refutar ou complementar a condição (os fatos encontrados) mediante apresentação de contrarrazões.
2. Apresentar argumentos sobre a causa e consequência: a participação da gerência na discussão da causa raiz aumenta a qualidade da análise, minimizando o risco de o relatório final conter imprecisões.
3. Facilitar o aceite das recomendações: o envolvimento do gestor no processo de elaboração do plano de ação preliminar aumenta a probabilidade de que as recomendações sejam acolhidas e implementadas, fator crucial para o sucesso da fase de monitoramento.

Antes de ser enviado à gerência auditada ou antes da emissão formal, o relatório preliminar deve ser revisado e aprovado pelo titular da Auditoria. Essa etapa é crítica para a garantia da qualidade e o alinhamento estratégico, pois assegura que o trabalho (e sua comunicação) está em conformidade com as normas e requisitos aplicáveis. Adicionalmente, assegura-se que o foco das descobertas está alinhado com o Plano Anual de Auditoria Interna (PAAI) e a estratégia institucional.

8.1.1.2. Relatório Final

O Relatório Final é o documento oficial, emitido após a conclusão do contraditório, incorporando as manifestações da gerência auditada e as devidas alterações factuais. O relatório deve incluir a resposta formal da unidade auditada, detalhando o plano de ação, os responsáveis e os prazos para a implementação das recomendações. Este plano de ação é a base para o monitoramento posterior. Caso a gerência discorde da recomendação ou opte por não a implementar, o relatório final deve documentar formalmente a aceitação do risco pelo gestor. A documentação do aceite de risco é fundamental para que o titular da auditoria possa comunicar esse risco ao Controlador-Geral, transferindo a responsabilidade da inação ao gestor. Finalmente, o relatório deve ser assinado pelo responsável ou pela equipe de auditoria, e incluir a data de finalização, garantindo sua autenticidade e formalização.

8.1.1.3. A opinião do auditor: tipos e aplicação por modalidade

A parte de maior interesse do relatório final é a emissão da opinião do auditor, que formaliza o resultado da avaliação com base na evidência obtida. A forma e o conteúdo dessa opinião variam drasticamente conforme a modalidade da auditoria, sendo padronizadas em trabalhos de asseguarção, mais especificamente os de certificação, e não-padronizadas em trabalhos de consultoria ou avaliações de gestão, como as asseguarções em formato de relatório direto.

A. Opiniões padronizadas (auditorias financeiras e de conformidade)

Nas auditorias de asseguarção por certificação, como as financeiras, a opinião deve seguir um formato menos variável, uma vez que a opinião é um juízo sobre se o objeto está, em todos os aspectos relevantes, conforme o critério aplicável (por exemplo, a estrutura de relatório financeiro ou a legislação).

Tipo de opinião	Descrição	Circunstância-Chave
Não modificada (sem ressalva)	O auditor conclui que o objeto (ex: demonstrações contábeis) está livre de distorções relevantes, de acordo com a estrutura aplicável.	Obtenção de evidência apropriada e suficiente, sem distorções relevantes.
Com ressalva	Distorções são relevantes, mas não generalizadas ou impossibilidade de obter evidência com efeito não generalizado.	O problema é material, mas isolado ou não afeta o todo.

Adversa	Distorções são relevantes e generalizadas.	O problema afeta os resultados do objeto auditado como um todo, comprometendo a fidelidade das informações.
Abstenção de opinião	Impossibilidade de obter evidência apropriada e suficiente, e os possíveis efeitos são relevantes e generalizados.	Limitação de escopo severa, impedindo o auditor de formar uma opinião sobre o conjunto.

B. Opinião para auditorias de gestão (contas anuais)

Nas auditorias de contas anuais (auditoria de gestão), a conclusão é frequentemente formalizada por uma certificação de contas que atesta a regularidade da gestão. O resultado principal é a certificação pela Regularidade, Regularidade com Ressalva (quando há achados relevantes que comprometem objetivos, mas não a totalidade), ou Irregularidade.

