

MANUAL DE AUDITORIA DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO



Rio de Janeiro - RJ
Agosto de 2009

GOVERNO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO
SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA
AUDITORIA GERAL DO ESTADO

JOAQUIM VIEIRA FERREIRA LEVY
Secretário de Estado de Fazenda

RENATO AUGUSTO ZAGALLO VILLELA DOS SANTOS
Subsecretaria Geral de Fazenda

EUGENIO MANUEL DA SILVA MACHADO
Auditor-Geral do Estado

RUI CESAR DOS SANTOS CHAGAS
Superintendente de Gestão sobre Auditorias

CARLOS HENRIQUE SODRÉ COUTINHO
Coordenador de Auditoria – 1ª CAE

ALCINDO FERNANDES
Coordenador de Auditoria – 2ª CAE

SANDRA REGINA LOPES DE OLIVEIRA
Coordenador de Auditoria – 3ª CAE

ANDRÉA ANDRADE LENGRUBER
Coordenador de Auditoria – 4ª CAE

TERESA FRANCISCA DO NASCIMENTO
Coordenador de Auditoria – 5ª CAE

SILVIA MATUSCELLI CAMARA
Coordenador de Auditoria – 6ª CAE

ROBSON RAMOS OLIVEIRA
Coordenador de Revisão, de Normas e Procedimentos

EQUIPE DE ELABORAÇÃO

Robson Ramos Oliveira
Rui César dos Santos Chagas
Ismar Cabral da Conceição
José Enio Pinto do Prado

Informações:

Tel.: 2334-4603

Fax: 2334-4538

Correio Eletrônico: age@sef.rj.gov.br

Auditoria Geral do Estado
Rua da Alfândega n.º 48, 6.º andar — Centro
CEP: 20070 – 000 Rio de Janeiro - RJ

MANUAL DE AUDITORIA

APRESENTAÇÃO

A fim de desenvolver de forma eficiente e eficaz suas atividades, a Auditoria Geral do Estado do Rio de Janeiro - AGE, disciplinando sua política, filosofia, aspectos administrativos e operacionais, consolidou suas regras e responsabilidades neste Manual, vindo assim preencher uma lacuna no Serviço Público Estadual.

A finalidade básica deste Manual é a definição de conceitos, diretrizes gerais e o estabelecimento de normas e procedimentos aplicáveis ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual, particularmente quanto à definição das finalidades, organização, competências, tipo de atividades, objetivos, forma de planejamento e de execução das ações de controle e relacionamento com as auditorias internas das entidades da Administração Indireta e os órgãos equivalentes da Administração Direta, visando principalmente alcançar uniformidade de entendimentos e disciplinar as atividades no âmbito do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual.

A nossa cooperação para o desenvolvimento da auditoria, a serviço da Administração Pública, terá sido valorosa e gratificante, caso o Manual atenda a sua finalidade. Para tanto, é necessário acompanhar as mudanças da Administração Pública, integrando-as por meio de uma constante e contínua atualização, através de críticas e da colaboração de todos os auditores e servidores que atuam na área, contribuindo, assim, para a melhoria da qualidade de nossos serviços.

Por último, informa-se que o conteúdo deste Manual foi elaborado a partir das Normas Brasileiras de Contabilidade, emanadas pelo Conselho Federal de Contabilidade e das melhores práticas adotadas pela Controladoria Geral da União e pelos Órgãos Centrais de Controle Interno dos Estados Brasileiros que compõem o Conselho Nacional dos Órgãos de Controle Interno dos Estados e do Distrito Federal – CONACI.

