

PORTARIA Nº 018, DE 17 DE JANEIRO DE 2013.

Aprova o Manual de Auditoria (EB10-MT-13.001)  
1ª Edição, 2013 e dá outras providências.

O **COMANDANTE DO EXÉRCITO**, no uso das atribuições que lhe conferem o art. 4º da Lei Complementar nº 97, de 9 de junho de 1999, alterada pela Lei Complementar nº 136, de 25 de agosto de 2010; o inciso XIV do art. 20 da Estrutura Regimental do Comando do Exército, aprovada pelo Decreto nº 5.751, de 12 de abril de 2006, e de acordo com o que estabelece o art. 44 das Instruções Gerais para as Publicações Padronizadas do Exército (EB10-IG-01.002), aprovadas pela Portaria do Comandante do Exército nº 770, de 7 de dezembro de 2011, resolve:

Art. 1º Aprovar o Manual de Auditoria (EB10-MT-13.001) 1ª Edição, 2013, que com esta baixa.

Art. 2º Determinar que esta Portaria entre em vigor na data de sua publicação.

**MANUAL DE AUDITORIA - (EB10-MT-13.001)**

**ÍNDICE DE ASSUNTOS**

**CAPÍTULO I - INTRODUÇÃO**

1.1 Finalidade.....	1-1
1.2 Legislação de Referência.....	1-1
1.3 Conceitos de Auditoria .....	1-1

**CAPÍTULO II - ESTRUTURA E ATRIBUIÇÕES DO CONTROLE INTERNO**

2.1 Estrutura do Controle Interno .....	2-1
2.2 Atribuições do CCIEEx.....	2-1
2.3 Atribuições das ICFEx. ....	2-2
2.4 Prescrições Gerais.....	2-2

**CAPÍTULO III - ASPECTOS GERAIS DA AUDITORIA**

3.1 Finalidade da Atividade de Auditoria.....	3-1
3.2 Natureza de Auditoria.....	3-1
3.3 Tipos de Auditoria.....	3-1
3.4 Formas de Auditoria.....	3-2
3.5 Classificação dos Testes.....	3-2
3.6 Técnicas de Auditoria.....	3-2
3.7 Procedimentos Analíticos.....	3-3

**CAPÍTULO IV - PLANEJAMENTO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA**

4.1 Considerações Iniciais.....	4-1
4.2 Variáveis Básicas.....	4-1
4.3 Programa de Auditoria.....	4-1
4.4 Papéis de Trabalho.....	4-3
4.5 Metodologia de Amostragem.....	4-4
4.6 Avaliação e Natureza dos Riscos.....	4-7

**CAPÍTULO V - DESENVOLVIMENTO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA**

5.1 Controles Internos Administrativos.....	5-1
5.2 Aspectos da Avaliação dos Controles.....	5-2
5.3 Evidência da Auditoria.....	5-3

## CAPÍTULO VI - COMUNICAÇÃO E MONITORAMENTO

6.1 Relatórios de Auditoria.....	6-1
6.2 Qualidade das Informações.....	6-3
6.3 Constatações e Recomendações.....	6-3
6.4 Comentários do Auditor.....	6-4
6.5 Aceitação do Risco.....	6-4
6.6 Monitoramento de Auditoria.....	6-4
6.7 Arquivo Permanente.....	6-4
6.8 PAINT das Entidades Vinculadas.....	6-4
6.9 RAINT das Entidades Vinculadas.....	6-5

## CAPÍTULO VII - SISTEMA DE AUDITORIA INTERNA (SISAUD)

7.1 Considerações Gerais.....	7-1
-------------------------------	-----

## CAPÍTULO VIII - DESENVOLVIMENTO PROFISSIONAL

8.1 Capacitação Profissional e Credenciamento do Auditor.....	8-1
8.2 Avaliação do Desempenho do Auditor.....	8-1
8.3 Controle de Qualidade.....	8-2
8.4 Aspectos Comportamentais do Auditor.....	8-3

## CAPÍTULO IX - CONSIDERAÇÕES FINAIS

9.1 Atualização do Manual.....	9-1
--------------------------------	-----

### **ANEXOS:**

ANEXO A - QUESTIONÁRIO DE AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS (QACI)

ANEXO B - TERMO DE OBJETIVIDADE E DE CONFIDENCIALIDADE

ANEXO C - FORMULÁRIO DE AVALIAÇÃO DOS AUDITORES INTERNOS (Modelo)

ANEXO D - AUDITORIA OPERACIONAL

## **PREFÁCIO**

O Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro (SisCIEEx) ressentia-se da elaboração de um Manual de Auditoria, com a finalidade de consolidar, em um só documento, a vasta e complexa legislação que embasa todo o trabalho dos auditores integrantes do SisCIEEx.

Além disso, a pulverização dos documentos normativos de interesse do sistema gerou a necessidade de se buscar a reunião e a consolidação dos referidos documentos em uma única publicação, não somente para facilitar e agilizar os procedimentos, mas também para padronizar o planejamento e a execução dos trabalhos de auditoria e de fiscalização.

Com a alteração da estrutura organizacional do Comando do Exército, por meio do Decreto nº 7.299, de 10 de setembro de 2010, e a conseqüente criação do Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx) como órgão de assistência direta e imediata (OADI) ao Comandante do Exército, visualizou-se a necessidade da elaboração do Manual de Auditoria do Exército Brasileiro.

Este manual procura adequar as recomendações e as observações emanadas do *The Institute of Internal Auditors* (IIA), do Tribunal de Contas da União (TCU) e das Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (IPPF) e, principalmente, do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Visa particularmente à melhoria de gestão no âmbito do Exército Brasileiro.

Por ser o primeiro esforço para consolidar os normativos em um só documento, e considerando as várias naturezas da legislação pertinente, a sua completude irá se concretizar com as necessárias atualizações e pela inserção de apêndices e anexos, fruto das críticas e das sugestões que, por certo, os profissionais da área irão apresentar com base nas suas experiências concretas.

Contudo, convém ressaltar que os aperfeiçoamentos não ocorrerão, apenas, com base na referida experiência, mas com a adoção de medidas e técnicas de acompanhamento e controle que permitirão a evolução da sistemática hoje adotada e que terão que ser implementadas para minimizar falhas e evitar problemas para o Sistema de Controle Interno do Exército Brasileiro.

É com este espírito que foi elaborado este Manual de Auditoria do Exército Brasileiro.

## **CAPÍTULO I INTRODUÇÃO**

### **1.1 FINALIDADE**

1.1.1 Consolidar e regular os procedimentos adotados pelo SisCIEEx nas atividades de auditoria e fiscalização.

1.1.2 Disciplinar e padronizar a atuação dos auditores do SisCIEEx.

### **1.2 LEGISLAÇÃO DE REFERÊNCIA**

1.2.1 Decreto nº 3.591, de 6 de setembro de 2000 (dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal).

1.2.2 Instrução Normativa nº 01-SFC, de 6 de abril de 2001 (define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal).

1.2.3 Normas do TCU.

1.2.4 Normas de Auditoria expedidas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

1.2.5 Legislação correlata expedida pelo Exército Brasileiro.

### **1.3 CONCEITOS DE AUDITORIA**

1.3.1 **ARQUIVO CORRENTE** - É um conjunto de documentos em que constam o programa de auditoria, o registro dos exames efetuados e as conclusões resultantes do trabalho de auditoria, constituindo os papéis de trabalho correntes, com registro claro e preciso do serviço executado.

1.3.2 **ARQUIVO PERMANENTE** - É um conjunto de documentos de interesse para consulta, sempre que houver necessidade de informações sobre dados da unidade gestora (UG) objeto da auditoria. Estes anexos, quando juntados ao arquivo permanente, constituem parte integrante dos papéis de trabalho.

1.3.3 **AUDITOR** - É o profissional de nível superior com conhecimentos técnicos na sua área de formação, que o habilitam ao exercício da atividade de auditoria, quando formalmente estiver designado para o desempenho da função.

1.3.4 **AUDITORIA** - É o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão e a aplicação de recursos públicos, com a finalidade de comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos, assim como os resultados alcançados, quanto aos aspectos de eficiência, eficácia e economicidade da gestão.

1.3.5 **CERTIFICADO DE AUDITORIA** - É o documento que representa o parecer do Sistema de Controle Interno sobre a exatidão e a regularidade, ou não, das peças examinadas. Pode ser classificado em um dos seguintes tipos:

1.3.5.1 Regular - Quando expressar, de forma clara e objetiva, a exatidão dos demonstrativos contábeis, a legalidade, a legitimidade e a economicidade dos atos de gestão do responsável;

1.3.5.2 Regular com ressalva - Quando evidenciar impropriedade ou qualquer outra falta de natureza formal de que não resulte dano ao Erário; e

1.3.5.3 Irregular - Quando comprovar qualquer das seguintes ocorrências: omissão no dever de prestar contas; prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial; dano ao Erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ou antieconômico; e desfalque ou desvio de numerários, bens ou valores públicos.

1.3.6 CONTROLE INTERNO ADMINISTRATIVO - É o conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos das unidades sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, tendo por objetivo geral evitar a ocorrência de impropriedades e irregularidades e, por objetivos específicos, os que seguem:

a) observar as normas legais e regulamentares;

b) assegurar, nas informações contábeis, financeiras, administrativas e operacionais, sua exatidão, confiabilidade, integridade e oportunidade;

c) evitar o cometimento de erros, desperdícios, abusos, práticas antieconômicas e fraudes;

d) salvaguardar os ativos financeiros e físicos quanto à sua boa e regular utilização, bem como assegurar a legitimidade do passivo; e

e) assegurar a aderência das atividades às diretrizes, planos, normas e procedimentos da unidade.

1.3.7 FISCALIZAÇÃO - É a técnica de controle que visa comprovar se a execução dos programas de governo corresponde ao objeto e às especificações estabelecidas, atende às necessidades para as quais foi criado, guarda coerência com as condições e características pretendidas e se os mecanismos de controle interno administrativo são eficientes.

1.3.8 IMPROPRIEDADE - É a falha de natureza formal que não resulta em dano ao Erário, porém evidencia a não observância aos princípios da legalidade, legitimidade, eficiência, eficácia e economicidade.

1.3.9 IRREGULARIDADE - É a falha caracterizada pela não observância aos princípios da legalidade, legitimidade, eficiência, eficácia e economicidade, constatando-se a existência de desfalque, alcance, desvio de bens ou outra irregularidade de que resulte prejuízo quantificável ao Erário.

1.3.10 NOTA DE AUDITORIA - É o documento utilizado pelo auditor para comunicar à UG auditada as impropriedades e/ou irregularidades verificadas, ainda durante os trabalhos, com o objetivo de buscar o posicionamento da administração quanto aos pontos levantados.

1.3.11 PAPEL DE TRABALHO - É o documento que contém as informações e apontamentos obtidos pelo auditor durante o planejamento e o exame de campo, bem como as provas, descrições, explicações e declarações do auditado. Também possui conclusões dos exames, os quais constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento de opinião para emissão dos relatórios e certificados.

1.3.12 PARECER DO DIRIGENTE DO ÓRGÃO DO CONTROLE INTERNO - É a peça compulsória a ser inserida nos processos de tomada e prestação de contas, que serão remetidos ao TCU. O parecer consignará qualquer irregularidade ou ilegalidade constatada, indicando as medidas adotadas para corrigir as falhas identificadas, bem como avaliará a eficiência e a eficácia da gestão, inclusive quanto à economia na utilização dos recursos públicos.

1.3.13 PLANO ANUAL DE ATIVIDADES DE AUDITORIA - É o documento que contém o planejamento das auditorias a serem realizadas, durante o ano, pelo controle interno nas UG, no Fundo do Exército (FEx) e nas entidades vinculadas ao Comando do Exército, na sede e fora de sede, conforme o caso.

1.3.14 PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA - É o conjunto de técnicas que permite aos membros da equipe de auditoria obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre a gestão dos recursos.

1.3.15 PROGRAMA DE AUDITORIA - É o conjunto de ações detalhado, destinado a orientar adequadamente o trabalho dos membros da equipe de auditoria, permitindo-lhe, ainda, complementá-lo quando as circunstâncias imprevistas recomendarem.

1.3.16 PROGRAMA DE CONTROLE - É o conjunto de testes de comprovação definidos que deverão ser feitos sobre os controles internos administrativos, operacionais, patrimoniais e contábeis das UG.

1.3.17 RELATÓRIO DE AUDITORIA - É o documento assinado pelos integrantes da equipe de auditoria no qual constam os resultados dos exames efetuados.

1.3.18 SOLICITAÇÃO DE AUDITORIA - É o documento destinado a demandar as informações e/ou documentos que servirão de base para os trabalhos de auditoria, podendo ser operacionalizado via Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), ofício ou por meios eletrônicos disponíveis.

1.3.19 TÉCNICAS DE CONTROLE - São procedimentos próprios de trabalho, as quais se constituem no conjunto de processos que viabilizam o alcance dos macro-objetivos do sistema de controle interno e são executadas por meio de auditoria.

1.3.20 TÉCNICO - É o profissional de nível médio que detém conhecimentos técnicos na área de Controle Interno e que auxilia o auditor no exercício de sua atividade.

1.3.21 UNIDADE ORGANIZACIONAL - É toda e qualquer estrutura administrativa composta normalmente por pessoas, processos e patrimônio com uma missão institucional definida. Considera-se unidade organizacional para o SisCIEEx: o CCIEEx, as Inspetorias de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx), as UG, as entidades vinculadas, o FEx, as subunidades, os pelotões e as seções.

## **CAPÍTULO II**

### **ESTRUTURA E ATRIBUIÇÕES DO CONTROLE INTERNO**

#### **2.1 ESTRUTURA DO CONTROLE INTERNO**

2.1.1 A Secretaria Federal de Controle Interno da Controladoria Geral da União (SFC/CGU), além das funções de órgão central, acompanha todas as unidades e as entidades do Poder Executivo Federal, excetuados aqueles jurisdictionados pelos órgãos setoriais.

2.1.2 A Secretaria de Controle Interno do Ministério da Defesa (CISSET/MD), além das funções de órgão setorial, acompanha as unidades e as entidades das Forças Armadas (Marinha, Exército e Aeronáutica).

2.1.3 O CCIEEx, é a unidade setorial.

2.1.4 As ICFEx, são as unidades de controle interno, atuando nas UG vinculadas a sua orientação técnica.

#### **2.2 ATRIBUIÇÕES DO CCIEEx**

2.2.1 Coordenar e realizar as atividades de Controle Interno no âmbito do Comando do Exército, utilizando como técnicas de trabalho a auditoria e a fiscalização. Para o cumprimento desta atribuição, deverá ser considerado o que segue:

a) o CCIEx está subordinado ao Comandante do Exército, de modo a conferir-lhe isenção, imparcialidade e autoridade nas atividades do SisCCIEx;

b) todos os sistemas, processos, operações, funções e atividades sob a responsabilidade do Exército Brasileiro estão sujeitos às avaliações dos auditores internos, com base no planejamento anual de auditoria aprovado pelo Comandante do Exército;

c) as atividades desenvolvidas pelo CCIEx devem estar respaldadas pelos documentos normativos exarados pelos órgãos integrantes do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal;

d) o CCIEx atua nas UG, nas entidades vinculadas (Fundação Habitacional do Exército - FHE, Indústria de Material Bélico - IMBEL), Fundação Osório e no FEx; e

e) o CCIEx tem de fazer cumprir e acompanhar a implementação das recomendações e determinações de medidas saneadoras apontadas pela SFC/CGU, pela Ciset/MD e pelo TCU.

2.2.2 Orientar tecnicamente as ICFEx nos assuntos relativos à auditoria e à fiscalização.

2.2.3 Indicar áreas, programas ou escopo de trabalho a serem incluídos nas atividades de planejamento ou determinar a realização de testes específicos a serem executados nas atividades de auditoria previstas no item 3.5 deste manual.

2.2.4 Realizar a auditoria e a fiscalização sobre a gestão dos recursos de responsabilidade das entidades vinculadas e do FEx.

2.2.5 Examinar e emitir certificado de auditoria sobre a prestação de contas anual (PCA) das entidades vinculadas e do FEx.

2.2.6 Atualizar os procedimentos relacionados à supervisão, acompanhamento e avaliação das atividades de auditoria e fiscalização desenvolvidas pelas ICFEx.

2.2.7 Orientar e propor procedimentos na área de auditoria e fiscalização às Entidades vinculadas e ao FEx.

2.2.8 Consolidar e aprovar as propostas do Plano Anual de Atividades de Auditoria (PAAA) elaborado pelas ICFEx e acompanhar a consequente execução.

2.2.9 Analisar os relatórios das visitas de auditoria e, quando for o caso, operacionalizar as providências cabíveis.

2.2.10 Verificar o desempenho da gestão das UG, consubstanciando-se em indicadores de desempenho, examinando os resultados quanto à economicidade, à eficiência, à eficácia, à efetividade e à equidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, de pessoal e demais sistemas administrativos.

2.2.11 Zelar pelo cuidado na observância dos princípios e das normas pertinentes aos controles internos administrativos e sobre o entendimento e aplicação referente aos julgados do TCU, acerca da gestão pública em geral.

## 2.3 ATRIBUIÇÕES DAS ICFEx

2.3.1 Realizar os trabalhos de auditoria e fiscalização em conformidade com o PAAA, ou por determinação de autoridade competente nas situações previstas no item 3.2 deste manual.