C. Comunicação em auditorias operacionais

Devido à maior amplitude de seus objetos e critérios (economicidade, eficiência, eficácia e efetividade), a comunicação final na auditoria operacional não é padronizada em termos de emissão de uma opinião formal "não modificada" ou "adversa", como nas auditorias financeiras, nem se dá em termos de certificação de regularidade ou irregularidade.

A auditoria operacional pode transmitir o grau de economicidade, eficiência e efetividade alcançado de diferentes maneiras, focando na emissão de recomendações de melhoria e na identificação de causas raiz que prejudicam o desempenho. A conclusão é geralmente apresentada como uma visão geral sobre os aspectos avaliados, um diagnóstico detalhado, e um conjunto de ações corretivas, priorizando a utilidade e o valor para a gerência.

8.1.2. Divulgação do relatório final

A divulgação do relatório final exige planejamento estratégico e rigor na gestão da informação, respeitando as linhas de reporte e as diretrizes de confidencialidade. A divulgação deve ser adaptada ao nível hierárquico, otimizando o consumo da informação para a tomada de decisão:

1. Público estratégico (Controlador-Geral/Presidência): recebe o relatório para cumprir sua função de supervisão funcional, focando na governança e na gestão de riscos. Para este nível, o Relatório Sintético é o formato ideal. Este tipo de relatório é resumido e objetivo, apresentando apenas os principais achados e conclusões, focado no impacto estratégico e financeiro.
2. Público gerencial (diretores das áreas auditadas): recebe o relatório para melhorar o processo de supervisão e apoio aos processos conduzidos por suas unidades subordinadas. Também se beneficia do Relatório Sintético.
3. Público operacional (gestores auditados): A unidade auditada recebe a versão completa, o relatório detalhado, que contém todos os fatos e o plano de ação integral. Este documento serve como base para a implementação das medidas propostas para prevenção, correção ou aperfeiçoamento.

Público-Alvo	Tipo de comunicação preferencial	Nível de detalhe	Foco principal
Controlador-Geral /Presidência	Apresentação Executiva e Relatório Sintético	Estratégico (Riscos, Governança, Benefícios)	Aprovação da gestão de risco residual e alocação de recursos.

Diretor da área auditada	Apresentação Executiva e Relatório Sintético	Gerencial (Impacto nas atividades subordinadas)	Suporte e alocação de recursos para a implementação das medidas recomendadas
Gestores auditados	Relatório final detalhado	Operacional	Responsabilidade direta pela correção e melhoria de processos.

8.1.3. Apresentação executiva

Embora o Relatório Final seja o documento formal de registro, a comunicação eficaz é um processo contínuo que utiliza diversos canais além do documento escrito para garantir o engajamento.

A função primária da apresentação executiva é transformar o conteúdo técnico e denso do relatório em informações concisas e visuais, ideais para a tomada de decisão rápida. O conteúdo deve ser rigorosamente focado nos resultados mais críticos, no impacto financeiro e na urgência da ação, evitando detalhes operacionais que não são relevantes para o nível de gestão superior.

8.2. Monitoramento das recomendações

O monitoramento das recomendações é o processo de pós-auditoria pelo qual a unidade de auditoria interna busca assegurar que as ações interventivas acordadas com a gestão sejam implementadas de forma eficaz, em tempo hábil, e que o risco identificado seja devidamente mitigado.

A responsabilidade primária pela implementação da correção e melhoria de processos é da gerência auditada. Contudo, a responsabilidade pelo monitoramento do progresso, verificação da conclusão e avaliação da eficácia é da

Auditoria Interna. Uma falha no monitoramento de resultados é, em si, uma deficiência no controle dos resultados.

O monitoramento continua até que o plano de ação demonstre que as ações da gerência foram concluídas e que o risco residual encontra-se em nível aceitável.

Um modelo eficaz segue o ciclo de melhoria contínua (PDCA – Plan, Do, Check, Act). Primeiramente, a Auditoria deve verificar se o plano de ação proposto e aceito no Relatório Final realmente atende ao requisito de corrigir a causa raiz identificada no modelo dos 5 C's. Se a ação proposta apenas tratar a condição, o auditor deve questionar a eficácia preventiva da resposta.