MANUAL DE AUDITORIA SUMÁRIO

| | | |
|------------|--|----|
| 1 | INTRODUÇÃO | 7 |
| 1.1 | Objetivo | 7 |
| 1.2 | Utilização | 7 |
| 1.3 | Manutenção | 7 |
| 2 | SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO ESTADUAL | 8 |
| 2.1 | Finalidade | 8 |
| 2.2 | Principais Atividades | 8 |
| 2.3 | Sujeição do Controle Interno | 9 |
| 2.4 | Órgão Central do Sistema de Controle Interno | 9 |
| 3 | ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA DAS TÉCNICAS DE CONTROLE | 11 |
| 3.1 | Auditoria | 11 |
| 3.1.1 | Auditoria Direta | 12 |
| 3.1.2 | Auditoria Indireta | 12 |
| 3.1.3 | Auditoria Compartilhada | 12 |
| 3.1.4 | Auditoria Terceirizada | 12 |
| 3.1.5 | Auditoria Simplificada | 12 |
| 3.2 | Procedimentos e Técnicas de Auditoria | 12 |
| 3.2.1 | Procedimentos de Auditoria | 13 |
| 3.2.2 | Técnicas de Auditoria | 14 |
| 3.3 | Tipos de Auditoria | 14 |
| 3.3.1 | Tipos de Auditoria quanto ao momento em que serão realizadas | 14 |
| 3.3.1.1 | Auditoria Prévia | 15 |
| 3.3.1.2 | Auditoria Concomitante ou de Acompanhamento | 15 |
| 3.3.1.3 | Auditoria Subsequente | 15 |
| 3.3.2 | Tipos de Auditoria quanto ao foco dos trabalhos | 15 |
| 3.3.2.1 | Auditoria de Conformidade | 15 |
| 3.3.2.2 | Auditoria de Natureza Operacional (ANOp) | 16 |
| 3.3.2.2.1 | Efetividade | 16 |
| 3.3.2.2.2 | Eficiência | 16 |
| 3.3.2.2.3 | Eficácia | 16 |
| 3.3.2.2.4 | Equidade | 16 |
| 3.3.2.2.5 | Transparência | 16 |
| 3.3.2.2.6 | Participação Social | 17 |
| 3.3.2.2.7 | Sustentabilidade | 17 |
| 3.3.2.2.8 | Qualidade | 17 |
| 3.3.2.2.9 | Aplicação de Boas Práticas | 17 |
| 3.3.2.2.10 | Articulação Institucional | 17 |
| 3.3.2.2.11 | Ciclo dos Trabalhos de ANOp | 17 |

| | | |
|--------------|--|----|
| 3.3.2.2.11.1 | Seleção do Objetivo da Auditoria: Matriz de Risco e Estudo de Viabilidade | 18 |
| 3.3.2.2.11.2 | Planejamento | 19 |
| 3.3.2.2.11.3 | Etapas da execução | 20 |
| 3.3.2.2.11.4 | Apreciação | 23 |
| 3.3.2.2.11.5 | Divulgação | 23 |
| 3.3.2.2.11.6 | Monitoramento | 23 |
| 3.3.3 | Auditoria Especial | 24 |
| 3.4 | Fiscalização | 25 |
| 3.4.1 | Tipos de Fiscalização | 25 |
| 3.4.1.1 | Fiscalização Direta | 25 |
| 3.4.1.2 | Fiscalização Indireta | 26 |
| 3.4.1.3 | Fiscalização Compartilhada | 26 |
| 3.4.1.4 | Fiscalização Terceirizada | 26 |
| 3.5 | Procedimentos e técnicas de fiscalização | 26 |
| 3.5.1 | Procedimentos de Fiscalização | 26 |
| 3.5.2 | Técnicas de Fiscalização | 26 |
| 4 | NORMAS FUNDAMENTAIS DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO ESTADUAL | 28 |
| 4.1 | Normas relativas aos servidores do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual | 28 |
| 4.2 | Normas relativas à execução do trabalho no Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual | 30 |
| 4.2.1 | Exame Preliminar | 30 |
| 4.2.2 | Elaboração do programa de trabalho | 30 |
| 4.2.3 | Avaliação dos controles internos administrativos | 31 |
| 4.2.4 | Supervisão das atividades do Sistema de Controle Interno | 32 |
| 4.2.5 | Áreas e enfoques da supervisão | 32 |
| 4.3 | Normas relativas à opinião do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual | 34 |
| 4.3.1 | Certificado de Auditoria | 34 |
| 4.3.1.1 | Tipos de Certificado | 35 |
| 4.3.1.1.1 | Regular | 35 |
| 4.3.1.1.2 | Com Ressalvas | 35 |
| 4.3.1.1.3 | Irregular | 35 |
| 4.3.2 | Parecer de Auditoria ou Parecer do Controle Interno | 35 |
| 4.4 | Normas relativas à forma de comunicação | 37 |
| 4.4.1 | Relatório | 38 |
| 4.4.1.1 | Estrutura do Relatório | 39 |
| 4.4.1.1.1 | Analítico | 39 |
| 4.4.1.1.2 | Sintético | 39 |
| 4.4.1.2 | Uniformização Redacional | 40 |
| 4.4.1.3 | Revisão do Relatório | 40 |
| 4.5 | Normas Relativas ao controle interno administrativo | 41 |
| 4.5.1 | Princípios de controle interno administrativo | 41 |