2.3.2 Elaborar o PAAA e encaminhá-lo ao CCIEx para aprovação, de acordo com as diretrizes para elaboração expedidas pelo Chefe do CCIEx.

2.3.3 Encaminhar para o CCIEx e às UG auditadas, incluindo as seções de inativos e pensionistas (SIP) e os órgãos pagadores de inativos e pensionistas (OPIP), os relatórios de auditoria que serão elaborados de forma clara, objetiva e conclusiva, observando o descrito a seguir:

2.3.3.1 Constar, quando for o caso, nos citados relatórios, o registro das irregularidades, enfatizando se houve, ou não, a ocorrência de dano ao Erário. Neste caso, a ICFEx adotará as providências cabíveis, destacando no ofício de encaminhamento a natureza e o vulto do referido dano.

2.3.4 Acompanhar se as recomendações decorrentes das auditorias realizadas foram efetivamente implementadas, em especial aquelas com prazos determinados, bem como manter o CCIEx informado sobre essa implementação.

2.3.5 Examinar e emitir certificado de auditoria sobre as tomadas de contas anual (TCA) das UG do Comando do Exército sob sua responsabilidade e encaminhá-las ao CCIEx.

## 2.4 PRESCRIÇÕES GERAIS

2.4.1 Os auditores não assumirão responsabilidades operacionais extra-auditoria, sob pena de comprometer seus trabalhos, ao auditarem uma atividade sob sua autoridade e responsabilidade, tais como: integrarem comissões de exame e averiguação de material ou de recebimento de material; serem responsáveis pelo empenho, liquidação ou pagamento de despesas; participarem de processos licitatórios de qualquer natureza.

2.4.2 Os auditores não integrarão comissões administrativo-disciplinares, como por exemplo, encarregados de sindicância ou inquérito policial militar (IPM), por estarem impedidos de compor comissão de investigação, conforme prescrito no item 1.1.2, TC-010.811/2002-8, Acórdão nº 1.157/2005-TCU-2ª Câmara e IIA nº 1130. A1-1.

2.4.3 A estrutura das UG, das entidades vinculadas e do FEx deve prever a separação entre as funções de autorização ou aprovação de operações, execução, controle e contabilização, de tal maneira que nenhuma pessoa detenha competência e atribuições em desacordo com o princípio da segregação de funções.

2.4.4 Os Certificados de Auditoria exarados pelo CCIEx e pelas ICFEx adequar-se-ão às orientações do TCU e da SFC/CGU, assim como o disposto na Lei 6.404/76, e serão assinados pelo chefe da seção de auditoria de gestão e fiscalização (SAGEF) do CCIEx e pelos chefes das ICFEx, respectivamente.

2.4.5 O Parecer do dirigente do órgão de controle interno sobre a gestão examinada será assinado pelo Chefe do CCIEx, por ocasião das tomadas e prestação de contas.

2.4.6 O CCIEx e as ICFEx orientarão os administradores das entidades vinculadas, do FEx e das UG, preferencialmente, sobre a tese e não sobre caso concreto, em assunto restrito à sua área de competência.

2.4.6.1 Essa atividade não se confunde com consultoria e assessoramento jurídico e, tampouco, com medidas disciplinares.

2.4.6.2 As consultas serão tratadas conforme legislação específica em vigor, elaborada pela Secretaria de Economia e Finanças (SEF).

2.4.7 A opinião do auditor não representa o juízo do CCIEx e nem das ICFEx, uma vez que os documentos, relatórios e notas técnicas são registros pessoais e não institucionais.

## **CAPÍTULO III ASPECTOS GERAIS DA AUDITORIA**

### 3.1 FINALIDADE DA ATIVIDADE DE AUDITORIA

3.1.1 A finalidade clássica da atividade de auditoria interna governamental é comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos, assim como avaliar os resultados alcançados, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e equidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e finalística.

## 3.2 NATUREZA DE AUDITORIA

3.2.1 PROGRAMADAS - Quando planejadas e executadas de acordo com o PAAA; e

3.2.2 NÃO PROGRAMADAS - Quando não previstas no PAAA. Serão realizadas na ocorrência de situações extraordinárias ou na identificação de indícios de comprometimento da gestão das UG vinculadas, com possíveis prejuízos ao Erário.

3.2.2.1 As auditorias, classificadas como atividades não programadas, podem ser:

- a) determinadas pelo Comandante do Exército ou pelo Chefe do CCIEx;
- b) solicitadas pelos órgãos de direção geral (ODG), órgãos de direção setorial (ODS) e/ou comandos militares de área (C Mil A); e
- c) propostas pelas ICFEx, para aprovação do CCIEx.

## 3.3 TIPOS DE AUDITORIA

3.3.1 AUDITORIA DE AVALIAÇÃO DA GESTÃO - tem por objetivo emitir opinião com vistas à elaboração dos pareceres nos processos de TCA e PCA, em relação ao exercício findo, atendendo às diretrizes do órgão central do sistema de controle interno do poder executivo federal.

3.3.2 AUDITORIA DE ACOMPANHAMENTO DA GESTÃO - é realizada ao longo dos processos de gestão, com o objetivo de se atuar tempestivamente sobre os atos efetivos e os efeitos potenciais positivos e negativos de uma unidade organizacional, evidenciando melhorias e economias existentes no processo ou prevenindo gargalos ao desempenho de sua missão institucional, tais como: uma inspeção realizada pelo Departamento de Engenharia e Construção (DEC) em um trecho de determinada rodovia em obra, para verificar o atendimento às especificações do projeto básico.

3.3.3 AUDITORIA CONTÁBIL - é a técnica que, utilizada no exame dos registros e documentos e na coleta de informações e confirmações, mediante procedimentos específicos, pertinentes ao controle do patrimônio de um órgão ou entidade, objetiva obter elementos comprobatórios suficientes que permitam opinar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e se as demonstrações deles originárias refletem, adequadamente, a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas. A auditoria contábil será exercida pelo profissional com formação de nível superior em ciências contábeis, investido na função e devidamente registrado no conselho regional de contabilidade.

3.3.4 AUDITORIA ESPECIAL - realizada para confirmar a ocorrência de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária. Ocorre para atender solicitação expressa de autoridade competente, dispensando a existência prévia de programa de auditoria.

3.3.5 AUDITORIA OPERACIONAL - é o exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades, como também dos procedimentos relacionados ao processo operacional, ou parte dele, com a finalidade de auxiliar os gestores na melhoria dos controles internos administrativos, bem como alertá-los sobre os riscos operacionais e da responsabilidade gerencial sob a égide da governança corporativa.

3.3.6 O SisCIEx poderá executar outros trabalhos de auditoria e fiscalização não inseridos nessa classificação, cujos resultados das avaliações, inclusive de natureza operacional, serão destinados ao Comandante do Exército, na forma de nota técnica.

## 3.4 FORMAS DE AUDITORIA

3.4.1 DIRETA - Realizada diretamente pelos auditores do CCIEx e das ICFEx.

3.4.2 INTEGRADA - Realizada em conjunto, por auditores externos ao SisCIEx, auditores do CCIEx e das ICFEx.

3.4.3 COMPARTILHADA - Coordenada pelo Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal com o auxílio dos auditores do SisCIEEx.

### 3.5 CLASSIFICAÇÃO DOS TESTES

3.5.1 TESTES DE OBSERVÂNCIA (aderência ou de conformidade) - o teste de observância é um procedimento que propicia ao auditor ter razoável segurança quanto à efetiva utilização dos procedimentos previstos como controles internos administrativos, previamente especificados nas normas internas. Visam, portanto, garantir que os procedimentos de controle interno estabelecidos estão sendo observados. Os questionários de avaliação dos controles internos - QACI - são ferramentas adequadas para os testes de observância. (ANEXO A).

3.5.1.1 É importante ressaltar que o grau de confiabilidade decorrente dos testes de observância dimensionam o esforço na aplicação dos testes substantivos. Isto é, quanto maior a confiabilidade, menor o esforço a ser despedido.

3.5.2 TESTES SUBSTANTIVOS - os testes substantivos são procedimentos que visam à obtenção de evidências que corroborem a validade e propriedade dos atos e fatos administrativos, assegurando razoável grau de certeza quanto à conformidade ou não. Depende da decisão do auditor o dimensionamento do escopo dos testes substantivos a serem realizados, quanto à extensão e à profundidade. Eles possibilitam obter evidências quanto à suficiência, exatidão e validação dos dados produzidos pelos sistemas administrativo e contábil. Como exemplo, pode ser citado: circularização, verificação física, conciliações, exame dos registros e análise documental.

### 3.6 TÉCNICAS DE AUDITORIA

3.6.1 ANÁLISE DOCUMENTAL - Consiste no exame de processos, atos formalizados e documentos avulsos.

3.6.2 CONFERÊNCIA DE CÁLCULOS - Consiste na revisão das memórias de cálculos ou na confirmação de valores por meio do cotejamento de elementos numéricos correlacionados, de modo a constatar a adequação dos cálculos apresentados.

3.6.3 CONFIRMAÇÃO EXTERNA - Consiste na verificação da fidedignidade das informações obtidas internamente junto às fontes externas ao auditado. Uma das técnicas é a circularização das informações com a finalidade de obter confirmações em fonte diversa da origem dos dados.

3.6.4 CORRELAÇÃO DAS INFORMAÇÕES OBTIDAS - Consiste no cotejamento de informações obtidas de fontes independentes, autônomas e distintas, no interior da própria unidade organizacional auditada. Essa técnica procura a consistência mútua entre diferentes amostras de evidência.

3.6.5 CORTE DAS OPERAÇÕES OU *CUT-OFF* - Consiste no corte interruptivo das operações ou transações para apurar, de forma seccionada, a dinâmica de um procedimento. Representa a “fotografia” do momento chave de um processo.

3.6.6 EXAME DOS REGISTROS - Consiste na verificação dos registros constantes de controles regulamentares, relatórios sistematizados, mapas e demonstrativos formalizados, elaborados de forma manual ou por sistemas informatizados. A técnica pressupõe a verificação desses registros em todas as suas formas.

3.6.7 INDAGAÇÃO ESCRITA OU ORAL - Consiste no uso de entrevistas e questionários junto aos agentes administrativos da unidade organizacional auditada, para a obtenção de dados e informações.

3.6.8 INSPEÇÃO FÍSICA - Consiste no exame usado para testar a efetividade dos controles internos administrativos, particularmente daqueles relativos à segurança de quantidades físicas ou qualidade de bens tangíveis. A evidência é coletada sobre itens tangíveis.

**3.6.9 OBSERVAÇÃO DAS ATIVIDADES E CONDIÇÕES** - Consiste na verificação das atividades que exigem a aplicação de testes flagrantes, com a finalidade de revelar erros, problemas ou deficiências que de outra forma seriam de difícil constatação. Os elementos da observação são:

- a) identificação da atividade específica a ser observada;
- b) observação da sua execução;
- c) comparação do comportamento observado com os padrões; e
- d) avaliação e conclusão.

**3.6.10 RASTREAMENTO** - Consiste na investigação minuciosa, com exame de documentos, setores, unidades organizacionais e procedimentos interligados, visando dar segurança à opinião do responsável pela execução do trabalho sobre o fato observado.

### **3.7 PROCEDIMENTOS ANALÍTICOS**

**3.7.1** Os auditores deverão fundamentar as conclusões e os resultados do trabalho mediante análises e avaliações apropriadas.

**3.7.2** Os procedimentos analíticos propiciam ao auditor um meio eficiente e efetivo de fazer uma avaliação da informação recolhida em uma auditoria. A avaliação resulta da comparação dessa informação com expectativas identificadas ou desenvolvidas pelo auditor.

**3.7.3** Os procedimentos analíticos de auditoria são úteis na identificação, entre outros aspectos, de:

- a) diferenças não esperadas;
- b) ausência de diferenças quando esperadas;
- c) erros potenciais;
- d) impropriedades potenciais ou atos não aderentes aos normativos internos; e
- e) outras transações ou fatos não recorrentes ou não usuais.

**3.7.4** Os procedimentos analíticos adotados pelo auditor podem incluir:

- a) comparação de informações do período corrente com outras similares de períodos anteriores;
- b) comparação de informações do período corrente com orçamentos ou previsões;
- c) estudo de relações entre informações financeiras e não financeiras;
- d) estudo de relações entre elementos de informação;
- e) comparação de informações similares entre unidades organizacionais; e
- f) comparação de informações com outras, provenientes de outros segmentos.

**3.7.5** Os procedimentos analíticos poderão ser efetuados por meio de valores monetários, preferencialmente a preços reais (e não nominais), quantidades físicas, razões e porcentagens. Os procedimentos analíticos de auditoria incluem, mas não se limitam à análise de regressão, de razões ou de tendências observadas, às comparações entre períodos (sazonalidades), à comparação com orçamentos, às previsões e à informação externa de cunho econômico.

**3.7.6** Os procedimentos analíticos de auditoria auxiliam o auditor na identificação de condições que possam determinar a realização de testes subsequentes. Para avaliar em que medida se utilizarão dos procedimentos analíticos de auditoria, os auditores devem considerar as seguintes circunstâncias:

- a) a importância da área a ser examinada;
- b) a adequação dos controles internos administrativos;
- c) a disponibilidade e a confiabilidade das informações financeiras e não financeiras;
- d) a precisão com a qual os resultados dos procedimentos analíticos de auditoria podem ser previstos; e

e) a disponibilidade e a comparabilidade da informação, quando pertinente, dentro das Forças Armadas ou no segmento econômico da unidade organizacional.

3.7.7 Quando os procedimentos analíticos de auditoria identificarem resultados ou relações inesperados, os auditores examinarão e avaliarão esses resultados ou relações, no intuito de que se convençam de que os resultados e relações são suficientemente explicados. Os resultados ou relações que não forem convenientemente explicados serão esclarecidos no âmbito da unidade organizacional sob análise. O auditor recomendará a adoção de providências, dependendo das circunstâncias.

## **CAPÍTULO IV**

### **PLANEJAMENTO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA**

#### **4.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS**

4.1.1 O planejamento é uma etapa fundamental para o sucesso do trabalho do auditor, sendo imprescindível que seja alocado o tempo adequado para sua realização. A tentativa de abreviar o tempo destinado ao planejamento muitas vezes redundará em problemas na execução, que provocarão acréscimo no tempo total de realização do trabalho, além de repercussões negativas em sua qualidade.

4.1.2 O CCIEx e as ICFEx, na fase de planejamento, contarão com recursos externos nos casos em que se verificar a necessidade de conhecimentos adicionais ou outro domínio de técnicas, matérias e metodologias.

#### **4.2 VARIÁVEIS BÁSICAS**

As variáveis básicas a serem utilizadas pelo sistema de controle interno são:

4.2.1 **MATERIALIDADE** - Refere-se ao montante de recursos orçamentários ou financeiros alocados por uma gestão, em um específico ponto de controle (unidade organizacional, sistema, área, processo de trabalho, programa de governo ou ação) objeto dos exames pelos auditores. Essa abordagem leva em consideração o caráter relativo dos valores envolvidos.

4.2.2 **RELEVÂNCIA** - Refere-se à importância relativa ou papel desempenhado por uma determinada questão, situação ou unidade organizacional, existentes em um dado contexto.

4.2.3 **CRITICIDADE** - Representa o quadro de situações críticas efetivas ou potenciais a serem controladas, identificadas em uma determinada unidade organizacional ou programa de governo. Trata-se, entre outros, da composição dos elementos referenciais de vulnerabilidade, das fraquezas e dos pontos de controle com riscos operacionais latentes. Deve-se levar em consideração o valor relativo de cada situação indesejada. A criticidade é, ainda, a condição imprópria, por não conformidade às normas internas, por ineficácia ou por ineficiência de uma situação de gestão. Expressa a não aderência normativa e os riscos potenciais a que estão sujeitos os recursos utilizados. Representa o perfil organizado, por área, dos pontos fracos de uma unidade organizacional.

4.2.4 O planejamento anual das atividades do SisCIEx será consolidado no PAAA.

#### **4.3 PROGRAMA DE AUDITORIA**

4.3.1 É um plano de ação detalhado destinado a orientar adequadamente o trabalho dos membros da equipe de auditoria, permitindo-lhes, ainda, complementá-lo quando as circunstâncias imprevistas recomendarem.

4.3.2 Consiste em uma definição ordenada de objetivos, determinação de escopo e roteiro de procedimentos detalhados, destinados a orientar a equipe de auditoria. Configura-se na essência operacional do trabalho de auditoria, relativa a uma unidade organizacional ou à gestão de determinado sistema organizacional, e deve estabelecer os procedimentos para a identificação, análise, avaliação e registro da informação durante a execução do trabalho.

4.3.3 Na sua estruturação, deverão ser observados, além do aspecto de padronização, outras variáveis a seguir delineadas, dependendo das condições técnico-operacionais para o atendimento pleno de todos os itens focados:

- a) sistema organizacional a ser auditado;
- b) áreas envolvidas;
- c) período;
- d) objetivos da auditoria;
- e) equipe de auditores;
- f) símbolos (“*check-mark*”);
- g) QACI;
- h) conceituação dos auditores; e
- i) observações dos auditores.