Em seguida, o monitoramento deve ir além da simples verificação da conclusão da tarefa, devendo-se realizar o acompanhamento para avaliar se a ação foi eficaz em mitigar o risco e evitar a recorrência. A reincidência de falhas prévias indica que a causa raiz não foi adequadamente tratada.

8.2.1. O relatório de auditoria e a efetividade

O relatório de auditoria é o principal papel de trabalho, atuando como o instrumento formal que consolida as informações, explicita as conclusões e, fundamentalmente, agrega valor à Câmara Municipal. Sua função vai além de meramente levantar achados, pois por meio dele são emitidas as propostas de encaminhamento que visam à correção de distorções, à mitigação de riscos e ao aperfeiçoamento contínuo da gestão.

A efetividade da auditoria interna — sua capacidade real de agregar valor — depende de um processo participativo de construção de soluções e do monitoramento rigoroso da implementação das propostas pela unidade auditada, sendo a emissão de uma recomendação apenas o início do ciclo de melhoria. Para assegurar o cumprimento e o impacto das medidas sugeridas, a auditoria interna deve manter um mecanismo que garanta a rastreabilidade e a confiabilidade do monitoramento. Esse mecanismo se concretiza na formalização do compromisso da gestão por meio de instrumentos específicos:

Instrumentos de formalização do monitoramento

Conforme já antecipado no Capítulo 7 deste manual, a auditoria utilizará os seguintes instrumentos para formalizar o plano de ação da unidade auditada, assegurando a clareza sobre responsabilidades, prazos e resultados esperados:

1. Termo de compromisso de ação corretiva

- Finalidade: é o instrumento formalizado para tratar a correção de falhas e desconformidades pontuais nos controles internos ou questões de menor complexidade.
- Conteúdo: formaliza o acordo entre a Auditoria e o Gestor da Unidade Auditada, detalhando as medidas a serem adotadas para o saneamento do achado, o responsável pela execução, o cronograma de implementação e, se aplicável, os indicadores que atestarão a conclusão da correção.

2. Acordo de gestão para melhoria contínua

- Finalidade: é utilizado para tratar falhas, irregularidades ou oportunidades de melhoria em objetos de maior porte e complexidade, como processos estratégicos, estrutura de governança ou sistemas de gestão de riscos. Este instrumento pressupõe um envolvimento gerencial mais amplo.
- Conteúdo: semelhante ao Termo de Compromisso, porém com um escopo mais abrangente e, frequentemente, um prazo mais longo. Deve incluir as medidas sistêmicas a serem adotadas, os responsáveis (que podem ser múltiplos setores), o cronograma de entregas (marcos) e os indicadores de desempenho e eficácia que permitirão à Auditoria monitorar a mitigação dos riscos de forma contínua.

Ao exigir a formalização e a celebração destes instrumentos, a Auditoria Interna transforma suas propostas em um compromisso gerencial explícito, tornando o

gestor diretamente responsável pela solução e garantindo que o ciclo completo da auditoria — da constatação à correção — seja efetivamente concluído.

8.3. Avaliação dos benefícios gerados

A avaliação dos benefícios gerados pela implementação das recomendações é a prova final do valor agregado da Auditoria Interna. A função de auditoria deve ser capaz de quantificar o impacto de suas descobertas, justificando o investimento na função e a relevância de sua atuação.

8.3.1. Definição e classificação dos benefícios

Benefício é o impacto positivo, mensurável ou não, resultante das ações corretivas que contribuem diretamente para o alcance dos objetivos da organização. A mensuração deve ser dual para capturar a totalidade do valor agregado.

1. Benefícios Financeiros (quantificáveis): Referem-se a ganhos monetários diretos ou indiretos. Incluem a redução de custos operacionais, a recuperação de valores e a maior eficiência no uso de recursos públicos, evitando aquisições antieconômicas ou gastos desnecessários.
2. Benefícios Não-Financeiros/Qualitativos: São melhorias intangíveis que fortalecem o ambiente de controle, a governança e a cultura organizacional. Exemplos incluem avanços na transparência, na moralidade, melhoria da eficiência operacional, o fortalecimento da cultura de conformidade e a melhoria da gestão de serviços.