| | | |
|-------|---|----|
| 4.5.2 | Delegação de poderes e definição de responsabilidades | 42 |
| 4.5.3 | Finalidade do controle interno administrativo | 42 |
| 4.5.4 | Processo de controle interno administrativo | 43 |
| 5 | PROGRAMAS DE AUDITORIA | 44 |
| 5.1 | Estrutura dos Programas | 44 |
| 5.2 | Objetivo dos Programas | 44 |
| 5.3 | Processo de Elaboração dos programas | 45 |
| 5.3.1 | Análise | 45 |
| 5.3.2 | Elaboração do Programa de Auditoria | 45 |
| 5.3.3 | Teste do Programa | 46 |
| 5.3.4 | Avaliação e Revisão do Programa | 46 |
| 6 | PAPEIS DE TRABALHO | 47 |
| 6.1 | Objetivo dos Papéis de Trabalho | 47 |
| 6.2 | Elaboração de Papéis de Trabalho | 47 |
| 6.3 | Tipos de Papéis de Trabalho | 47 |
| 7 | CONSIDERAÇÕES FINAIS | 49 |

MANUAL DE AUDITORIA

1 INTRODUÇÃO

1.1 Objetivo

Servir de fonte de consulta e orientação para o desenvolvimento das tarefas a serem executadas pelos profissionais da Auditoria Geral do Estado - AGE e dos órgãos setoriais de controle interno do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro, tornando-se um guia prático.

1.2 Utilização

Deve ser de conhecimento e utilização de todos os servidores da Auditoria Geral do Estado e, também, dos órgãos setoriais de controle interno.

1.3 Manutenção

Depende de sua efetiva utilização pelos auditores e demais usuários interessados, que mediante a apresentação de sugestões, possibilitarão o aprimoramento e atualização permanente deste Manual.

2 SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO ESTADUAL

2.1 Finalidade

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual tem como finalidades:

- a) avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos do estado;
- b) comprovar a legalidade dos atos e fatos administrativos e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração estadual, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- c) exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do estado;
- d) apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

2.2 Principais Atividades

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual para atingir as finalidades básicas realiza o seguinte conjunto de atividades essenciais:

- a) a avaliação do cumprimento das metas do Plano Plurianual que visa a comprovar a conformidade da sua execução;
- b) a avaliação da execução dos programas de governo que visa a comprovar o nível de atingimento das metas, o alcance dos objetivos e a adequação do gerenciamento;
- c) a avaliação da execução dos orçamentos do Estado que visa a comprovar a conformidade da execução com os limites e as destinações estabelecidas na legislação pertinente;
- d) a avaliação da gestão dos administradores públicos estaduais que visa a comprovar a legalidade e a legitimidade dos atos e examinar os resultados quanto à economicidade, eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, de pessoal e demais sistemas administrativos e operacionais;
- e) o controle das operações de crédito, avais, garantias, direitos e haveres do Estado que visa a aferir a sua consistência e a adequação;
- f) a avaliação da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado que visa à verificação do cumprimento do objeto avençado;
- g) a verificação das aplicações das subvenções que visa avaliar o resultado da aplicação das transferências de recursos concedidas pelo Estado às entidades, públicas e privadas, destinadas

a cobrir despesas com a manutenção dessas entidades, de natureza autárquica ou não, e das entidades sem fins lucrativos.

2.3 Sujeição do Controle Interno

Estão sujeitos à atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual quaisquer pessoas física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais o Estado responda, ou que, em nome deste, assumam obrigações de natureza pecuniária.

A pessoa física ou jurídica, pública ou privada, sujeita-se à atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual mediante os processos de prestação de contas e de tomada de contas.

a) prestação de contas, procedimento pelo qual pessoa física ou jurídica, órgão ou entidade, por final de exercício financeiro ou de gestão, prestarão contas ao órgão competente da legalidade, legitimidade e economicidade da utilização dos recursos orçamentários e extra-orçamentários, da fidelidade funcional e do programa de trabalho;

b) tomada de contas, ação desempenhada pelo órgão competente para apurar a responsabilidade de pessoa física, órgão ou entidade que deixarem de prestar contas e das que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte, ou possa resultar dano ao erário, devidamente quantificado.