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

4.3.5 O programa visa definir os meios mais econômicos, eficientes e oportunos para se atingir os objetivos da auditoria. Deve ser suficientemente discutido no âmbito do CCIEx e das ICFEx e ser aprovado pelo Chefe do CCIEx, antes do início do trabalho de campo.

4.3.6 Para auxiliar na utilização do programa de auditoria, serão empregados símbolos usuais de verificação denominados *check-mark*. A sua principal função é evidenciar qual o tipo de revisão que foi efetuada sobre aquele item marcado. Os mais utilizados, na coluna indicativo do exame dos papéis de trabalho, são os listados a seguir:

- a) (√) *check-mark* - procedimento executado, confirmado e conferido, não havendo necessidade de observações, comentários ou outras referências;
- b) (-) traço - procedimento que não é possível executar por não se enquadrar à determinada situação;
- c) (©) letras minúsculas circuladas - todo o alfabeto - observações, comentários, explicações sobre o procedimento executado, impropriedades ou qualquer outra informação que o auditor julgue necessária, que será esclarecida na folha auxiliar;
- d) (Pr) - ponto para relatório;
- e) (Na) - ponto para emissão de nota de auditoria;
- f) (Rv) - ponto para recomendação verbal; e
- g) outros a critério do auditor.

4.3.7 É importante que os programas de auditoria indiquem claramente o significado de cada marca ou símbolo empregado.

4.3.8 Sempre que possível, o QACI conterá indicação de normativos ou de julgados do TCU, no intuito de facilitar os trabalhos de campo e de evitar que itens importantes possam passar despercebidos na auditoragem.

4.3.9 Os auditores dispensarão ao preparo dos programas de auditoria todo o cuidado e o empenho necessários para que o resultado final atinja o padrão de qualidade técnica almejado.

4.3.10 É desejável, ainda, que o programa de auditoria seja suficientemente flexível para permitir adaptações tempestivas, sempre que surgirem questões relevantes que justifiquem as alterações propostas. Qualquer modificação deve ser levada ao conhecimento do Chefe do CCIEx.

4.3.11 É recomendável, também, que o novo programa de auditoria seja submetido a pelo menos um teste-piloto, especialmente diante da elevada complexidade e da falta de manuseio ou de informações precisas a respeito do objeto da auditoria.

#### 4.4 PAPÉIS DE TRABALHO

##### 4.4.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS

4.4.1.1 Os papéis de trabalho são as ferramentas onde os auditores deverão registrar a informação relevante para fundamentar as conclusões e avaliações adequadas. Os papéis de trabalho constituem-se no conjunto formado pelo programa de auditoria utilizado, acrescido dos elementos comprobatórios (formulários, documentos) coletados *in loco*, e materializam a evidência do trabalho executado e o fundamento da opinião da equipe de auditoria.

4.4.1.2 Os Papéis de Trabalho são propriedades do CCIEx e das ICFEx , devendo permanecer sob rigoroso controle e acessíveis somente à pessoal autorizado.

4.4.1.3 Os papéis de trabalho constituem-se no registro permanente do trabalho efetuado pela equipe de auditores e serão arquivados no CCIEx e nas ICFEx, pelo período de 5 (cinco) anos, a contar do julgamento das contas dos responsáveis pelo TCU, para as unidades relacionadas que apresentarão o processo de contas no exercício e de 10 (dez) anos para as demais unidades, contados da apresentação do relatório de gestão ao TCU.

4.4.1.4 Os papéis de trabalho podem ser em papel, mídias ou outros suportes. Caso sejam elaborados em suporte diverso do papel, deve-se providenciar a obtenção de cópias de segurança.

4.4.1.5 É com base nos papéis de trabalho que o auditor irá relatar suas conclusões. Não serão reportados em relatório ou nota técnica, conforme o caso, assuntos desprovidos de suporte comprobatório em papéis de trabalho. Caso ocorra, constituir-se-á em grave imperícia técnica.

4.4.1.6 os papéis de trabalho constituem a prova de validade dos exames efetuados e, conseqüentemente, do relatório respectivo. Devem possuir os seguintes atributos:

- a) abrangência;
- b) objetividade;
- c) clareza; e
- d) limpeza.

4.4.1.7 Os papéis de trabalho deverão, quando de sua elaboração, ser:

- a) concisos, de forma que outro leitor entenda sem a necessidade de explicações da pessoa que os elaborou;
- b) objetivos, de forma que se entenda onde o auditor pretende chegar com seus apontamentos;
- c) inteligíveis para não prejudicar o seu entendimento;
- d) elaborados na sequência natural do objetivo a ser atingido; e
- e) completos, por si só.

4.4.1.8 Os papéis de trabalho serão revisados pelo chefe da equipe de auditoria e confrontados com a minuta do relatório, no intuito de averiguar a consistência interna do trabalho e se os registros na minuta do relatório são úteis e relevantes.

4.4.1.9 Os papéis de trabalho, contendo os programas de auditoria, estarão acessíveis aos auditores do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e do TCU, de modo a assegurar que os auditores externos se satisfaçam tecnicamente com o relatório anteriormente empreendido pelos auditores internos.

## 4.4.2 FINALIDADE DOS PAPÉIS DE TRABALHO

4.4.2.1 Os papéis de trabalho têm as seguintes finalidades:

- a) racionalizar o trabalho e auxiliar na sua execução;
- b) garantir o alcance dos objetivos;
- c) evidenciar o trabalho feito e as conclusões emitidas;
- d) fundamentar e servir de suporte à minuta do relatório de auditoria ou da nota técnica;
- e) facilitar a análise e fornecer um meio de revisão do trabalho por parte dos auditores e dos chefes do CCIEx e das ICFEx;
- f) constituir um registro que possibilite consultas posteriores, a fim de se obter detalhes relacionados com a atividade de auditoria realizada; e
- g) fornecer orientação para futuros trabalhos.

## 4.5 METODOLOGIA DE AMOSTRAGEM

4.5.1 O método de amostragem é aplicado como forma de viabilizar a realização de ações do CCIEx e das ICFEx em situações onde o objeto alvo da ação se apresenta em grandes quantidades e/ou se distribui de maneira bastante pulverizada.

4.5.2 A amostragem é também aplicada em função da necessidade de obtenção de informações em tempo hábil, nos casos em que a ação, na sua totalidade, torna-se impraticável ou até mesmo inviável em termos de custo/benefício.

4.5.3 O auditor, ao recorrer a uma amostra, reduzirá a população a dimensões menores, sem perda das características essenciais.

4.5.4 A amostragem tem como objetivo conhecer as características de interesse de uma determinada população a partir de uma parcela representativa. É um método utilizado quando se necessita obter informações sobre um ou mais aspectos de um grupo de elementos (população) considerado grande ou numeroso, observando apenas uma parte do mesmo (amostra). As informações obtidas dessa parte somente poderão ser utilizadas de forma a concluir algo a respeito do grupo, como um todo, caso ela seja representativa.

4.5.5 A representatividade é uma característica fundamental para a amostra, que depende da forma de seleção e do tamanho da população. Potencialmente, a amostra obtém essa característica quando ela é tomada ao acaso. Para uma amostra ser considerada representativa de uma população, ela deve possuir as características de todos os elementos da mesma, bem como ter conhecida a probabilidade de ocorrência de cada elemento na sua seleção, ou seja, uma amostra, para ser boa, tem de ser representativa, devendo conter em proporção tudo o que a população possui qualitativa e quantitativamente. Também, tem de ser imparcial, isto é, todos os elementos da população devem ter igual oportunidade de fazer parte da amostra.

4.5.6 Existem várias razões que justificam a utilização de amostragem em levantamentos de grandes populações. Uma dessas razões é a economicidade dos meios, reforçada pelo art. 14 do Decreto-lei nº 200, de 27 de fevereiro de 1967. Onde os recursos humanos e materiais são escassos, a amostragem se torna imprescindível, tornando o trabalho do auditor interno bem mais fácil e adequado. Outro fator de grande importância é o tempo, pois onde as informações de que se necessitam são valiosas e tempestivas, o uso de amostragem também se justifica. Outra razão é o fato de que, com a utilização da amostragem, a confiabilidade dos dados é maior, devido ao número reduzido de elementos permitirem dar mais atenção aos casos individuais, evitando-se erros nas respostas. Além disso, a operacionalidade em pequena escala torna mais fácil o controle do processo como um todo.

4.5.7 A utilização de amostragem não é recomendada nas seguintes hipóteses:

- a) a população é considerada muito pequena e a sua amostra fica relativamente grande;
- b) as características da população são de fácil mensuração, mesmo que a população não seja pequena; e
- c) há necessidade de alta precisão. Nesse caso recomenda-se fazer censo, que nada mais é do que o exame da totalidade da população.

4.5.8 O método de amostragem se subdivide em dois tipos:

a) não probabilístico - a principal característica do método de amostragem não probabilístico é que este se baseia, principalmente, na experiência do profissional auditor. Assim, a aplicação de tratamento estatístico a seus resultados e a generalização dos resultados obtidos através da amostra, para a população, tornam-se inviáveis. Essa limitação faz com que o método não sirva de suporte para uma argumentação, visto que a extrapolação dos resultados não é passível de demonstração segundo as normas de cálculo existentes hoje. Contudo é inegável a sua utilidade dentro de determinados contextos, tal como na busca exploratória de informações ou sondagem, quando se deseja obter informações detalhadas sobre questões particulares, durante um espaço de tempo específico; e

b) probabilístico - a principal característica do método de amostragem probabilístico é que este pode ser submetido a tratamento estatístico, sendo, portanto, os resultados obtidos generalizáveis para a população. Para tanto, a amostragem estatística conta com uma série de formas diferentes de obtenção do tamanho da amostra.

4.5.9 Uma dessas formas é a amostra aleatória simples, que tem como característica o fato de que cada elemento da população tem a mesma possibilidade de pertencer à amostra. Considera-se para isso que os elementos da população em questão estão distribuídos de maneira uniforme. Nas demais formas ou métodos de amostragem, pelo fato de os elementos não se processarem de maneira homogênea na população, faz-se necessário dispor de técnicas mais sofisticadas na obtenção do tamanho e seleção da amostra.

4.5.10 Para se conseguir uma amostra, faz-se necessário obter alguns elementos fundamentais, sem os quais fica impraticável o uso da técnica. O elemento primordial para se elaborar um plano amostral é saber exatamente qual o objetivo da ação de controle, ou seja, o que se deseja obter com os resultados, e, de posse deles, a quais conclusões se deseja chegar. Pois quando os objetivos da ação estão bem definidos, fica claro o estabelecimento de qual é a população alvo a ser considerada para a elaboração da amostra, bem como a definição das unidades de amostragem (elementos). A partir do conhecimento da população objeto de estudo e seus elementos é que se torna possível caracterizar como essa população se distribui entre os seus elementos, para a partir daí ser definido o método de amostragem a ser adotado, assim como as suas considerações.

4.5.11 Outro fator importante a ser definido anteriormente é a precisão que se deseja, ou seja, o máximo que se admitirá de erro para os resultados obtidos na amostra. Além disso, é importante que a seleção dos elementos da amostra seja rigorosamente aleatória. Essa exigência é necessária pois, se na seleção da amostra não for garantida a aleatoriedade, significa que o servidor está influenciando com seu juízo pessoal a escolha dos elementos e colocando assim em risco todo o trabalho realizado. Isso porque as informações obtidas a partir daquela amostra enviesada irão trazer resultados equivocados a respeito do universo em questão. Ou seja, uma amostra mal dimensionada e sem aleatoriedade é tendenciosa, levando o auditor a possíveis conclusões equivocadas.

4.5.12 Existem situações em que não é possível a obtenção de informações a respeito da população e sua distribuição, seja pelo aspecto da obtenção dessas informações ser muito dispendiosa, ou seja pelo fato de se levar muito tempo para sua conclusão, ou até mesmo pelo fato de o acesso às mesmas somente ser possível no ato da ação de controle.

4.5.13 É usual a utilização de tabelas aplicadas ao controle estatístico de qualidade, com a definição prévia do risco que se deseja assumir, ou seja, a definição de qual o limite máximo de itens ou elementos irregulares aceitáveis, para se considerar uma situação regular. Através do limite máximo, o tamanho da amostra é dimensionado. A utilização dessas tabelas deve ser feita com muito critério, pois os resultados obtidos das amostras provenientes delas são bastante específicos. Tais situações devem ser devidamente estudadas, pois essas tabelas não são de aplicação generalizada, sendo, portanto, necessário o estudo de cada caso em separado, mensurando as vantagens e desvantagens da sua utilização.

4.5.14 Existem situações em que a natureza e qualidade dos itens a serem testados não permitem a utilização de amostragem estatística ou os motivos da realização da auditoria torna desnecessária a imparcialidade. Nestes casos, os testes têm base no julgamento pessoal do auditor, o qual efetua a seleção dos itens subjetivamente, calcado principalmente na sua capacidade e experiência profissional.

## 4.6 AVALIAÇÃO E NATUREZA DOS RISCOS

A avaliação do risco, durante a fase do planejamento da auditoria, destina-se à identificação de áreas e sistemas relevantes a serem auditados.

4.6.1 RISCO OPERACIONAL - É a possibilidade de ocorrência de perdas resultantes de falha, deficiência ou inadequação de processos internos (modelagem, transação, conformidade e controle técnico), pessoas (qualificação e fraude) e sistemas (equipamentos e confiabilidade da informação).

4.6.2 FRAUDE - Engloba um conjunto de irregularidades e ilegalidades caracterizado pelo engano intencional, encobertamento ou violação da confiança. Pode ocorrer em benefício de pessoas ou em prejuízo da Instituição e ser perpetrada por integrantes do Exército ou terceiros.

4.6.2.1 O desencorajamento da fraude consiste em ações tomadas tempestivamente para dissuadir práticas fraudulentas e limitar os riscos operacionais. O principal mecanismo para inibir a fraude são os controles internos administrativos.

4.6.2.2 A busca de fraudes, apesar de não ser o objetivo primordial das unidades de controle interno, deve levar o auditor a estar consciente da possibilidade de se defrontar com tais ocorrências. Compete-lhe, em consequência, informar o fato ao chefe da equipe de auditoria para as providências pertinentes, quando surgirem claros indícios de fraudes.

4.6.2.3 Avaliar risco em auditoria interna significa identificar, medir e priorizar a focalização das áreas auditáveis mais significativas. É utilizada para identificar as áreas mais importantes dentro do seu âmbito de atuação, permitindo ao auditor delinear um planejamento de auditoria capaz de testar os controles mais significativos para as questões de auditoria que se mostrarem materialmente e criticamente relevantes.

4.6.2.4 Como ferramenta para a avaliação de riscos, poderá ser utilizado o diagrama de avaliação de risco, que estabelece o impacto potencial e as probabilidades de ocorrência.

4.6.2.5 Os riscos considerados de baixo impacto, ou seja, de consequências de baixa gravidade, poderão ser aceitos e monitorados, com ou sem redirecionamento de condutas/procedimentos. Os de alto impacto poderão requerer a adoção de medidas saneadoras. Aqueles que, além de alto impacto, apresentarem alta probabilidade de ocorrência, merecerão imediatas medidas saneadoras.

4.6.2.6 A auditoria com foco em resultados e centrada no risco acrescenta mais valor à organização do que uma auditoria centrada apenas nos aspectos de conformidade. Trata-se de novo paradigma, que significa estender aos programas de auditoria a perspectiva para abarcar as técnicas de gestão de riscos aos programas de auditorias, incluindo a de natureza operacional.

## **CAPÍTULO V**

### **DESENVOLVIMENTO DA ATIVIDADE DE AUDITORIA**

#### **5.1 CONTROLES INTERNOS ADMINISTRATIVOS**

5.1.1 Os controles internos administrativos devem ser entendidos como quaisquer ações, métodos ou procedimentos adotados pelas unidades organizacionais, relacionados com a eficiência operacional e obediência às diretrizes estratégicas para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas sejam atingidos.

5.1.2 Os controles internos administrativos podem ser dos seguintes tipos:

5.1.2.1 PREVENTIVOS - buscam evitar que fatos indesejáveis ocorram;

5.1.2.2 DETECTORES - para detectar e corrigir fatos indesejáveis já ocorridos; e

5.1.2.3 DIRETIVOS - para provocar ou encorajar a ocorrência de um fato desejável.

5.1.3 Em linhas gerais, são objetivos dos controles internos administrativos:

- a) salvaguardar os ativos de prejuízos decorrentes de fraudes ou de erros não intencionais;
- b) antecipar-se, preventivamente, ao cometimento de erros, desperdícios, abusos, práticas antieconômicas e fraudes;
- c) assegurar a validade e integridade dos dados financeiros e contábeis que serão utilizados para a tomada de decisões;
- d) incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às normas internas;
- e) assegurar aderência às diretrizes estratégicas, planos, normas e procedimentos da unidade organizacional;
- f) propiciar informações oportunas e confiáveis, inclusive de caráter administrativo/operacional, sobre os resultados e efeitos atingidos; e
- g) permitir a implementação de programas, projetos, atividades, sistemas e operações, visando obter economicidade, eficiência, efetividade e equidade.

5.1.4 Os controles internos administrativos implementados no Comando do Exército têm caráter prioritariamente preventivo, e servem como instrumentos auxiliares de gestão relativamente a todos os níveis hierárquico-organizacionais.