8.3.2. Metodologias de Contabilização de Benefícios

Para que a quantificação do valor seja crível e padronizada, é essencial a utilização de metodologias formais. Manuais de Contabilização de Benefícios, como os desenvolvidos pela Controladoria-Geral da União (CGU) e pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no Brasil, têm o objetivo de padronizar os procedimentos e fornecer maior confiabilidade e uniformidade na mensuração do impacto das auditorias.

A metodologia formal estabelece critérios rigorosos para a quantificação da economia efetiva, do custo evitado e da melhoria de receita, exigindo que a mensuração seja sempre baseada em evidências documentais pós-implementação.

9. Referências e Anexos

9.1. Referências Bibliográficas

BELO HORIZONTE (Mun.). Câmara Municipal de Belo Horizonte. Lei n. 11.565, de 16 de agosto de 2023. Reestrutura o Sistema de Controle Interno da Câmara Municipal de Belo Horizonte e altera a Lei n. 7.863/1999, que institui o Estatuto dos Servidores da Câmara Municipal de Belo Horizonte.

BRASIL. Controladoria-Geral da União. Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do poder executivo federal. Brasília, DF: CGU, 2017. 191 p.

BRASIL. Controladoria-Geral da União (CGU). Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). Instrução Normativa n. 3, de 9 de junho de 2017. Define princípios, conceitos e diretrizes com a finalidade de nortear a prática da auditoria interna governamental. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 12 jun. 2017.

BRASIL. Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual de orientações técnicas da atividade de auditoria interna governamental do Poder Executivo Federal. Brasília: Ministério da Transparência e Controladoria-Geral da União, dez. 2017. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/auditoria-e-fiscalizacao/arquivos/manual-de-orientacoes-tecnicas-1.pdf>. Acesso em: 01 de outubro de 2025.

CONTROLADORIA-GERAL DA UNIÃO. OP - Serviços de Auditoria. Disponível em:

https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/68936/3/OP_Servicos_de_Auditoria.

Acesso em: 10 de setembro de 2025.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). Demonstrando os Princípios Fundamentais para a Prática Profissional de Auditoria Interna Facilitadores e Principais Indicadores.: IIA Brasil, . (Orientação Suplementar – Guia Prático).

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. Normas e Orientações – Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (IPPF). Código de Ética. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/ippf/codigo-de-etica>. Acesso em: 10 set. 2025.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL. Normas e Orientações – Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (IPPF). Normas de Atributo 1300:1322. Disponível em: <https://iiabrasil.org.br/ippf/normas-de-atributos>. Acesso em: 10 set. 2025.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). Normas Globais de Auditoria Interna = Global Internal Audit Standards.: IIA, 2023. Versão para consulta pública.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (Intosai). Fundamental Principles of Performance Auditing (ISSAI 300). Viena, 2013b.

Disponível em: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/>. Acesso em: 04 set. 2025.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público (ISSAI 100). Tradução: Tribunal de Contas da União (TCU). Versão em português.: INTOSAI, 2013.

INTOSAI. ISSAI 3000 - Auditoria de Desempenho e Auditorias de Cumprimento. Disponível em: https://apoioauditoria.tcu.gov.br/wp-content/uploads/sites/17/2024/12/ISSAI_3000.pdf. Acesso em: 02 de setembro de 2025

SANTA CATARINA (Estado). Tribunal de Contas (TCE-SC). Manual de Auditoria Operacional. Versão 01. Florianópolis, SC: TCE-SC, 2024.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Manual de Auditoria Financeira. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2016. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/68/93/AA/31/5EB3C710D79E7EB7F18818A8/Manual_auditoria_financeira.pdf. Acesso em: 01 de setembro de 2025.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Manual de Auditoria Operacional. 4. ed. Brasília: Tribunal de Contas da União, 2010. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/F2/73/02/68/7335671023455957E18818A8/Manual_auditoria_operacional_4_edicao.pdf. Acesso em: 02 de setembro de 2025.

9.2. Anexos (quadro de atualizações)

REVISÃO	DATA	DESCRIÇÃO	COORDENADOR	REDATORES
1	04/2026	Versão Inicial	Marcelo Mendicino	Carolina Rezende Diego Souza Jussara Fonseca Wiver Vieira