2.4 Órgão Central do Sistema de Controle Interno

A Auditoria Geral do Estado é o órgão central de desempenho do Controle Interno no âmbito do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro.

A atuação da Auditoria Geral do Estado abrangerá todos os órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta do Poder Executivo Estadual, bem como os Fundos Especiais.

Compete à Auditoria Geral do Estado, Órgão Central de Controle Interno e executor das atividades de auditoria:

a) estudar e propor as diretrizes para a formalização da política de Controle Interno, elaborando normas sobre a matéria e zelando por sua observância;

b) apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional;

c) desenvolver o Sistema de Auditoria do Poder Executivo do Estado;

d) baixar normas sistematizando e padronizando procedimentos de auditoria a serem aplicados pelas Auditorias Internas ou órgãos equivalentes da Administração Direta e Indireta do Poder Executivo Estadual;

- e) supervisionar e assessorar as Auditorias Internas ou órgãos equivalentes da Administração Direta e Indireta do Poder Executivo Estadual;
- f) aprovar as Programações Anuais de Auditoria encaminhadas pelas Auditorias Internas ou órgãos equivalentes da Administração Direta e Indireta do Poder Executivo Estadual;
- g) avaliar os relatórios, pareceres e informações elaborados pelas unidades setoriais, bem como pelas Auditorias Independentes;
- h) realizar auditorias e fiscalizações nos sistemas orçamentário, financeiro, patrimonial, contábil e demais sistemas administrativos e operacionais no âmbito do Poder Executivo do Estado;
- i) auditar a atividade dos órgãos responsáveis pela realização da receita, da despesa e pela gestão do dinheiro público;
- j) examinar os processos de Prestações e de Tomadas de Contas dos ordenadores de despesa, gestores e responsáveis, de fato e de direito, por bens, numerários e valores do Estado ou a ele confiados, sem prejuízo da competência das Auditorias Internas ou órgãos equivalentes da Administração Direta e Indireta do Poder Executivo Estadual;
- k) examinar a legitimidade do ato administrativo, a autenticidade documental, a correção e normalidade contábil, a oportunidade e economicidade do custo ou da despesa;
- l) realizar Auditorias Especiais nos órgãos da Administração Estadual quando se fizerem necessárias;
- m) emitir relatório sobre as contas consolidadas do Governo do Estado do Rio de Janeiro;
- n) avaliar o cumprimento das metas estabelecidas no Plano Plurianual e na Lei de Diretrizes Orçamentárias;
- o) auditar e avaliar a execução dos programas de Governo, inclusive ações descentralizadas realizadas à conta de recursos oriundos dos orçamentos do Estado, quanto ao alcance das metas e dos objetivos estabelecidos;
- p) opinar, previamente, acerca das contratações de Auditoria Independente pelos órgãos que compõem a Administração Direta e Indireta do Poder Executivo Estadual;
- q) acompanhar procedimentos que visem ao gerenciamento e auditoria de dados e informações em ambientes computadorizados;
- r) propor novas tecnologias no campo de auditoria.

3 ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA DAS TÉCNICAS DE CONTROLE

As atividades a cargo do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual são exercidas mediante a utilização de técnicas próprias de trabalho, as quais se constituem no conjunto de processos que viabilizam o alcance dos macro-objetivos do sistema. As técnicas de controle são as seguintes:

- a) Auditoria
- b) Fiscalização

3.1 Auditoria

A auditoria é o conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal.

Trata-se de uma importante técnica de controle do Estado na busca da melhor alocação de seus recursos, não só atuando para corrigir os desperdícios, a improbidade, a negligência e a omissão e, principalmente, antecipando-se a essas ocorrências, buscando garantir os resultados pretendidos, além de destacar os impactos e benefícios sociais advindos.

A auditoria tem por objetivo primordial o de garantir resultados operacionais na gerência da coisa pública. Essa auditoria é exercida nos meandros da máquina pública em todos os órgãos e entidades públicas estaduais, observando os aspectos relevantes relacionados à avaliação dos programas de governo e da gestão pública.

As auditorias serão executadas das seguintes formas:

- a) Direta;
- b) Indireta;
- c) Compartilhada;
- d) Terceirizada;
- e) Simplificada.