5.1.5 Um necessário ambiente de controle no Comando do Exército, fomentado pelas atitudes e ações dos gestores, inclui:

- a) valores éticos compartilhados;
- b) estrutura organizacional;
- c) delegação de competência;
- d) política e prática da gestão de pessoas;
- e) competência técnica dos profissionais; e
- f) canais de comunicação capazes de dar à gestão informações adequadas e fidedignas.

#### **5.2 ASPECTOS DA AVALIAÇÃO DOS CONTROLES**

5.2.1 Relação custo/benefício que consiste na avaliação do custo de um controle em relação aos benefícios que ele possa proporcionar.

5.2.2 Qualificação adequada, treinamento e rodízios de servidores, uma vez que a eficácia dos controles internos administrativos está diretamente relacionada com a competência, formação profissional e integridade do pessoal. É imprescindível haver uma política de pessoal que contemple:

a) a seleção e o treinamento de forma criteriosa e sistematizada, buscando melhor rendimento e menores custos;

b) o rodízio de funções, com vistas a reduzir/eliminar possibilidades de fraudes;

c) a necessidade de os servidores civis e militares gozarem férias regularmente, como forma inclusive de evitar a dissimulação de irregularidades; e

d) a delegação de poderes e definição de responsabilidades, conforme previsto em lei, será utilizada como instrumento de descentralização administrativa, com vistas a assegurar maior rapidez e objetividade às decisões. O ato de delegação deverá indicar, com precisão, a autoridade diligente, a autoridade delegada e o objeto da delegação, além de observar o seguinte:

1. existência de regimento interno e organograma adequados, em que a definição de autoridade e consequentes responsabilidades sejam claras e satisfaçam plenamente as necessidades da organização;

2. existência de manuais de procedimentos e rotinas, claramente determinados, que considerem as funções de todos os setores da organização;

3. segregação de funções, devendo a estrutura das unidades organizacionais prever a separação entre quem autoriza ou aprova a execução, o controle e a contabilização, de tal forma que nenhuma pessoa detenha competências e atribuições em desacordo com este princípio;

4. instruções devidamente formalizadas para se atingir um grau de segurança adequado, sendo indispensável, para tanto, que as ações, procedimentos e instruções sejam claros e objetivos e emitidos por autoridade competente;

5. controles sobre as transações que se materializam pelo acompanhamento dos fatos contábeis, financeiros e operacionais e autorizados por autoridade competente; e

6. aderência às diretrizes e normas legais para assegurar que o controle interno administrativo observe as diretrizes, planos, normas, leis, regulamentos e procedimentos administrativos; e que os atos e fatos de gestão sejam realizados com legitimidade e legalidade e relacionados com a finalidade das UG, das entidades vinculadas e do FEx.

5.2.3 Existem limitações inerentes aos controles internos administrativos, tendo em vista a possibilidade de ocorrência de falhas humanas, como interpretação errônea de instruções, negligência, conluio, entre outras.

5.2.4 A avaliação preliminar realizada pela aplicação do QACI (ANEXO A) - poderá incluir, também, a validade e a importância de documentos que suportaram os registros. Assim sendo, quanto maior for o grau de adequação dos controles internos administrativos aferidos pelas respostas aos questionamentos, menor será a vulnerabilidade, podendo-se, em consequência, dispensar os testes adicionais de auditoria ou, ainda, determinar uma menor extensão e profundidade dos próprios testes.

5.2.5 O CCIEX e as ICFEx deverão, periodicamente, avaliar as práticas relativas à segurança da informação e recomendar, se apropriado, o incremento ou a implementação de novos controles e salvaguardas.

### 5.3 EVIDÊNCIA DA AUDITORIA

5.3.1 É a informação que o auditor precisa obter para registrar, na minuta do relatório, suas constatações, também denominadas de achados de auditoria, os quais servirão para a sustentação das conclusões da equipe. As conclusões da equipe somente se justificam se amparadas pelo suporte de evidências que devem atender a determinados requisitos/atributos de validade:

a) serem suficientes (permitir a terceiros que cheguem às mesmas conclusões do auditor);

b) serem relevantes ou pertinentes; e

c) serem adequadas ou fidedignas (obtidas mediante a aplicação de um procedimento aceito profissionalmente).

5.3.2. Os assuntos resolvidos em campo não constarão de relatório de auditoria, mas deverão fazer parte da juntada de documentos para fins de arquivo.

## **CAPÍTULO VI COMUNICAÇÃO E MONITORAMENTO**

### **6.1 RELATÓRIOS DE AUDITORIA**

6.1.1 Os chefes da SAGEF e das ICEx deverão supervisionar a elaboração dos relatórios de auditoria e aprová-los mediante despacho. Os originais serão arquivados nestas respectivas unidades de controle.

6.1.2 Os relatórios das entidades vinculadas e do FEx deverão ser submetidos, mediante despacho, ao chefe do CCEx para aprovação.

6.1.3 Os relatórios de auditoria de gestão, emitidos por ocasião das prestações e tomadas de contas, serão assinados somente pela equipe de auditoria e submetidos aos chefes da SAGEF e das ICEx para apreciação e emissão do certificado de auditoria.

6.1.4 Quanto ao conteúdo, os relatórios de auditoria devem ser suficientemente importantes para merecerem a atenção daqueles a quem são dirigidos. Deverão ser evitados temas de baixa relevância ou aqueles desprovidos de documentos comprobatórios.

6.1.4.1 Os fatos devem ser apresentados com objetividade e fidedignidade, omitindo-se a opinião pessoal e interesses de quem elaborou o relatório.

6.1.4.2 A linguagem utilizada deverá ser simples, evitando-se rebuscamento, de modo a permitir que a mensagem seja entendida por qualquer pessoa, mesmo aquela que não detenha conhecimentos na área auditada. Os termos, siglas e abreviaturas utilizados devem estar sempre definidos.

6.1.5 O auditor deverá ser hábil no relacionamento com as pessoas e no processo efetivo de comunicação, além de manter relações respeitadas com os auditados.

6.1.5.1 As comunicações deverão ser corretas, objetivas, claras, concisas, construtivas, completas e oportunas.

6.1.5.2 Quanto à concisão, deve-se avaliar o que é importante e descartar o que é desnecessário ou dispensável. Os parágrafos devem ser curtos.

6.1.5.3 Quando for inevitável um relatório de auditoria mais extenso, deverá constar do mesmo uma introdução sumária para que a mensagem seja inteligível a qualquer destinatário.

6.1.5.4 O relatório deverá atender aos requisitos de fidedignidade, fazendo referência escrita apenas àquilo que os exames permitirem saber, sem fazer suposições. Todos os dados, deficiências e conclusões devem estar corroborados nas anotações lançadas nos papéis de trabalho.

6.1.6 O auditor deverá informar ao chefe da unidade de controle interno qualquer indício de conflito de interesses ou de ideias preconcebidas.

6.1.7 A exatidão dos dados e a precisão das colocações são de importância fundamental, na medida em que fornecem credibilidade ao exame efetuado. O relatório deve ser cuidadosamente elaborado para garantir a imparcialidade do julgamento.

6.1.8 O auditor, ao estabelecer a comunicação, verbal ou escrita, deve atentar para que a informação seja:

- a) real, adequada e convincente, proporcionando o entendimento pelo receptor;
- b) competente e de confiança, obtida por meio de técnicas de auditoria;
- c) relevante e que dê suporte as constatações e recomendações de auditoria; e
- d) útil e ajude a unidade organizacional a atingir seus objetivos e resultados.

6.1.9 É aconselhável que a equipe, ao formular uma recomendação, considere a sua viabilidade de implementação e a relação custo benefício.

6.1.10 O auditor deverá manter-se atrelado aos quesitos propostos no respectivo programa de auditoria, à exceção daqueles trabalhos extraordinários, demandados externamente.

6.1.11 O relatório deve causar boa impressão estética, devidamente titulado, e distribuído em uma sequência lógica.

6.1.12 As conclusões devem estar coerentes e ajustadas ao conteúdo do relatório.

6.1.13 O relatório também deve ser convincente, de modo que as recomendações e sugestões efetuadas ganhem apoio dos atores capazes de influenciar na gestão do objeto auditado, de forma a serem efetivamente implementadas e a gerarem melhorias de desempenho ou readequação de procedimentos em benefício da unidade organizacional.

6.1.14 Cumpre às unidades organizacionais se manifestarem formalmente acerca das recomendações e sugestões do SisCIEEx no prazo de 30 (trinta) dias úteis da data do recebimento dos relatórios de auditoria ou de auditoria operacional.

6.1.15 Compete aos chefes do CCIEx e das ICFEx determinar como, quando, e a quem os resultados dos trabalhos de auditoria deverão ser comunicados na forma de relatório padronizado ou de nota técnica.

6.1.16 Os relatórios de auditoria serão disponibilizados a um número mínimo de agentes da unidade organizacional capazes de assegurar que os resultados da auditoria serão levados em consideração; ou seja, os resultados serão levados ao conhecimento daqueles que estejam em posição, no processo decisório, de determinar a implementação das medidas saneadoras ou das ações corretivas.

6.1.17 A apresentação das conclusões e recomendações será realizada em reunião de encerramento dos trabalhos com os gestores. A citada reunião minimizará a possibilidade de mal entendidos ou incompreensões sobre os fatos, dando, inclusive, a oportunidade ao auditado para se manifestar.

6.1.18 Diante da não conformidade de um ato de gestão às normas internas que impacte significativamente a gestão quanto à sua relevância, deverá constar no relatório a norma interna não cumprida, o motivo para o não cumprimento e o conseqüente impacto para a unidade organizacional.

6.1.19 Havendo a ocorrência involuntária de erros e omissões, por parte da equipe de auditoria, no transcorrer dos trabalhos, a unidade de controle interno informará o fato aos destinatários dos respectivos relatórios ou das notas técnicas.

## 6.2 QUALIDADE DAS INFORMAÇÕES

As informações relativas aos atos de gestão, fatos ou situações observados nas UG, nas entidades vinculadas e no FEx devem reunir principalmente os seguintes atributos de qualidade:

6.2.1 **CONCISÃO** - Utilizar linguagem sucinta e resumida, transmitindo o máximo de informações de forma breve. É característica dessa linguagem a precisão e a exatidão.

6.2.2 **OBJETIVIDADE** - Expressar linguagem prática e positiva, demonstrando a existência real e material da informação.

6.2.3 CONVICÇÃO - Demonstrar a certeza da informação que a comunicação deve conter visando persuadir e convencer qualquer pessoa para as mesmas conclusões, evitando termos e expressões que possam ensejar dúvidas.

6.2.4 CLAREZA - Expressar linguagem inteligível e nítida de modo a assegurar que a estrutura da comunicação e a terminologia empregada permitam que o entendimento das informações sejam evidentes e transparentes.

6.2.5 INTEGRIDADE - Registrar a totalidade das informações de forma exata e imparcial, devendo ser incluídos na comunicação todos os fatos observados, sem nenhuma omissão, propiciando uma visão completa das impropriedades/disfunções apontadas, recomendações efetuadas e conclusões.

6.2.6 OPORTUNIDADE - Transmitir a informação, simultaneamente, com tempestividade e integridade, de modo que as comunicações sejam emitidas de imediato, com a extensão correta, a fim de que os assuntos nelas abordados possam ser objeto de oportunas providências.

6.2.7 COERÊNCIA - Assegurar que a linguagem seja harmônica e concordante, de forma que a comunicação seja lógica, correspondendo aos objetivos determinados.

6.2.8 APRESENTAÇÃO - Assegurar que os assuntos sejam apresentados numa sequência estruturada, isenta de erros ou rasuras que possam prejudicar o correto entendimento, segundo os objetivos do trabalho, de forma adequada, com uma linguagem que atenda, também, aos atributos de qualidade mencionados.

6.2.9 CONCLUSÃO - Permitir a formação de opinião sobre as atividades realizadas.

### 6.3 CONSTATAÇÕES E RECOMENDAÇÕES

6.3.1 As constatações são impropriedades pontuais que demandariam medidas corretivas ou saneadoras.

6.3.2 As recomendações relevantes e úteis ao gestor se dão em face da fragilidade nos controles internos administrativos, na gestão de riscos operacionais e na exígua aderência aos objetivos estratégicos da unidade organizacional, as quais poderão ser monitoradas ou não.

### 6.4 COMENTÁRIOS DO AUDITOR

6.4.1 A equipe deverá apresentar as conclusões e recomendações aos gestores, considerando a necessidade de ter-lhes assegurada a oportunidade de apresentar esclarecimentos adicionais ou justificativas a respeito dos atos e fatos administrativos que deverão constar dos relatórios de auditoria.

6.4.2 As auditorias subsequentes verificarão se os gestores adotaram as providências necessárias à implementação das recomendações consignadas nos relatórios de auditoria anteriores.

### 6.5 ACEITAÇÃO DO RISCO

6.5.1 Quando os chefes das ICFEx e do CCIEx forem de opinião de que os gestores das UG, das entidades vinculadas e do FEx optaram por um nível de risco residual que é inaceitável para o SisCIEx, o fato será submetido a apreciação pelo chefe do CCIEx ao Comandante do Exército para decisão.

6.5.2 Os gestores podem optar por não corrigirem as falhas e/ou distorções identificadas, por razões de custo ou outras considerações, desde que devidamente justificado e com plena consciência do risco assumido com esta decisão.

### 6.6 MONITORAMENTO DE AUDITORIA

O CCIEx e as ICFEx efetuarão o acompanhamento para se certificarem de que as recomendações às unidades organizacionais auditadas, propostas nos Relatórios de Auditoria e nas Notas Técnicas, foram efetivamente implementadas ou se os gestores responsáveis aceitaram o risco por não adotá-las. Este monitoramento:

a) tem por finalidade básica desenvolver metodologias, corrigir desvios e garantir os objetivos previstos, constituindo-se em processo usado como orientação, desenvolvimento das equipes e aprimoramento dos trabalhos; e

b) deve contribuir para o alcance dos objetivos estabelecidos pelo Sistema de Controle Interno do Comando do Exército. O objetivo é identificar e localizar as falhas ou distorções existentes no planejamento, na execução e na comunicação dos resultados, para que sejam implementadas as devidas correções.

## 6.7 ARQUIVO PERMANENTE

O CCIEx e as ICFEx disponibilizarão na intranet um arquivo permanente com informações úteis e atualizadas para subsidiar os trabalhos dos auditores e, também, documentos de interesse para as UG, as entidades vinculadas e ao FEx, além dos principais acórdãos do TCU. O acesso ao referido arquivo só poderá ser feito por pessoas credenciadas pelo SisCIEx.

## 6.8 PLANO ANUAL DE ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA (PAINT) DAS ENTIDADES VINCULADAS

6.8.1 O CCIEx acompanhará a execução do PAINT das entidades vinculadas, que pertencem à Administração Indireta do Poder Executivo Federal, conforme normas expedidas pelo Órgão Central de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

6.8.2 O acompanhamento se dará por meio de relatórios trimestrais emitidos pelas auditorias internas das entidades vinculadas e remetidos ao CCIEx, que os analisará, extraindo as informações necessárias com vistas à racionalização das ações de controle.

## 6.9 RELATÓRIO ANUAL DE ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA (RAINT) DAS ENTIDADES VINCULADAS

6.9.1 A apresentação dos resultados dos trabalhos das auditorias internas das entidades vinculadas será por meio do RAIN. A elaboração do RAIN seguirá a normatização da Secretaria Federal de Controle Interno e será encaminhado ao CCIEx em data a ser estabelecida por este Órgão de Controle Interno.

6.9.1.1 As informações do RAIN constarão do processo de Prestação de Contas Anual - PCA, conforme instruções emanadas pelo TCU.

6.9.2 O RAIN conterá os resultados das auditorias planejadas e realizadas pelos auditores internos das entidades vinculadas, com as justificativas, se for o caso, quanto ao não cumprimento das metas previstas. As constatações e recomendações mais significativas que tenham ou não sido satisfatoriamente solucionadas, a indicação dos resultados e providências adotadas a partir desses trabalhos também constarão no RAIN.

6.9.3 Serão consideradas como constatações mais significativas aquelas que, na opinião do chefe da unidade de auditoria, podem afetar adversamente a entidade. Os achados significativos podem incluir condições relacionadas com impropriedades em face dos normativos internos, erros, ineficiências, perdas, ineficácia, conflitos de interesse e pontos fracos nos controles internos administrativos.

# **CAPÍTULO VII**

## **SISTEMA DE AUDITORIA INTERNA (SISAUD)**

### 7.1 CONSIDERAÇÕES GERAIS

A Instrução Normativa da Secretaria Federal de Controle Interno (IN/SFC) nº 1, de 6 de abril de 2001, prevê em seu capítulo VIII, seção I, item 7, subitem III, que:

“Os órgãos e unidades de Controle Interno do Poder Executivo Federal devem utilizar de todos os recursos tecnológicos disponíveis na área de informática, tais como sistemas, acesso à internet, redes locais, a fim de otimizarem suas ações e tornarem mais eficaz o processo de consolidação de informações e transmissão dos resultados produzidos.”

7.1.1 O SisCIEEx dispõe de um Sistema de Auditoria, o SISAUD, que facilita o acesso às informações, com base em uma infraestrutura de tecnologia de informação atualizada e em linguagem de programação que possibilita a integração com os sistemas existentes de interesse do controle interno.

7.1.2 O SISAUD, além de minimizar a necessidade de relatórios impressos, permite maior celeridade processual, maior segurança de dados, acessibilidade compartilhada, economicidade e eficiência na utilização de recursos e melhor gestão de conhecimentos gerados no âmbito do Sistema de Controle Interno do Comando do Exército.

7.1.3 A utilização do SISAUD é feita mediante o cadastramento de usuários, em função dos cargos que ocupam na estrutura organizacional do CCIEEx, das ICFEx, das UG, das entidades vinculadas e do FEx, com a autorização dos comandantes, chefes, presidentes e diretores, segundo critérios técnicos previamente estabelecidos.

7.1.4 O SISAUD proporciona ao Alto Comando do Exército (ACE), ao ODG do Exército e aos ODS o acesso ao sistema apenas para acompanhamento e consultas dos relatórios de auditoria.

7.1.5 O referido sistema foi concebido para atender a todas as demandas do Sistema de Controle Internos do Comando do Exército e permitir o cruzamento de informações com outros sistemas.

7.1.6 Em síntese, o SISAUD propicia a otimização dos trabalhos das equipes de auditoria, a obtenção de informações de interesse para o controle interno em outros sistemas, e também possibilita a tomada de decisão com tempestividade.

## **CAPÍTULO VIII**

### **DESENVOLVIMENTO PROFISSIONAL**

#### **8.1 CAPACITAÇÃO PROFISSIONAL E CREDENCIAMENTO DO AUDITOR**

O CCIEEx e as ICFEx deverão promover o aperfeiçoamento dos auditores mediante um desenvolvimento profissional contínuo.

8.1.1 O CCIEEx e as ICFEx devem encorajar e patrocinar os auditores à formação continuada, destinando, pelo menos, 40 horas-aula a cada 2 (dois) anos, visando mantê-los atualizados para o desempenho de suas atividades. O nivelamento dos conhecimentos e o domínio das técnicas e das matérias essenciais para o exercício da atividade de auditoria devem ser permanentemente buscados.

8.1.2 É recomendável que o auditor tenha conhecimento sobre espécies de fraudes detectadas nas UG, entidades vinculadas e FEx, com o objetivo de identificar outras situações análogas. O auditor não possui a mesma habilitação que um profissional qualificado para a identificação de fraudes. Por este motivo, os procedimentos de auditoria interna por si só, mesmo quando executados com zelo profissional, podem não ser suficientes para sua detecção.

8.1.3 O auditor, no exercício de suas funções, terá livre acesso a todas as dependências das UG, das entidades vinculadas e do FEx, assim como a documentos, valores e livros considerados indispensáveis ao cumprimento de suas atribuições, não lhe podendo ser sonegado, sob qualquer pretexto, nenhum processo, documento ou informação, devendo o auditor guardar o sigilo das informações.

8.1.4 Com a finalidade de preservar a independência profissional do auditor, é recomendável que o chefe do CCIEEx ou das ICFEx apresentem ao comandante, chefe, diretor ou presidente a equipe que irá trabalhar e informe a metodologia que norteará o trabalho e as medidas necessárias que deverão ser agilizadas pela UG, entidade vinculada e FEx, em especial quanto ao acesso às instalações e à documentação.

8.1.4.1 A independência permite ao auditor promover julgamentos imparciais e sem preconceitos.

8.1.4.2 Quando houver limitação ao desempenho do auditor, o fato deverá ser comunicado, de imediato, ao chefe da equipe para as providências necessárias.

8.1.4.3 O auditor deverá ser prudente e discreto na utilização e proteção da informação obtida no desempenho de suas atividades, a qual somente será divulgada com a devida autorização ou em caso de obrigação legal ou profissional. Ao ser investido na atividade de auditoria, compete ao auditor assinar o Termo de Objetividade e de Confidencialidade (ANEXO B).

## 8.2. AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO DO AUDITOR

A avaliação do desempenho do auditor tem por objetivo auxiliar o SisCIEEx na gestão da atividade de auditoria interna e dos recursos humanos, no que se refere aos conhecimentos, habilidades e atitudes do avaliado.

8.2.1 Os auditores serão avaliados por ocasião do encerramento das auditorias programadas, em caráter confidencial, pelo comandante, chefe, diretor ou presidente da unidade auditada, por meio do “Formulário de Avaliação dos Auditores Internos”, a ser encaminhado ao chefe da unidade de controle interno (ANEXO C e D).

8.2.2 O comandante ou o ordenador e despesa das UG, entidades vinculadas e FEx, após a reunião final na visita de auditoria, preencherá o formulário de avaliação dos auditores internos e o encaminhará como documento pessoal/confidencial ao chefe do CCIEx ou da ICFEx, até quinze dias após a data de encerramento da referida reunião.

## 8.3 CONTROLE DE QUALIDADE

8.3.1 O controle de qualidade das atividades de auditoria interna visa a estabelecer critérios de avaliação sobre a aderência dos trabalhos realizados pelo CCIEx e pelas ICFEx com relação à observância da legislação e instruções normativas federais, avaliando o desempenho dos auditores em todas as etapas do trabalho, no intuito de identificar aspectos operativos passíveis de aperfeiçoamentos. Desta forma, o CCIEx e as ICFEx manterão sob constante controle e avaliação as suas atividades, observando, entre outros, os aspectos abaixo listados:

a) organização administrativa dos recursos humanos, dos materiais, dos instrumentos, da legislação atualizada, das normas específicas, dos programas de auditoria, dos papéis de trabalho e das pastas permanentes;

b) planejamento dos trabalhos em consonância com as reais necessidades do Comando do Exército a curto, médio e longo prazos, observando as diretrizes do Comandante do Exército; e

c) execução dos trabalhos, atentando-se para:

1) a elaboração de papéis de trabalho limpos, claros, objetivos, conclusivos e corretamente referenciados;

2) registros corretos e adequados, nos papéis de trabalho, das ocorrências detectadas que ensejarem sugestões e recomendações às UG, entidades vinculadas e FEx;

3) observância dos modelos estabelecidos para montagem e apresentação dos relatórios e das notas técnicas;

4) distribuição dos assuntos, no corpo do relatório, com observância da fundamentação legal, quando necessária, assim como do conteúdo técnico e terminologia apropriada;

5) observância das normas ortográficas e gramaticais na redação dos relatórios;

6) elaboração de comentários sucintos sobre os assuntos enfocados, nas sugestões/recomendações, sem explanações muito extensas, desnecessárias ou inexpressivas, que nada acrescentem ao trabalho;

7) abstenção de utilizar termos dúbios, obscuros ou ofensivos;

8) abstenção de interpretações ou conclusões subjetivas que evidenciem pontos de vista pessoais, não calcados em provas substanciais ou fatos devidamente comprovados;

9) análise dos atos e fatos, objetos de exame, com isenção e bom senso, atendo-se mais à eficiência e segurança dos controles internos administrativos e aos riscos operacionais envolvidos e não, especificamente, às pessoas que os tenham praticado;

10) redação clara e objetiva, que transmita, por parte da equipe de auditores, seriedade, consideração e respeito aos responsáveis e dirigentes das unidades organizacionais examinadas; e

11) conclusão objetiva, coerente com o assunto focado e ressalvas oportunas condizentes com os itens que expressam claramente a impropriedade/disfunção detectada.

8.3.2 O Sistema de Controle Interno proporcionará, periodicamente, a revisão formal dos instrumentos de trabalho e da metodologia para ratificar, ou não, a qualidade do trabalho de auditoria e, se for o caso, deverá sugerir as necessárias correções, com o intuito de aprimorar as práticas de auditoria.

#### 8.4 ASPECTOS COMPORTAMENTAIS DO AUDITOR

Convém reiterar que o auditor, no desempenho de suas atividades, deverá observar os aspectos comportamentais, a seguir listados:

a) o respeito aos direitos dos implicados e do pessoal envolvido, notadamente no que se refere à preservação da reputação das pessoas e da Instituição;

b) os princípios relevantes na prática de auditoria, ou seja, integridade, objetividade, confidencialidade e competência;

c) os princípios básicos de relações humanas e, por consequência, a manutenção de relações cordiais com os auditados;

d) a manutenção de atitude de independência que assegure a imparcialidade de seu julgamento no exercício de suas atividades profissionais;

e) a comunicação formal ao titular da auditoria interna sobre qualquer ato ou fato irregular levado ao seu conhecimento e que apresente evidência concreta de sua veracidade, sob pena de omissão; e

f) a agregação do máximo valor ao desenvolvimento dos trabalhos do grupo, observando, entre outros, os seguintes aspectos:

1) comportamento ético - deve ter sempre presente que, na condição de integrante da Administração Pública Federal, ele se obriga a proteger os interesses da sociedade contribuinte e respeitar as normas de conduta que a regem, não podendo valer-se da função em benefício próprio ou de terceiros. Ainda fica obrigado a guardar confidencialidade das informações obtidas, não podendo revelá-las a terceiros, salvo com autorização específica da autoridade competente ou se houver obrigação legal ou profissional de assim proceder;

2) cautela e zelo profissional - deve agir com prudência, habilidade e atenção, de modo a reduzir ao mínimo a margem de erro, acatando as normas de ética profissional, o bom senso em seus atos e recomendações, o cumprimento das normas e procedimentos contidos neste manual e o adequado emprego dos procedimentos de aplicação geral ou específica;

3) independência - deve manter uma atitude de independência na execução de suas atividades, de modo a assegurar imparcialidade no seu trabalho, assim como nos demais aspectos relacionados à sua atividade profissional;

4) soberania - deve possuir o domínio do julgamento profissional, pautando-se no programa de auditoria de acordo com o estabelecido na ordem de serviço, na seleção e aplicação de procedimentos técnicos e testes cabíveis e na elaboração dos relatórios ou notas técnicas;

5) imparcialidade - deve abster-se de intervir em casos onde haja conflitos de interesses ou desavenças pessoais que possam influenciar a isenção do seu trabalho, devendo comunicar o fato ao seu superior imediato;

6) Objetividade - deve apoiar-se em documentos e evidências concretas que permitam convicção sobre a realidade ou a veracidade dos fatos ou situações examinadas;

7) conhecimento técnico e capacidade profissional - deve possuir, em função de sua atuação multidisciplinar, um conjunto de conhecimentos técnicos, experiência e capacidade para execução das tarefas a serem executadas, envolvendo o processo de gestão, a operacionalização dos diversos programas afetos ao Comando do Exército, aspectos econômicos, financeiros, contábeis e orçamentários, assim como outras disciplinas necessárias ao fiel cumprimento do objetivo do trabalho;

8) atualização dos conhecimentos técnicos e procedimentos de auditoria - deve manter-se atualizado sobre os conhecimentos técnicos necessários ao desenvolvimento dos seus trabalhos, acompanhar a evolução dos procedimentos aplicáveis ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e ao TCU; e

9) cortesia - verbal e por escrito - com pessoas e instituições, respeitando superiores, subordinados e pares, bem como aqueles com os quais se relaciona profissionalmente.

## **CAPÍTULO IX**

### **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

#### **9.1 ATUALIZAÇÃO DO MANUAL**

9.1.1 O CCIEx deverá rever e proceder, quando necessária, a atualização do Manual de Auditoria no âmbito do Exército. Para isso, contará com a seção de planejamento e estudos (SPE).

9.1.2 Na oportunidade, a SPE proporrá a inclusão, como anexos ou apêndices, de documentos normativos de interesse direto para o SisCIEEx.

9.1.3 Os auditores deverão sempre observar, no desempenho de suas funções, as prescrições contidas no presente manual. Os casos omissos serão submetidos ao chefe do CCIEx para decisão.

**ANEXO A**  
**QUESTIONÁRIO DE AVALIAÇÃO DOS CONTROLES INTERNOS (QACI)**

<b>Aspectos do sistema de controle interno</b>	<b>Avaliação</b>			
<b>Ambiente de Controle</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
1. Os altos dirigentes da UG percebem os controles internos como essenciais à consecução dos objetivos da unidade e dão suporte adequado ao seu funcionamento.				
2. Os mecanismos gerais de controle instituídos pela UG são percebidos por todos os servidores e funcionários nos diversos níveis da estrutura da unidade.				
3. A comunicação dentro da UG é adequada e eficiente.				
4. Existe código formalizado de ética ou de conduta.				
5. Os procedimentos e as instruções operacionais são padronizados e estão postos em documentos formais.				
6. Há mecanismos que garantem ou incentivam a participação dos funcionários e servidores dos diversos níveis da estrutura da UG na elaboração dos procedimentos, das instruções operacionais ou código de ética ou conduta.				
7. As delegações de autoridade e competência são acompanhadas de definições claras das responsabilidades.				
8. Existe adequada segregação de funções nos processos da competência da UG.				
9. Os controles internos adotados contribuem para a consecução dos resultados planejados pela UG.				
<b>Avaliação de Risco</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
10. Os objetivos e metas da unidade jurisdicionada estão formalizados.				
11. Há clara identificação dos processos críticos para a consecução dos objetivos e metas da unidade.				
12. É prática da unidade o diagnóstico dos riscos (de origem interna ou externa) envolvidos nos seus processos estratégicos, bem como a identificação da probabilidade de ocorrência dos eventos decorrentes desses riscos e a consequente adoção de medidas para mitigá-los.				
13. É prática da unidade a definição de níveis de riscos operacionais, de informações e de conformidade que podem ser assumidos pelos diversos níveis da gestão.				
14. A avaliação de riscos é feita de forma contínua, de modo a identificar mudanças no perfil de risco da UG, ocasionadas por transformações nos ambientes interno e externo.				
15. Os riscos identificados são mensurados e classificados de modo a serem tratados em uma escala de prioridades e a gerar informações úteis à tomada de decisão.				
16. Existe histórico de fraudes e perdas decorrentes de fragilidades nos processos internos da unidade.				
17. Na ocorrência de fraudes e desvios, é prática da unidade instaurar sindicância para apurar responsabilidades e exigir eventuais ressarcimentos.				
18. Há norma ou regulamento para as atividades de guarda, estoque e inventário de bens e valores de responsabilidade da unidade.				
<b>Procedimentos de Controle</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
19. Existem políticas e ações claramente estabelecidas, de natureza preventiva ou de detecção, para diminuir os riscos e alcançar os objetivos da UG.				
20. As atividades de controle adotadas pela UG são apropriadas e funcionam consistentemente de acordo com um plano de longo prazo.				
21. As atividades de controle adotadas pela UG possuem custo apropriado ao nível de benefícios que possam derivar de sua aplicação.				
22. As atividades de controle adotadas pela UG são abrangentes e razoáveis e estão diretamente relacionadas com os objetivos de controle.				

<b>Informação e Comunicação</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
23. A informação relevante para UG é devidamente identificada, documentada, armazenada e comunicada tempestivamente às pessoas adequadas.				
24. As informações consideradas relevantes pela UG são dotadas de qualidade suficiente para permitir ao gestor tomar as decisões apropriadas.				
25. A informação disponível à UG é apropriada, tempestiva, atual, precisa e acessível.				
26. A Informação divulgada internamente atende às expectativas dos diversos grupos e indivíduos da UG, contribuindo para a execução das responsabilidades de forma eficaz.				
27. A comunicação das informações perpassa todos os níveis hierárquicos da UG, em todas as direções, por todos os seus componentes e por toda a sua estrutura.				
<b>Monitoramento</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>
28. O sistema de controle interno da UG é constantemente monitorado para avaliar sua validade e qualidade ao longo do tempo.				
29. O sistema de controle interno da UG tem sido considerado adequado e efetivo pelas avaliações sofridas.				
30. O sistema de controle interno da UG tem contribuído para a melhoria de seu desempenho.				

### **ORIENTAÇÕES PARA PREENCHIMENTO DO QACI**

A UG deve assinalar na coluna “Avaliação” num “X” num dos valores da escala de 1 a 5, de acordo com a validade da afirmativa no contexto da UG principal, considerando os seguintes conceitos:

- 1) Totalmente inválida: significa que o fundamento descrito na afirmativa é integralmente não aplicado no contexto da UG;
- 2) Parcialmente inválida: significa que o fundamento descrito na afirmativa é parcialmente aplicado no contexto da UG, com aplicação na minoria dos procedimentos auditados;
- 3) Neutra: significa que não há como afirmar a proporção de aplicação do fundamento descrito na afirmativa no contexto da UG;
- 4) Parcialmente válida: significa que o fundamento descrito na afirmativa é parcialmente aplicado no contexto da UG, com aplicação na maioria dos procedimentos auditados; e
- 5) Totalmente válida: significa que o fundamento descrito na afirmativa é integralmente aplicado no contexto da UG.

Para analisar as afirmativas constantes do quadro, devem-se reunir pessoas que possam representar as áreas estratégicas da unidade, inclusive representantes da própria unidade de controle interno, caso exista.