3.1.1 Auditoria Direta

Trata-se das atividades de auditoria executadas diretamente por servidores em exercício no órgão central e setoriais (Auditorias Internas ou equivalente dos órgãos e entidades) do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual, sendo subdivididas em:

- centralizada – executada exclusivamente por servidores em exercício no órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual;
- descentralizada – executada exclusivamente por servidores em exercício nos órgãos setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual;

— integrada — executada conjuntamente por servidores em exercício no órgão central e setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual.

3.1.2 Auditoria Indireta

Indireta – trata-se das atividades de auditoria executadas com a participação de servidores não lotados no órgão central e setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual, que desempenham atividades de auditoria em quaisquer instituições da Administração Pública Estadual ou entidade privada, especialmente para auditar serviços específicos de engenharia, medicina, dentre outros.

3.1.3 Auditoria Compartilhada

Coordenada pelos órgãos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual com o auxílio de órgãos/instituições públicas ou privadas.

3.1.4 Auditoria Terceirizada

Executada por instituições privadas, ou seja, pelas denominadas empresas de auditoria externa ou independente.

3.1.5 Auditoria Simplificada

Trata-se das atividades de auditoria realizadas, por servidores em exercício nos Órgãos Central e setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual, sobre informações obtidas por meio de exame de processos e por meio eletrônico, específico dos órgãos ou entidades estaduais, cujo custo-benefício não justifica o deslocamento de uma equipe para a unidade.

Essa forma de execução de auditoria pressupõe a utilização de indicadores de desempenho que fundamentam a opinião do agente executor das ações de controle.

3.2 Procedimentos e Técnicas de Auditoria

Os Procedimentos e as Técnicas de Auditoria constituem-se em investigações técnicas que, tomadas em conjunto, permitem a formação fundamentada da opinião por parte do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual.

3.2.1 Procedimentos de Auditoria

Procedimento de auditoria é o conjunto de verificações e averiguações previstas num programa de auditoria, que permite obter evidências ou provas suficientes e adequadas para analisar as informações necessárias à formulação e fundamentação da opinião por parte do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual. Trata-se ainda, do mandamento operacional efetivo, são as ações necessárias para atingir os objetivos nas normas auditoriais. Também

chamado de comando, o procedimento representa a essência do ato de auditar, definindo o ponto de controle sobre o qual se deve atuar. O fundamental é descrever o que se deve fazer, ou seja, como deve ser o exame. Esse abrange testes de observância e testes substantivos:

— testes de observância visam à obtenção de razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pela Administração estão em efetivo funcionamento e cumprimento;

— testes substantivos: visam à obtenção de evidências quanto à suficiência, exatidão e validação dos dados produzidos pelo sistema contábil e administrativo da entidade, dividindo-se em testes de transações e saldos e procedimentos de revisão analítica.

3.2.2 Técnicas de Auditoria

Técnica de Auditoria é o conjunto de processos e ferramentas operacionais de que se serve o controle para a obtenção de evidências, as quais devem ser suficientes, adequadas, relevantes e úteis para conclusão dos trabalhos.

É necessário observar a finalidade específica de cada técnica de auditoria, com vistas a evitar a aplicação de técnicas inadequadas, à execução de exames desnecessários e o desperdício de recursos humanos e tempo.

As inúmeras classificações e formas de apresentação das Técnicas de Auditoria são agrupadas nos seguintes tipos básicos:

- a) **exame documental** – a equipe de auditoria deverá observar se as transações realizadas estão devidamente documentadas, se a documentação que suporta a operação contém indícios de inidoneidade, se a transação e a documentação suporte foram feitas por pessoas responsáveis e se a operação realizada é adequada em função das atividades de órgão/entidade;
- b) **inspeção física** – constatação *in loco* que deverá fornecer à equipe a certeza da existência, ou não, do objeto ou item verificado;
- c) **conferência de cálculos** – objetiva a conferência das operações que envolvam cálculos, na aplicação da técnica, a equipe não deve se limitar a conferir os cálculos realizados por terceiros, fazendo-se necessária a efetivação de cálculos próprios, que serão comparados, ao final, com aqueles apresentados pelo auditado;
- d) **observação** – consiste em olhar como um determinado processo ou procedimento está sendo executado por outros;
Os elementos da observação são:
 - a) a identificação da atividade específica a ser observada;
 - b) observação da sua execução;
 - c) comparação do comportamento observado com os padrões;
 - d) avaliação e conclusão.