**ANEXO B**  
**TERMO DE OBJETIVIDADE E DE CONFIDENCIALIDADE**

**MINISTÉRIO DA DEFESA**  
**EXÉRCITO BRASILEIRO**  
**CENTRO DE CONTROLE INTERNO DO EXÉRCITO**

Termo de Objetividade e de Confidencialidade

Eu, \_\_\_\_\_, identidade nº \_\_\_\_\_, CPF nº \_\_\_\_\_ servindo/lotado no (a) \_\_\_\_\_, nos termos do previsto na Seção II, Capítulo VII, do Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, aprovado pela Instrução Normativa nº 1, de 6 de abril de 2001, da Secretaria Federal de Controle Interno, declaro que tenho pleno conhecimento, aceito e me comprometo a cumprir, na execução das atividades de controle interno, o previsto nessa legislação. Procuro apoiar-me em documentos e em evidências que permitam a convicção da veracidade dos fatos ou das situações examinadas. Obrigo-me, ainda, a guardar a confidencialidade sobre todas as informações obtidas por força de minha função ou que eventualmente venham a ser do meu conhecimento, não devendo revelá-las a terceiros, salvo obrigação legal ou profissional de assim proceder.

Local, \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_.

\_\_\_\_\_  
Nome completo - Posto/Graduação

Função

**ANEXO C**  
**FORMULÁRIO DE AVALIAÇÃO DOS AUDITORES INTERNOS (Modelo)**

**RESERVADO**

**FORMULÁRIO DE AVALIAÇÃO DOS AUDITORES INTERNOS**

unidade auditada:

Nome(s) do(s) auditor (es) interno(s) avaliado(s):

Período da auditoria:

ITENS DE VERIFICAÇÃO	AVALIAÇÃO	
	Sim	Não
1. A equipe de auditoria foi disciplinada e cortês no relacionamento com os integrantes dessa UG (ou entidade vinculada ou FEx) durante o desempenho de suas atividades?		
2. A equipe de auditoria agiu com zelo no manuseio da documentação e dos bens, colocados a sua disposição, durante a realização do seu trabalho?		
3. A equipe de auditoria foi prudente na forma como abordou as impropriedades detectadas?		
4. A equipe de auditoria foi flexível na realização de suas atividades?		
5. A equipe de auditoria interferiu na rotina diária da UG (Entidade vinculada ou Fundo do Exército).		
6. A equipe de auditoria demonstrou possuir conhecimentos técnicos durante a apresentação oral de suas constatações e recomendações?		
7. A equipe de auditoria orientou adequadamente a unidade auditada sobre os assuntos discutidos na reunião de encerramento?		
8. O relato das constatações foi claro e inteligível para os integrantes dos setores auditados.		
9. No relato das constatações e/ou recomendações foram abordados os pontos considerados relevantes e mais importantes, sob a ótica dessa UG (Entidade Vinculada ou Fundo do Exército).		
10. O trabalho desempenhado pelos auditores internos contribuiu para melhorar os controles internos administrativos da unidade?		
11. O trabalho desenvolvido pela equipe de auditoria atendeu às expectativas da unidade auditada, sob a ótica do controle interno?		
Considerando o trabalho realizado pela equipe e auditores, numa escala de 0 a 10, qual a sua avaliação sobre o trabalho da equipe de auditoria?	Nota:	

Comentários ou sugestões julgados convenientes para o aperfeiçoamento das visitas de auditoria:

Assinatura e carimbo do Ordenador de Despesas

**RESERVADO**

## **ORIENTAÇÃO PARA O PREENCHIMENTO DO FORMULÁRIO**

- 1) A avaliação deve estar relacionada ao comportamento cortês do auditor interno no trato com os integrantes da unidade auditada, notadamente na solicitação de documentos, informações, serviços ou apoio funcional relacionados ao seu trabalho.
- 2) Neste item, a palavra “zelo” significa que o auditor interno, ao realizar seus testes de auditoria (verificações documentais, constatações físicas e aferições materiais), deverá deixar os objetos de suas averiguações organizados da forma que os recebeu, para não causar nenhum transtorno à unidade auditada.
- 3) Deverá ser entendido como “prudente” o comportamento reservado, comedido e moderado do auditor interno, diante da identificação ou conhecimento de informações ou impropriedades (comprovadas ou não) que possam trazer constrangimentos desnecessários ao ambiente da unidade auditada.
- 4) A flexibilidade do auditor interno está relacionada às atitudes de como saber ouvir os argumentos do auditado e procurar entender as circunstâncias atenuantes em que ocorreram ou possibilitaram a ocorrência das impropriedades. Todavia, pela frequente limitação de tempo que envolve os trabalhos de campo, o auditor interno não deve dificultar a concessão dos prazos necessários para que os integrantes da unidade auditada apresentem as justificativas solicitadas. Neste caso, o auditor interno deve enfatizar que o auditado terá sempre oportunidade para apresentar as suas justificativas e ou ponderações.
- 5) O respeito ao horário da unidade auditada deverá ser observado, sempre, pela equipe de auditoria. Todavia, considerando-se as circunstâncias e a meticulosidade que este trabalho exige, poderá ser autorizada a permanência do auditor interno nas instalações da unidade auditada além do horário normal de expediente, a critério do ordenador de despesa.
- 6) Deverá ser entendido por “conhecimentos técnicos” a capacidade do auditor interno em se reportar com segurança, precisão e propriedade sobre a avaliação dos controles internos administrativos, dos normativos que dão sustentação e embasamento às constatações ou recomendações de auditoria por ele mencionadas ao término dos trabalhos de campo; como também, qualidade, aplicabilidade e oportunidade das recomendações por ele propostas para solucionar as disfunções encontradas.
- 7) Entende-se como orientação do auditor interno as recomendações propostas na reunião de encerramento; bem como as sugestões para melhorar a capacitação dos recursos humanos, como treinamento, indicações de legislação, fontes bibliográficas ou profissionais reconhecidos pela sua capacidade e experiência que possam auxiliar na busca de soluções para corrigir as impropriedades detectadas.
- 8) Na reunião de encerramento, as observações devem ser explanadas de forma inteligível para todos os presentes, em especial, para os chefes e gerentes diretamente interessados.
- 9) O relato verbal do auditor interno deve ser baseado na aplicação de programa de auditoria, que conterà a metodologia aprovada pelo CCIEx e as conformidades ou inconformidades com relação à legislação e normas preconizadas pelo Sistema Federal de Controle Interno, adotadas pelo SisCIEx . Todavia, o realce das informações verbalmente colocadas deve recair sobre o aspecto motivador de impactos, tanto no sentido de promover resultados positivos para o Exército Brasileiro, quanto de evitar a ocorrência de perdas que impactem negativamente a governança e o patrimônio da unidade auditada.
- 10) Embora a reunião de encerramento se formalize por meio de uma explanação, devem ser apresentadas informações que ajudem a identificar as oportunidades de melhoria nos controles internos administrativos e propor medidas para auxiliar as providências a serem determinadas pelo ordenador de despesa, contribuindo, deste modo, para o aperfeiçoamento da gestão na unidade auditada. Na avaliação deste item, recomenda-se ao auditado não se restringir, apenas, ao impacto imediato das constatações ou recomendações; e sim considerar o seu alcance no decorrer do tempo, principalmente após serem cumpridas as recomendações consideradas factíveis e pertinentes pela unidade auditada.
- 11) Embora esse item tenha algum grau de subjetividade, o SisCIEx considera como de fundamental importância ter um retorno das unidades auditadas. Neste tópico, o propósito é contribuir efetivamente para a regularidade da gestão dos recursos econômicos, financeiros e patrimoniais postos à disposição do Exército Brasileiro.

## ANEXO D

### AUDITORIA OPERACIONAL

#### 1. INTRODUÇÃO

Este anexo contém as orientações que deverão ser observadas pelos auditores do SisCIEEx no desempenho das atividades relativas à auditoria operacional.

O SisCIEEx, para atingir plenamente o nível de excelência desejável e agregar valor à gestão, deverá dispor, também, da auditoria operacional (ANEXO D).

Este tipo de auditoria consiste em uma atividade de assessoramento aos comandantes, chefes e diretores de organizações militares e FEx e presidentes das entidades vinculadas, com objetivo de aprimorar as práticas dos atos e fatos administrativos, sendo desenvolvida de forma tempestiva, atuando, inclusive, sobre a gestão de seus programas governamentais e sistemas informatizados. Também visa a consolidar e regular os procedimentos adotados pelo SisCIEEx, nas atividades de auditoria e fiscalização.

Neste contexto, é recomendável que o SisCIEEx viabilize a implementação desta ferramenta de gestão.

#### 2. CONCEITO E CONSIDERAÇÕES BÁSICAS

2.1 AUDITORIA OPERACIONAL (ANOP) - É o exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades, como também dos procedimentos relacionados ao processo operacional, ou parte dele, com a finalidade de auxiliar os gestores na melhoria dos controles internos administrativos, bem como alertá-los sobre os riscos operacionais e da responsabilidade gerencial sob a égide da governança corporativa.

2.1.1 Este tipo de trabalho do CCIEx e das ICFEx consiste em uma atividade de assessoramento aos comandantes, chefes e diretores de organizações militares e FEx e aos presidentes e diretores das entidades vinculadas (FHE, Fundação Osório e IMBEL). Visa aprimorar as práticas dos atos e fatos administrativos, atuando sobre a gestão dos programas, projetos, ações e atividades governamentais e sistemas informatizados, assim como consolidar e regular os procedimentos adotados pelo Sistema de Controle Interno do Comando do Exército, nas atividades de auditoria e fiscalização.

2.1.2 A economicidade é a minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade. Refere-se à capacidade das UG e entidades vinculadas em gerir adequadamente os recursos financeiros colocados à sua disposição. Poderá haver, na prática, alguma superposição entre auditoria de conformidade e auditoria operacional. Nesse caso, a classificação dependerá do objetivo primordial da auditoria.

2.1.3 A eficiência é definida como a relação entre bens e serviços gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados para produzi-los, em um determinado período de tempo, mantidos os padrões de qualidade. Pode ser medida calculando-se e comparando-se o custo unitário da produção de um bem ou serviço. O conceito de eficiência, portanto, está relacionado ao de economicidade.

2.1.4 A eficácia é definida como o grau de alcance das metas programadas em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados. O conceito de eficácia diz respeito à capacidade da gestão de cumprir objetivos imediatos, traduzidos em metas de produção ou de atendimento, ou seja, a capacidade de prover bens ou serviços de acordo com o estabelecido no planejamento das ações. As restrições orçamentárias podem comprometer o alcance das metas planejadas e devem ser consideradas durante a análise da eficácia.

2.1.5 A efetividade diz respeito ao alcance dos resultados pretendidos, a médio e longo prazo. Trata-se de verificar se os resultados observados foram realmente causados pelas ações desenvolvidas e não por outros fatores.

### 3. CARACTERÍSTICAS DA AUDITORIA OPERACIONAL

3.1 Ao contrário da auditoria de regularidade, que adota padrões relativamente fixos, a auditoria operacional possui características próprias.

3.2 Maior flexibilidade no método de trabalho e na forma de comunicar as conclusões da auditoria.

3.3 Emprega seleção de métodos de avaliação e investigação de diferentes áreas do conhecimento, em especial das ciências sociais.

3.4 Requer do auditor flexibilidade, imaginação e capacidade analítica.

3.5 Algumas áreas, em função das suas especificidades, necessitam de conhecimentos especializados e abordagem diferenciada, como é o caso dos programas de governo, da tecnologia de informação, do meio ambiente, das atividades de saúde e de ensino.

3.6 Pela sua natureza, as auditorias operacionais são mais abertas a julgamentos e interpretações e seus relatórios, conseqüentemente, são mais analíticos e argumentativos. Enquanto nas auditorias de regularidade o exame da materialidade está diretamente relacionado ao montante de recursos envolvidos, nas auditorias operacionais essa é uma questão mais subjetiva e pode basear-se em considerações sobre a natureza ou o contexto do objeto auditado.

### 4. FASES DA AUDITORIA OPERACIONAL

4.1 A auditoria operacional se inicia com o conhecimento do objeto a ser auditado.

4.2 Após o conhecimento do objeto a ser auditado, é feito o planejamento da equipe de auditoria, com a finalidade de detalhar os objetivos do trabalho, as questões a serem investigadas, os procedimentos a serem desenvolvidos e os resultados esperados com a realização da auditoria.

4.3 Na fase de execução, realiza-se a coleta e análise das informações que subsidiarão o relatório onde constarão os achados e as conclusões da auditoria.

4.4 A etapa de monitoramento destina-se a acompanhar se as providências adotadas pelo auditado em resposta às recomendações e determinações do Centro de Controle Interno do Exército (CCIEEx) ou da Inspeção de Contabilidade e Finanças do Exército (ICFEx) estão sendo implementadas.

### 5. SELEÇÃO DO OBJETO DE AUDITORIA

#### 5.1 PROCESSO DE SELEÇÃO

5.1.1 O processo de seleção do objeto de auditoria é o primeiro estágio do ciclo de auditoria. Sua importância reside na definição de um objeto que ofereça oportunidade para a realização de auditoria e contribua para o aperfeiçoamento da gestão administrativa nas UG, nas entidades vinculadas e no FEx.

#### 5.2 INTEGRAÇÃO COM O PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

5.2.1 O processo de seleção deve estar integrado simultaneamente ao planejamento estratégico do Exército e ao PAAA.

5.2.2 Uma vez definidas as grandes áreas de atuação, levando em consideração os objetivos do SisCIEEx, o processo de seleção de objetos de auditoria pode ser mais bem focado, passando-se ao exame das informações setoriais.

#### 5.3 CRITÉRIOS DE SELEÇÃO

5.3.1 O próximo passo do processo de seleção de objetos de auditoria é a definição dos critérios para a respectiva seleção. Destacam-se a materialidade, a relevância e a vulnerabilidade.

5.3.2 O critério da materialidade indica que o processo de seleção deve levar em consideração os valores envolvidos no objeto de auditoria, pois a auditoria deve produzir benefícios significativos.

5.3.3 O volume de recursos disponíveis no orçamento é indicador de materialidade. No entanto, em ambientes orçamentários, nos quais existe grande diferença entre o orçado, o contratado e o pago, o exame dos valores envolvidos em cada uma dessas fases da despesa pode ser necessário.

5.3.4 O critério de relevância indica que as auditorias selecionadas devem procurar responder questões de interesse do Comando do Exército e da sociedade.

5.3.5 Os seguintes meios podem ser usados para aferir a relevância do objeto de auditoria:

a) declarações de prioridades no plano plurianual, na lei de diretrizes orçamentárias e nos planos setoriais;

b) relatos reiterados de desperdícios, erros, desobediência a procedimentos; e

c) presença na mídia.

5.3.6 No contexto do processo de seleção, as vulnerabilidades são situações ou propriedades intrínsecas do objeto de auditoria que podem estar associados à ocorrência de eventos adversos. Conforme a natureza do objeto de auditoria que esteja sendo selecionado é necessário investigar áreas específicas referentes à operação de programas de governo ou às unidades gestoras ou entidades vinculadas (FHE, IMBEL e Fundação Osório) ou FEx. Algumas situações podem estar associadas à ocorrência de eventos adversos, tais como:

a) falta de informações confiáveis ou atualizadas sobre o desempenho do objeto de auditoria, como alcance de metas, custos dos produtos, público atendido;

b) problemas de estrutura, de planejamento, de controle;

c) falta de clareza sobre objetivos, metas, responsabilidades, processos de tomada de decisão; e

d) problemas operacionais com sistemas informatizados.

## 5.4 LEVANTAMENTO DE ESCOPO

5.4.1 O planejamento estratégico da auditoria operacional será baseado na análise ou identificação de riscos ou na análise de indicadores de problemas existentes ou potenciais. Dependendo do objetivo e do conhecimento acumulado sobre a área em exame, o levantamento poderá ter escopo amplo ou restrito.

5.4.2 O levantamento de escopo amplo tem por objetivo conhecer a unidade organizacional e identificar o método para desenvolver a auditoria operacional. Já o levantamento de escopo restrito é necessário quando se pretende examinar se a auditoria é oportuna.

## 6. PLANEJAMENTO DA AUDITORIA OPERACIONAL

### 6.1 DELIMITAÇÃO DO OBJETIVO E DO ESCOPO DA AUDITORIA

6.1.1 O planejamento consiste das seguintes atividades:

a) análise preliminar do objeto de auditoria;

b) definição do objetivo e do escopo da auditoria;

c) especificação dos critérios de auditoria;

d) elaboração da matriz de planejamento;

e) validação da matriz de planejamento;

f) elaboração de instrumentos de coleta de dados;

g) teste-piloto; e

h) elaboração do projeto de auditoria.

6.1.2 É importante registrar, organizar, documentar e referenciar os dados e informações obtidos durante todas as fases de auditoria, em forma de papéis de trabalho.

6.1.3 Papéis de trabalho são os documentos relevantes coletados e gerados durante a auditoria. Devem ser completos e detalhados para permitir que um auditor experiente, que não teve contato prévio com a auditoria, seja capaz de entender a partir da documentação, da natureza e dos resultados da auditoria realizada, dos procedimentos adotados, das evidências obtidas e das conclusões alcançadas.

6.1.4 Recomenda-se documentar:

- a) objetivo, escopo, cronograma e metodologia do trabalho;
- b) matrizes de planejamento e achados;
- c) instrumentos de coleta de dados;
- d) resultados das técnicas de diagnóstico aplicadas;
- e) resultados de questionários, entrevistas e grupos focais realizados;
- f) resultados de análises estatísticas e de banco de dados; e
- g) sugestões obtidas nos painéis de referência.