- e) **entrevista** – consiste na elaboração de perguntas objetivando a obtenção de respostas para quesitos previamente definidos;
- f) **circularização** – consiste na confirmação, junto a terceiros, de fatos alegados pela entidade, no planejamento dos trabalhos, quando a equipe deve considerar as partes externas que podem ser circularizadas e os objetivos de auditoria que poderão ser satisfeitos pela circularização;
- g) **conciliações** – objetiva verificar a compatibilidade entre o saldo das contas sintéticas com aqueles das contas analíticas, ou ainda o confronto dos registros mantidos pela entidade com elementos recebidos de fontes externas;
- h) **análise de contas contábeis** – objetiva examinar transações que geraram lançamentos em determinada conta contábil, essa técnica parte dos lançamentos contábeis para a identificação dos fatos e documentos que o suportam, as contas são selecionadas em função do objetivo geral e da sensibilidade da equipe de auditoria;
- i) **revisão analítica** – objetiva verificar o comportamento de valores significativos, mediante índices, quocientes, quantidades absolutas ou outros meios, com vistas à identificação de situações ou tendências atípicas. Na aplicação dos procedimentos de revisão analítica, o auditor deve considerar: I. o objetivo dos procedimentos e o grau de confiabilidade dos resultados alcançáveis; II. a natureza do órgão/entidade e o conhecimento adquirido nas auditorias anteriores; e III. a disponibilidade de informações, sua relevância, confiabilidade e comparabilidade.
- j) **corte das operações** ou “**Cut-Off**” - 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.
- k) **rastreamento** - investigação minuciosa, com exame de documentos, setores, unidades, órgãos e procedimentos interligados, visando dar segurança à opinião do responsável pela execução do trabalho sobre o fato observado.

3.3 Tipos de Auditoria

3.3.1 Tipos de Auditoria quanto ao momento em que serão realizadas

3.3.1.1 Auditoria prévia

Considera-se auditoria prévia àquela resultante de análise preliminar, diagnósticos organizacionais de números efetuados através das apreciações de cifras e/ou utilização de parâmetros, a fim de medir a eficácia da administração operacional do Órgão/Entidade Pública Estadual.

Incluem-se, também, aqueles solicitados por terceiros ou percebidos pelos auditores nos casos de dolo.

3.3.1.2 Auditoria concomitante ou de acompanhamento

Considera-se auditoria concomitante aquela efetuada no decurso das operações contábeis, financeiras, organizacionais e de gestão, objetivando medir os aspectos de eficácia, eficiência, efetividade, legitimidade e economicidade, assessorando a Administração Pública Estadual.

3.3.1.3 Auditoria subsequente

Entende-se por auditoria subsequente aquela decorrente de Processo de Prestação de Contas e Tomada de Contas, a fim de verificar a regularidade da arrecadação e recolhimento da receita, assim como a do empenho, liquidação e pagamento da despesa; verificação da legalidade dos atos da execução orçamentária; e a verificação dos programas de trabalho e de sua execução. Também é considerada por auditoria subsequente a tomada de contas especial, cuja finalidade é a apuração dos fatos em caráter emergencial, com a identificação dos responsáveis e a quantificação pecuniária do dano.

3.3.2 Tipos de Auditoria quanto ao foco dos trabalhos

3.3.2.1 Auditoria de Conformidade

Auditoria de Conformidade é o processo em que se avalia a adequação dos processos, procedimentos e das atividades das unidades auditadas com a legislação e os regulamentos aplicáveis. Verificam-se todos os aspectos relacionados com as seguintes gestões:

- a) Gestão Orçamentária (Indicadores da Execução Orçamentária, cumprimento das metas estabelecidas no PPA);
- b) Gestão Financeira e Contábil (Elaboração das Demonstrações Contábeis, Análises das Contas);
- c) Gestão Patrimonial (Inspeção Física de Bens Patrimoniais e Almoxarifado, Prestações de Contas de Bens Patrimoniais e de Almoxarifados, Controle de Bens e Almoxarifado);
- d) Gestão de Suprimentos de Bens e Serviços (Licitações, Dispensas, Inexigibilidades, Contratos, Convênios);
- e) Gestão de Recursos Humanos (Folha de Pagamento, Concursos Públicos, Contratações);
- f) Gestão Tributária (obrigações principais e acessórias com tributos, bases de cálculo e pagamentos de tributos).

3.3.2.2 Auditoria de Natureza Operacional (ANOp)

Auditoria de natureza operacional é o processo de coleta e de análise sistemáticas de informações sobre características, processos e resultados de um programa, atividade ou

organização, com base em critérios fundamentados, com o objetivo de aferir o desempenho da gestão governamental, com a finalidade de subsidiar os mecanismos de responsabilização por desempenho e contribuir para aperfeiçoar a gestão pública.

Tradicionalmente, os critérios que orientam ANOp estão relacionados às dimensões de efetividade, eficiência e eficácia. Além de equidade; transparência; participação social, sustentabilidade; qualidade; aplicação de boas práticas e articulação institucional.

3.3.2.2.1 Efetividade

Relação entre os resultados de uma intervenção ou programa, em termos de efeitos sobre a população-alvo (efeitos e impactos observados), e os objetivos pretendidos (efeitos e impactos esperados). Trata-se, portanto, de verificar a ocorrência de mudanças na população-alvo que se poderia razoavelmente atribuir às ações do programa avaliado.

3.3.2.2.2 Eficiência

Relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados em um determinado período de tempo. Essa dimensão, portanto, mede o esforço do processo de transformação de insumos em produtos.

3.3.2.2.3 Eficácia

Grau em que se atingem os objetivos de uma ação (quanto a bens e serviços disponibilizados), em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados.

3.3.2.2.4 Equidade

Princípio que reconhece a diferença entre os indivíduos e a necessidade de tratamento diferenciado.

3.3.2.2.5 Transparência

Princípio democrático que preconiza o livre fluxo de informações suficientes e claras para que grupos interessados possam compreender e monitorar, de forma direta, a atuação governamental. Associado à garantia de participação social é essencial ao exercício da cidadania.

3.3.2.2.6 Participação Social

A participação social é a base para o efetivo exercício da cidadania e da responsabilização do gestor público. Trata-se, portanto, de verificar a existência de mecanismos de participação

social que canalizem as reivindicações de beneficiários e usuários de programas e serviços públicos. Deve-se examinar, por exemplo, em que grau o órgão ou programa oferece uma efetiva possibilidade de recurso, admitindo ser cobrado no caso de falta de acesso, falta de atendimento ou baixa qualidade na prestação de serviços.

3.3.2.2.7 Sustentabilidade

Diz respeito à permanência dos resultados alcançados por uma intervenção governamental. Refere-se, portanto, às características do desenho da intervenção governamental que favorecem o alcance de resultados definitivos, os quais permanecerão mesmo após o encerramento das atividades do programa ou projeto.

3.3.2.2.8 Qualidade

Diz respeito ao grau em que o serviço prestado ou os bens distribuídos por instituição pública, governamental ou não, atende às expectativas dos usuários e aos padrões de prestação estabelecidos.

3.3.2.2.9 Aplicação de Boas Práticas

Diz respeito ao levantamento de boas práticas de gestão que podem ser replicadas para outros órgãos e entidades.

3.3.2.2.10 Articulação institucional

Coordenação necessária entre órgãos e/ou esferas de governo responsáveis pela implementação de uma ação ou programa com vistas a alcançar objetivo comum.

3.3.2.2.11 Ciclo dos Trabalhos de ANOp

O trabalho de ANOp passa por algumas etapas, que estão evidenciadas na Figura 01.



Fonte: TCU

Figura 01: Ciclo dos Trabalhos de ANOp

Os trabalhos de ANOP iniciam-se com a seleção do objetivo da auditoria. Essa seleção é realizada em duas fases: a primeira consiste na aplicação de uma matriz de risco; a segunda, na realização do estudo de viabilidade.

3.3.2.11.1 Seleção do Objetivo da Auditoria: Matriz de Risco e Estudo de Viabilidade

A matriz de risco é o instrumento mediante o qual se busca selecionar os programas com base em questões que atribuam valor para os critérios de relevância, risco e materialidade. Aqueles programas mais bem pontuados na matriz serão objeto de estudo de viabilidade que indicará as oportunidades para se realizar uma auditoria de natureza operacional.