6.1.5 É importante manter os papéis de trabalho organizados e documentados. Este procedimento:

- a) auxilia no planejamento, execução e supervisão da auditoria;
- b) subsidia a elaboração do relatório e a resposta a questionamentos do auditado ou de outros atores interessados;
- c) aumenta a efetividade e a eficiência da auditoria;
- d) auxilia na revisão da qualidade da auditoria;
- e) contribui para o desenvolvimento profissional do auditor; e
- f) pode subsidiar a realização de novos trabalhos.

6.1.6 A documentação de auditoria deve ser armazenada durante o tempo necessário para satisfazer as exigências legais e administrativas. Deve-se garantir a segurança, integridade, acessibilidade e recuperabilidade das informações, seja em papel, meio eletrônico ou outras mídias.

## 6.2 ANÁLISE PRELIMINAR

6.2.1 A análise preliminar consiste no levantamento de informações relevantes sobre o objeto auditado para adquirir-se o conhecimento necessário à formulação das questões que serão examinadas pela auditoria.

6.2.2 A compreensão do objeto da auditoria permite identificar riscos e pontos críticos existentes e é indispensável à definição do objetivo e do escopo da auditoria.

6.2.3 O levantamento de informações pode ser estruturado da seguinte forma:

- a) em relação ao objeto e seu contexto:
  - 1. objetivos (gerais ou parciais dependendo da extensão do trabalho);
  - 2. estratégias de atuação (ações desenvolvidas, metas fixadas, procedimentos e recursos empregados);
  - 3. estrutura organizacional (linhas de subordinação e de assessoramento e relação com as atividades desenvolvidas); e
  - 4. principais itens de custo e despesa (histórico da execução orçamentária).

b) em relação ao funcionamento do objeto auditado:

1. processos gerenciais;
2. bases de dados existentes;
3. ambiente de controle; e
4. restrições enfrentadas (imposições legais e limitações impostas pela tecnologia ou pela escassez de recursos).

6.2.4 Ainda na fase preliminar, podem ser utilizadas técnicas com a finalidade de traçar diagnóstico a partir da interpretação sistemática das informações coletadas e da identificação dos principais problemas relativos ao desempenho do objeto auditado. Neste caso, as técnicas mais empregadas são: análise das forças, oportunidades, fraquezas e ameaças (análise FOFA) e diagrama de verificação de risco; análise *stakeholder*; mapa de produtos e indicadores de desempenho; e mapa de processos.

6.2.5 Sempre que houver necessidade de ampliar o conhecimento sobre os aspectos operacionais do objeto da auditoria, recomenda-se o deslocamento da equipe de auditoria para o local ou locais onde as atividades se desenvolvem, com o objetivo de colher informações preliminares.

### 6.3 DEFINIÇÃO DO OBJETIVO E DO ESCOPO DA AUDITORIA

6.3.1 Após a análise preliminar, a equipe deverá definir o objetivo da auditoria por meio da especificação do problema e das questões de auditoria que serão investigadas.

6.3.2 A questão de auditoria é o elemento central na determinação do direcionamento dos trabalhos de auditoria, das metodologias e técnicas a adotar e dos resultados que se pretende atingir. Ao formular as questões de auditoria, a equipe está, ao mesmo tempo, estabelecendo com clareza o foco de sua investigação, as dimensões e os limites que deverão ser observados durante a execução dos trabalhos.

### 6.4 TIPOS DE QUESTÕES DE AUDITORIA

As questões de auditoria são classificadas em quatro tipos:

6.4.1 **QUESTÕES DESCRITIVAS** - São formuladas de maneira a fornecer informações detalhadas e que buscam aprofundar aspectos tratados de forma preliminar durante a etapa de planejamento.

6.4.2 **QUESTÕES NORMATIVAS** - São aquelas que tratam de comparações entre a situação existente e aquela estabelecida em norma, padrão ou meta, tanto de caráter qualitativo quanto quantitativo. A abordagem metodológica empregada nesses casos é a comparação com critérios previamente identificados e o desempenho observado.

6.4.3 **QUESTÕES AVALIATIVAS OU DE IMPACTO OU DE CAUSA E EFEITO** - As questões avaliativas referem-se à efetividade do objeto de auditoria e vão além das questões descritivas e normativas para focar o que teria ocorrido caso o programa ou a atividade não tivesse sido executada.

6.4.4 **QUESTÕES EXPLORATÓRIAS** - São aquelas destinadas a explicar eventos específicos, esclarecer os desvios em relação ao desempenho padrão ou as razões de ocorrência de um determinado resultado.

6.4.5 Embora não exista um método fácil para se chegar às questões de auditoria, é recomendável uma abordagem estruturada para sua formulação, como descrito a seguir:

a) 1º passo - Descreva o problema

1) Com base nas informações propiciadas pela análise preliminar do objeto de auditoria, expresse de forma clara e objetiva aquilo que motivou a auditoria. A descrição do problema deve ser suficiente para nortear a concepção da auditoria.

2) Caso a solicitação para a realização da auditoria seja formulada de maneira genérica ou muito abrangente, o planejamento deve definir o escopo da auditoria, etapa fundamental para que se possa ter compreensão clara do que será auditado.

b) 2º passo - Formule as possíveis questões

1) O problema deve ser subdividido em partes que não se sobreponham. Por meio de *brainstorming*, identifique possíveis questões que, uma vez respondidas, possam elucidar o problema formulado; e, também, identifique o tipo de questão formulada, pois a natureza da questão terá relação direta com a natureza da resposta e a metodologia a adotar.

2) As subquestões de auditoria devem ser focadas, específicas, simples e abranger o que se deseja investigar. As subquestões facilitam a organização das informações do projeto de auditoria por linha da matriz de planejamento.

c) 3º passo - Teste as questões

- Identifique as questões de difícil resposta e considere como as dificuldades podem ser contornadas.

d) 4º passo - Elimine as questões não essenciais

1) Descarte questões desprovidas de potencial para melhorar o desempenho ou que não tenham solução viável. Priorize as questões e decida quais devem ser estudadas. As questões devem ser sucintas e sem ambiguidades.

2) Após definir o problema e as questões de auditoria, a equipe deverá especificar os critérios de auditoria e elaborar a matriz de planejamento.

## 6.5 ESPECIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS DE AUDITORIA

6.5.1 Critérios de auditoria são padrões de desempenho utilizados para medir a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade do objeto de auditoria. Da comparação entre o critério e a situação existente (condição) são gerados os achados de auditoria. Portanto, o critério representa a expectativa razoável e fundamentada do que “deveriam ser”, as melhores práticas em relação às quais o desempenho é comparado ou avaliado.

6.5.2 Nas auditorias operacionais, a escolha do critério é mais flexível e frequentemente contém elementos de discricionariedade e de julgamento profissional. Dependendo do caso, a fonte mais adequada para o critério de auditoria será ou a norma oficial, expressa em leis e regulamentos, ou a fundamentação científica, tendo como referência literatura especializada, normas profissionais e boas práticas. Entre as fontes que podem ser empregadas para a definição de critérios de auditoria, estão:

a) leis, regulamentos e estatutos que regem o funcionamento das UG, das entidades vinculadas e do FEEx;

b) referências entre as comparações históricas e as comparações com as melhores práticas;

c) normas e valores profissionais;

d) indicadores-chave de desempenho estabelecidos pelo SisCIEEx;

e) critérios utilizados em auditorias similares;

f) organizações que realizem atividades semelhantes ou tenham programas similares; e

g) bibliografia especializada.

6.5.3. A definição de critérios adequados deve atender, ainda, às seguintes características:

a) Confiabilidade - devem resultar em conclusões consistentes quando aplicados por outro auditor na mesma circunstância;

b) Objetividade - devem ser livres de qualquer tendência por parte do auditor;

c) Utilidade - devem resultar em achados e conclusões que atendam as necessidades de informações dos interessados;

d) Clareza - devem ser claramente enunciados e não estar sujeitos a interpretações significativamente diferentes;

e) Comparabilidade - devem ser consistentes com outros critérios utilizados para auditar programa ou atividade similar e com aqueles usados previamente para auditar o mesmo objeto de auditoria;

f) Completude - devem incorporar as dimensões relevantes para avaliar o desempenho; e

g) Aceitabilidade - devem ter aceitação por parte de especialistas independentes, órgão ou entidade auditada, legislativo, mídia e público em geral.

## 6.6 MATRIZ DE PLANEJAMENTO

Após a definição do problema e das questões de auditoria, passa-se à elaboração da matriz de planejamento. Consiste em um quadro resumo das informações relevantes do planejamento de uma auditoria.

6.6.1 O propósito da matriz de planejamento é auxiliar a elaboração conceitual do trabalho e a orientação da equipe na fase de execução. É uma ferramenta que torna o planejamento mais sistemático e dirigido, facilitando a comunicação de decisões sobre metodologia e auxiliando a condução dos trabalhos de campo. Ela é, também, um instrumento flexível e o seu conteúdo pode ser atualizado ou modificado pela equipe à medida que o trabalho de auditoria progride.

6.6.2 A matriz de planejamento deve ser submetida a um painel de referência com o objetivo de colher críticas e sugestões para seu aprimoramento e a consequente validação pelo Chefe do CCIEx ou chefe da ICFEx. Esse processo de validação tem os seguintes objetivos específicos:

a) conferir a lógica da auditoria e o rigor da metodologia utilizada, questionando as fontes de informação, a estratégia metodológica e o método de análise a ser utilizado, em confronto com os objetivos da auditoria;

b) orientar e aconselhar a equipe de auditoria sobre a abordagem a ser adotada pela auditoria;

c) assegurar a validade do trabalho e alertar a equipe sobre falhas no seu desenvolvimento/concepção; e

d) conferir a presença de benefícios potenciais significativos.

## 6.7 PROJETO DE AUDITORIA

Ao final da etapa de planejamento, a equipe deve preparar o projeto de auditoria que resume a natureza do trabalho a realizar e os resultados que se pretende alcançar.

6.7.1 O projeto conterá a descrição sucinta do objeto de auditoria, os objetivos do trabalho, as questões a serem investigadas, os procedimentos a serem desenvolvidos e os resultados esperados com a realização da auditoria. Farão parte do apêndice a matriz de planejamento e o cronograma proposto para a condução dos trabalhos.

6.7.2 A etapa de execução consiste na obtenção de evidências apropriadas e suficientes para respaldar os achados e conclusões da auditoria.

6.7.3 As principais atividades realizadas durante a execução são:

a) desenvolvimento dos trabalhos de campo;

b) análise dos dados coletados;

c) elaboração da matriz de achados; e

d) validação da matriz de achados.

## 6.8 ACHADO DE AUDITORIA

6.8.1 ACHADO - É a discrepância entre a situação existente e o critério. São situações verificadas pelo auditor durante o trabalho de campo que serão usadas para responder às questões de auditoria. O achado contém os seguintes atributos:

- a) critério (o que deveria ser);
- b) condição (o que é);
- c) causa (razão do desvio em relação ao critério); e
- d) efeito (consequência da situação encontrada).

6.8.2 CRITÉRIO DE AUDITORIA - É o padrão de desempenho usado para medir a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade do objeto de auditoria. Serve para determinar se o objeto auditado atinge, excede ou está aquém do desempenho esperado. Pode ser definido de forma quantitativa ou qualitativa. Atingir ou exceder o critério pode indicar a ocorrência de boas práticas. Não alcançar o critério indica oportunidade de melhoria de desempenho. É importante destacar que desempenho satisfatório não é desempenho perfeito, mas é o esperado, considerando as circunstâncias com as quais o auditado trabalha.

6.8.3 CONDIÇÃO - É a situação existente, identificada e documentada durante a auditoria.

6.8.4 CAUSA - É a razão da diferença entre a condição e o critério. A causa servirá de base para as deliberações propostas.

6.8.5 EFEITO - É a consequência da diferença constatada pela auditoria entre condição e critério. O efeito indica a gravidade da situação encontrada e determina a intensidade da ação corretiva.

OBSERVAÇÃO - Nem sempre é obrigatório identificar todos os quatro atributos do achado. E por vezes, também, não é possível identificar com segurança as causas da situação encontrada, pois essa identificação em muitas situações necessitaria de investigações que requerem metodologia sofisticada, fugindo, por conseguinte, ao escopo da auditoria.

## 6.9 EVIDÊNCIAS DE AUDITORIA

6.9.1 Evidências são informações obtidas durante a auditoria e usadas para fundamentar os achados. O conjunto de achados irá respaldar as conclusões do trabalho. A equipe deve esforçar-se para obter evidências de diferentes fontes e de diversas naturezas, porque isso fortalecerá as conclusões. A quantidade e o tipo de evidências são importantes para atender aos objetivos e ao plano de auditoria de forma adequada. Para tanto, é necessário que as evidências tenham alguns atributos. Os principais são:

6.9.2 VALIDADE - a evidência deve ser legítima, ou seja, baseada em informações precisas e confiáveis;

6.9.3 CONFIABILIDADE - garantia de que serão obtidos os mesmos resultados se a auditoria for repetida. Para obter evidências confiáveis é importante considerar:

- a) diferentes fontes;
- b) diferentes abordagens;
- c) fontes externas, em geral, são mais confiáveis que internas;
- d) evidências documentais são mais confiáveis que orais; e

e) evidências obtidas por observação direta ou análise são mais confiáveis que aquelas obtidas indiretamente.

6.9.4 RELEVÂNCIA - a evidência é relevante se for relacionada, de forma clara e lógica, aos critérios e objetivos de auditoria;

6.9.5 SUFICIÊNCIA - a quantidade e a qualidade das evidências obtidas devem garantir que os achados, conclusões, recomendações e determinações da auditoria estão bem fundamentados. É importante lembrar que a quantidade de evidências não substitui a falta dos outros atributos (validade, confiabilidade e relevância). Quanto maior a materialidade do objeto, o risco de auditoria e o grau de sensibilidade do auditado a determinado assunto, maior será a necessidade de evidências mais robustas. A existência de auditorias anteriores também indica essa necessidade.

6.9.6 CLASSIFICAÇÃO - As evidências são classificadas em quatro tipos:

6.9.6.1 Física - Consiste na observação de pessoas, de locais ou de eventos. Pode ser obtida por meio de fotografia, vídeos, mapas. Normalmente, causa grande impacto.

6.9.6.2 Documental - É o tipo mais comum de evidência. Pode estar disponível em meio físico ou eletrônico. Procede de informações já existentes, como ofícios, memorandos, correspondências, contratos, relatórios, extratos. Convém avaliar a confiabilidade e a relevância dessas informações para os objetivos da auditoria.

6.9.6.3 Testemunhal - Obtida por meio de entrevistas, grupos focais e questionários. É considerada evidência quando corroborada por declaração escrita do entrevistado ou existam múltiplas fontes que confirmem os fatos.

6.9.6.4 Analítica - Obtida por meio de análises, comparações, interpretações de dados e informações já existentes. Este trabalho pode envolver análise de taxas, padrões e tendências, realizada normalmente por processamento computacional. É o tipo de evidência mais difícil de obter.

6.9.7 A equipe de auditoria deve avaliar se a falta de evidências apropriadas e suficientes resulta de falha na estratégia metodológica ou de deficiências do objeto de auditoria (falhas dos controles internos ou problemas operacionais e estruturais). No primeiro caso, pode haver a necessidade de modificar a estratégia metodológica ou revisar o objeto de auditoria e seu escopo. No segundo caso, os problemas identificados são achados de auditoria.

6.9.8 A equipe de auditoria deve considerar que algumas evidências podem apresentar problemas ou fragilidades. Os principais referem-se a evidências:

- a) baseadas apenas em uma fonte;
- b) testemunhais não corroboradas por documentos ou observações;
- c) cujo custo de obtenção não atende a critérios de custo-benefício;
- d) provenientes apenas do gestor ou da equipe auditada;
- e) cuja única fonte é parcial com relação ao resultado do trabalho;
- f) obtidas de amostras não representativas;
- g) relacionadas à ocorrência isolada; e
- h) conflitantes.

6.9.9 Existem algumas técnicas que podem contribuir para a obtenção de evidências mais significativas. Uma delas é a circularização, que consiste na confirmação, junto a terceiros, de fatos e informações apresentados pelo auditado. Outra é a triangulação, que é o uso de diferentes métodos de pesquisa e de coleta de dados para estudar o mesmo assunto, com o objetivo de fortalecer as conclusões.

## 6.10 DESENVOLVIMENTO DOS TRABALHOS DE CAMPO

6.10.1 O trabalho de campo consiste na coleta de dados e informações definidos no planejamento de auditoria. O tipo e as fontes dos dados a coletar dependerão da estratégia metodológica e dos critérios estabelecidos. Os dados coletados devem ser precisos, completos e comparáveis. A qualidade do trabalho realizado na coleta, análise e documentação dos dados é fundamental para garantir bons resultados da auditoria.

6.10.2 Normalmente, a coleta de dados é feita *in loco* e a equipe aplica as ferramentas mais usadas, que são a entrevista, o questionário e a observação direta.

6.10.3 O auditor deve buscar as evidências necessárias para responder às questões de auditoria e ter cuidado para não se desviar do foco do trabalho, com o objetivo de não coletar grande quantidade de informações que, muitas vezes, são desnecessárias e irrelevantes.

6.10.4 Antes da execução da auditoria, a equipe deve:

- a) agendar possíveis visitas de estudos, entrevistas e grupos focais;
- b) providenciar ofícios de apresentação;
- c) agilizar as medidas logísticas e administrativas;
- d) informar telefones de contato; e
- e) preparar o material necessário (cópias de questionários, roteiro de entrevistas e observação direta).

6.10.5 O preenchimento da matriz de achados deverá ser iniciado durante os trabalhos de campo, à medida que os achados forem constatados. Os esclarecimentos que se fizerem necessários deverão ser colhidos, em campo, para evitar mal-entendido e novas solicitações de informações, com o consequente desperdício de esforços.

## 6.11 ANÁLISE DOS DADOS COLETADOS

6.11.1 Durante os trabalhos de campo, a equipe obtém grande quantidade de dados, sendo selecionados aqueles que evidenciam os achados de auditoria e, portanto, ajudam a responder às suas questões. As demais informações devem ser descartadas, para não desviar a auditoria de seu foco e não retardar a análise dos dados relevantes.

6.11.2 O estágio final da análise de dados consiste em combinar os resultados obtidos de diferentes fontes. O auditor deve trabalhar de forma cuidadosa e sistemática na interpretação dos dados e informações coletados, adotando uma abordagem crítica e objetiva, sendo receptivo aos diferentes argumentos e pontos de vista.

## 6.12 MATRIZ DE ACHADOS

6.12.1 As constatações e informações obtidas durante a execução da auditoria, bem como as propostas de conclusões, recomendações e determinações são registradas na matriz de achados.

6.12.2 A matriz de achados é o instrumento útil para a elaboração do relatório de auditoria. Permite a compreensão homogênea dos achados e de seus elementos constitutivos pelos integrantes da equipe de auditoria e demais interessados.

6.12.3 Durante a execução da auditoria, as situações encontradas são comparadas com os critérios, previamente selecionados e identificados pela equipe. As diferenças observadas são os achados de auditoria, devidamente respaldados pelas evidências.

6.12.4 As propostas, que visem à melhoria do desempenho administrativo ou operacional, são um dos aspectos mais importantes das auditorias operacionais. Conquanto os aperfeiçoamentos requeridos, e não os meios para alcançá-los, constituam os objetivos das deliberações, convém indicar os aspectos que devem ser examinados pelo gestor na busca de soluções.

6.12.5 A matriz de planejamento deve ser submetida a um painel de referência com o objetivo de colher críticas e sugestões para seu aprimoramento e a consequente validação pelo Chefe do CCIEx ou pelo chefe da ICFEx.

## 7. RELATÓRIO DA AUDITORIA OPERACIONAL

### 7.1 GENERALIDADES

7.1.1 O relatório é o principal produto da auditoria. É o instrumento formal e técnico no qual constam o objetivo, as questões de auditoria, a metodologia usada, os achados, as conclusões e a proposta de encaminhamento. Ao final de cada auditoria, o chefe da equipe de auditoria deve preparar a opinião escrita ou relatório, registrando os achados de forma adequada. O conteúdo deve, também, ser inteligível, isento de ideias vagas e ambíguas, constando somente informações respaldadas por evidências competentes e relevantes além de ser independente, imparcial, justo e construtivo.

7.1.2 O relatório permite que o SisCIEx avalie o desempenho dos agentes responsáveis pelos controles internos administrativos das UG, das entidades vinculadas e do FEx, e possibilite a correção na forma como a gestão está sendo desenvolvida.

7.1.3 Para que o relatório seja um documento de qualidade, além da experiência e da habilidade dos auditores, é importante que a sua elaboração siga as orientações e padrões deste manual.

### 7.2 ORIENTAÇÕES GERAIS PARA ELABORAÇÃO

7.2.1 A elaboração do relatório de auditoria deve ser:

- a) inteligível para o leitor; e
- b) baseada na matriz de achados.

7.2.2 Inicialmente, o relatório será divulgado internamente no CCIEx e na ICFEx para conhecimento e providências que a equipe de auditoria poderá sugerir às seções responsáveis pela TCA e pela prestação de contas anual (PCA).

7.2.3 A observância dos requisitos para elaboração e a busca do consenso entre os membros da equipe de auditoria diminuem a possibilidade de que as observações colhidas fiquem muito díspares. É desejável, então, que o chefe da equipe priorize a conclusão final do relatório, pois lhe cabe conferir a unidade de forma e estilo ao texto.

### 7.3 REQUISITOS PARA ELABORAÇÃO

Na elaboração dos relatórios referentes às auditorias operacionais, devem ser observados os seguintes requisitos:

7.3.1 CLAREZA - Consiste na elaboração de texto de fácil compreensão para o leitor informado. Para tanto deve:

- a) definir os termos técnicos;
- b) usar frases curtas, evitando períodos longos que se estendem por diversas linhas;
- c) complementar o texto com figuras, fotografias, gráficos, diagramas, mapas, caixas de texto e tabelas, sempre que possível;
- d) evitar o uso de sinônimos para designar as mesmas coisas. Diferentemente de um texto literário, no relatório se deve usar os mesmos termos do início ao fim; e
- e) evitar abreviaturas, termos eruditos e expressões em outros idiomas.

**7.3.2 CONVICÇÃO** - Consiste em expor os achados e as conclusões com firmeza. Evitar expressões que transmitam insegurança e dúvida para o leitor, como “salvo melhor juízo” ou “parece que”. A informação apresentada deve convencer os leitores sobre a validade dos achados, a razoabilidade das conclusões e os benefícios decorrentes da implementação das propostas. Portanto, os achados devem ser apresentados de forma persuasiva, articulando-se as conclusões e propostas de forma que elas decorram logicamente ou analiticamente dos fatos e argumentos apresentados.

**7.3.3 CONCISÃO** - Consiste em produzir um texto que não seja mais extenso do que o necessário para transmitir a mensagem e fundamentar as conclusões. Por concisão, deve-se dar preferência às citações indiretas, no lugar de longas transcrições de textos originais, resumindo-se as informações que se deseja transmitir. Relatórios completos e também concisos são mais úteis ao leitor e têm maior probabilidade de serem lidos por um público maior.

**7.3.4 EXATIDÃO** - Consiste em garantir que todas as informações apresentadas sejam precisas e corretamente registradas. Exatidão é indispensável para assegurar que o relatório seja crível e confiável. Uma imprecisão no relatório pode lançar dúvida sobre a validade de todo o trabalho e desviar a atenção de pontos importantes. Exatidão, também, significa que sejam descritos corretamente o escopo e a metodologia, bem como apresentados os achados e conclusões de forma consistente. Imprecisões podem prejudicar a imagem do CCIEEx e da ICFEx.

**7.3.5 RELEVÂNCIA** - Consiste em expor, apenas, o que tem importância, considerando os objetivos da auditoria. Os relatos não precisam incluir todas as situações encontradas, cujo registro fica preservado nos papéis de trabalho.

**7.3.6 TEMPESTIVIDADE** - Consiste em cumprir o prazo previsto para a elaboração do relatório, sem comprometer a qualidade. O relatório deve conter informação atualizada para que possa subsidiar as UG, as entidades vinculadas e o FEx, no aperfeiçoamento de sua gestão. O teor da informação deve, portanto, agregar valor. O descumprimento de prazos prejudica a supervisão do SisCIEEx, a rapidez na implementação das medidas sugeridas e o encaminhamento processual.

**7.3.7 OBJETIVIDADE** - Consiste em produzir um texto imparcial e equilibrado. Considerando o princípio da objetividade, devem ser observados os aspectos nominados a seguir:

- a) os achados e o relatório devem estar baseados nas evidências obtidas;
- b) os fatos relevantes não devem ser excluídos e nem pequenas falhas devem ser exageradas;
- c) as explicações sempre deverão ser solicitadas e criticamente avaliadas;
- d) a linguagem utilizada deve ser isenta de qualquer conotação tendenciosa ou ambígua;
- e) os achados negativos e os fatos positivos devem ser apontados;
- f) as fragilidades e os achados críticos devem ser apresentados de modo a induzir à devida correção; e
- g) o relatório deve ser redigido de forma impessoal.

**7.3.8 COMPLETUDE** - Consiste em apresentar toda a informação e argumentos necessários para satisfazer os objetivos da auditoria, permitir a correta compreensão das situações relatadas e registrar todos os elementos necessários à composição do relatório. As relações entre objetivos, critérios, achados e conclusões precisam ser expressas de forma clara e completa.

**7.3.8.1** Um elemento importante para a qualidade do relatório de auditoria é a análise abrangente dos dados. Relatórios abrangentes e a sua divulgação contribuem para a credibilidade do trabalho realizado pela equipe. Caso seja possível e conveniente, cada auditoria operacional deve ser divulgada em um relatório separado.

**7.3.8.2** A Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT) determina como uma informação colhida de outra fonte deve ser citada e como devem ser elaboradas as referências.

## 7.4 COMPONENTES DO RELATÓRIO DE AUDITORIA

7.4.1 O principal instrumento de apoio à elaboração do relatório de auditoria é a matriz de achados. Ela é a representação sintética dos resultados da auditoria, que serão desenvolvidos no relatório. Daí a importância de discussão da matriz entre os integrantes da equipe para submetê-la ao Chefe do CCIEx ou da ICFEx. Após a sua aprovação, poderá ser iniciada a redação do texto.

7.4.2 O relatório de auditoria divide-se em elementos pré-textuais, texto e pós-textuais. Os elementos pré-textuais são: folha de rosto, resumo, lista de siglas, lista de figuras, lista de tabelas e sumário. O texto compõe-se de: introdução, visão geral, capítulos principais, análise dos comentários do gestor, conclusão e proposta de encaminhamento. Os elementos pós-textuais são: apêndices, referências e glossário.

7.4.3 O texto deve ser dividido em capítulos, e estes, em subtítulos. Seção é o nome genérico de qualquer uma das partes em que se divide o texto de um documento. Os parágrafos do texto devem ser numerados sequencialmente, a partir da introdução, sem desdobramento por número de capítulo. A numeração dos subtítulos é constituída pelo número do capítulo a que pertencem seguida de ponto e do número que lhe foi atribuído na sequência do assunto.

## 7.5 INTRODUÇÃO DO RELATÓRIO

7.5.1 A introdução é a parte inicial do texto e deve conter os elementos necessários para situar o tema da auditoria, conforme aspectos a seguir:

- a) identificação simplificada do objeto de auditoria. Os detalhes são apresentados na visão geral;
- b) antecedentes, que contemplam as razões que originaram a auditoria, a decisão que a autorizou e a existência de fiscalizações anteriores no mesmo objeto;
- c) objetivos e escopo da auditoria, onde devem claramente ser enunciados os objetivos gerais, específicos e os limites do trabalho, indicando os sistemas ou aspectos que foram auditados, bem como a justificativa de se ter adotado a abordagem descrita;
- d) critérios que devem conter padrões gerais utilizados para emitir opinião sobre o desempenho do objeto de auditoria; e
- e) metodologia, que compreende os aspectos empregados na coleta e na análise dos dados. A metodologia deve ser exposta resumidamente e, se for o caso, detalhada em anexos.

7.5.2 Opcionalmente, poderá ser acrescentado um parágrafo ao final da introdução, para descrever a forma de organização do relatório.

## 7.6 VISÃO GERAL

Na visão geral descrevem-se as características do objeto, que são necessárias para a compreensão do relatório. Estas informações dependem dos objetivos da auditoria.

## 7.7 CAPÍTULOS PRINCIPAIS

7.7.1 Os capítulos principais compõem-se do relato articulado e argumentado sobre os achados de auditoria. Devem ser apresentados em ordem decrescente de relevância, podendo, também, organizar o texto a partir dos temas mais gerais para os mais específicos.

7.7.2 O ponto crucial do relatório é a análise das evidências. Devem ser apresentadas de forma lógica, articulada e com ilustrações que facilitem a compreensão da situação encontrada.

7.7.3 Os subtítulos devem conter as conclusões referentes ao ponto tratado e as conclusões são afirmativas relacionadas com o objetivo da investigação, deduzidas da análise das evidências em contraste com os critérios.

## 7.8 ANÁLISE DOS COMENTÁRIOS DO GESTOR

7.8.1 O auditado deve ter oportunidade de conhecer o relatório preliminar de auditoria antes que ele seja tornado público. Dessa forma, os auditados podem manifestar por escrito os seus comentários, no prazo estipulado pelo CCIEx ou pela ICFEx.

7.8.2 Caso as novas informações e argumentos do auditado sejam oportunas, devem ser considerados na elaboração do relatório final.

## 7.9 CONCLUSÃO DO RELATÓRIO

As conclusões são afirmações sintéticas e devem destacar de forma equilibrada os pontos fortes do objeto da auditoria, as principais oportunidades de melhoria de desempenho e os possíveis benefícios esperados.

## 7.10 PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO

7.10.1 As propostas de encaminhamento são recomendações e determinações que a equipe de auditoria demonstra serem necessárias e que contribuirão para sanar alguma deficiência identificada na auditoria. Devem ter correspondência clara com os achados e serem baseadas nas causas desses achados; além de destacar as propostas mais importantes.

7.10.2 É importante que as propostas sejam exequíveis, agreguem valor e tenham relação com os objetivos da auditoria. Servirão de subsídio na elaboração do plano de ação dos gestores, no monitoramento da implementação das deliberações e na quantificação dos seus efeitos. Por essas razões, a equipe deve formular o número estritamente necessário de propostas que contemplem a correção das principais deficiências identificadas.

## 8. MONITORAMENTO DA AUDITORIA OPERACIONAL

### 8.1 OBJETIVOS E RECOMENDAÇÕES

8.1.1 O principal objetivo do monitoramento é aumentar a probabilidade de resolução dos problemas identificados durante a auditoria. A expectativa de controle criada pela realização sistemática de monitoramento contribui para aumentar a efetividade da auditoria.

8.1.2 O monitoramento permite aos gestores e demais partes envolvidas acompanhar o desempenho do objeto auditado, pois atualiza o diagnóstico e oferece informações necessárias para verificar se as ações adotadas têm contribuído para o alcance dos resultados desejados. Além disso, ele ajuda a identificar as barreiras e dificuldades enfrentadas pelo gestor para solucionar os problemas apontados.

8.1.3 Com base nos dados e informações coletados durante o monitoramento, o grau de implementação das recomendações será classificado em uma das seguintes categorias:

8.1.3.1 IMPLEMENTADA - quando o problema é solucionado por meio de providências incorporadas às atividades regulares do objeto auditado.

8.1.3.2 NÃO IMPLEMENTADA - quando as providências coordenadas pelo gestor não forem implementadas conforme recomendado

8.1.3.3 PARCIALMENTE IMPLEMENTADA - quando as providências ordenadas pelo gestor foram concluídas, sem implementá-las totalmente, conforme recomendado.

8.1.3.4 EM IMPLEMENTAÇÃO - quando há evidências de que as ações em curso visam solucionar as ocorrências apontadas durante a auditoria.

8.1.3.5 NÃO MAIS APLICÁVEL - quando houver mudanças de condição ou de superveniência de fatos que tornem inexecutável a implementação.

## 9. CONTROLE DE QUALIDADE NA AUDITORIA OPERACIONAL

### 9.1 TÉCNICAS E PROCEDIMENTOS

O controle de qualidade na auditoria operacional é realizado com o auxílio de determinadas técnicas e procedimentos rotineiros que facilitam a sua aplicação. As principais ferramentas do controle de qualidade são:

9.1.1 *CHECKLIST* - É uma lista de verificação da realização de atividades e do cumprimento de padrões de qualidade aplicáveis a atividades, papéis de trabalho e produtos da auditoria. A aplicação de *checklist* ajuda a identificar oportunidades de melhoria na condução de trabalhos futuros e a evitar a repetição de deficiências.

9.1.2 *CRONOGRAMA* - Permite que a equipe planeje e organize suas atividades e facilita a alocação de seus membros de acordo com os procedimentos previstos e com o tempo disponível. Deve conter a relação das providências a serem operacionalizadas e o prazo para sua execução, sendo utilizado para acompanhar o desenvolvimento dos trabalhos nas UG, nas entidades vinculadas e no FEx.

9.1.3 *MATRIZ DE PLANEJAMENTO* - Sistematiza e detalha os procedimentos previstos para a execução dos trabalhos de auditoria, auxiliando na identificação de falhas e lapsos na elaboração do planejamento.

A matriz de planejamento deve ser revisada, quando necessário, nos seguintes pontos:

- a) o problema detectado foi devidamente explicitado?
- b) as propostas para sanar os problemas detectados estão claramente formuladas?

9.1.4 *MATRIZ DE ACHADOS* - Contribui para o controle de qualidade, na medida em que auxilia na sistematização e análise dos resultados da auditoria. Ela é importante para a correta elaboração do relatório de auditoria, pois dispõe, de forma estruturada, os achados, suas evidências, causas e efeitos - elementos constitutivos dos capítulos principais do relatório.

9.1.5 *PAINÉIS DE REFERÊNCIA* - É prática importante que possibilita o controle de qualidade nas auditorias operacionais por meio da revisão das matrizes de planejamento e de achados. O painel de referência tem por objetivo avaliar a lógica da auditoria e o rigor da metodologia utilizada. Possibilita, ainda, que a equipe seja alertada sobre falhas na concepção e no desenvolvimento dos procedimentos.