Relevância é um critério de avaliação que busca aferir a importância relativa das ações em estudo, independente de sua materialidade. Para avaliar a importância relativa dos programas é necessário levantar informações mediante pesquisas nos sistemas disponíveis e entrevistas com pessoas envolvidas.

Risco é a expressão da probabilidade de ocorrência de eventos futuros incertos que têm potencial para influenciar o alcance dos objetivos de uma organização.

Materialidade é a importância relativa ou representatividade do valor ou do volume de recursos envolvidos, em determinado contexto.

Quanto ao estudo de viabilidade, o que se espera é assegurar que os trabalhos a serem realizados possam contribuir efetivamente para a melhoria do desempenho dos programas e para a responsabilização por desempenho dos gestores governamentais, em áreas prioritárias e relevantes para a sociedade, mediante a avaliação das ações governamentais.

É necessário, portanto, que a seleção dos objetos de auditoria, quer sejam programas, atividades ou ações, seja orientada com base em critérios objetivos, mensuráveis e transparentes.

3.3.2.2.11.2 Planejamento

No planejamento de uma auditoria, alguns pontos essenciais devem ser considerados:

- Cronograma das atividades
- Aplicação das técnicas de diagnóstico
- Levantamento de informações sobre o objeto auditado
- Indicadores de Desempenho
- Projeto de Auditoria - Matriz de Planejamento
- Critérios de Auditoria
- Papéis de Trabalho
- Teste Piloto

No primeiro momento do planejamento, deve ser elaborado o cronograma de atividades.

O cronograma deve conter:

- a relação das tarefas a serem executadas;
- os responsáveis pelas tarefas;
- o prazo para execução das tarefas.

Esse instrumento permite que a equipe planeje e organize suas atividades, para facilitar a alocação de seus membros de acordo com as tarefas necessárias e o tempo disponível.

A etapa do planejamento se materializa por meio de uma matriz, denominada Matriz de Planejamento, na qual constará a proposta de trabalho da auditoria, com todos os elementos relevantes do que se pretende realizar durante a fase de execução.

A matriz de planejamento possibilita ao auditor esquematizar de forma clara e concisa o que se deseja analisar, as informações que se deseja obter e como obter essas informações.

Informações que deverão constar na Matriz de Planejamento:

- ✓ Problema de auditoria

- ✓ Questões de auditoria
- ✓ Fontes de informação
- ✓ Métodos de coleta de dados
- ✓ Limitações aos trabalhos de auditoria
- ✓ O que a análise vai permitir dizer

Exemplo:

Problema de Auditoria - Enunciar de forma clara e resumida o aspecto a ser focado pela auditoria, de acordo com o levantamento de auditoria previamente realizado.

| Questão de auditoria | Fontes de informação | Método de coleta de dados | Método de análise de dados | Limitações | O que a análise vai permitir dizer |
|--|---|--|--|--|--|
| Especificar os termos- Chave e o escopo da questão: - período de abrangência; - população-alvo; - área geográfica. | Identificar as fontes de cada item de informação. | Especificar os métodos de coleta a serem empregados, quais sejam: - entrevistas (estruturadas ou semi-estruturadas); - questionário; - grupo focal; - observação direta. | Especificar as técnicas a serem utilizadas na análise de dados: - estatística descritiva; - análise qualitativa (p.ex. análise de conteúdo); - análise multivariada; - regressão; - outras. | Especificar as limitações relativas: - à estratégia metodológica adotada; - à qualidade das informações; - às condições operacionais de realização do trabalho. | Esclarecer precisamente que conclusões ou resultados podem ser alcançados a partir da estratégia metodológica adotada. |

3.3.2.2.11.3 Etapas da execução

A execução dos trabalhos de campo inicia-se com a coleta de dados realizada com os gestores, com os beneficiários ou com os demais envolvidos na execução do programa ou atividade.

Realiza-se essa fase de execução da auditoria, normalmente, *in loco* por meio de entrevista com os gestores e com os beneficiários do programa ou atividade.

Os dados também podem ser coletados com o auxílio de questionários e pelo exame de documentos e sistemas informatizados.

Outras estratégias metodológicas, além da inspeção *in loco* poderão ser utilizadas em trabalhos de ANOp:

- ✓ visitas de estudo;
- ✓ estudo de caso;
- ✓ pesquisa documental;
- ✓ pesquisa postal (probabilística ou não);
- ✓ utilização de dados secundários;
- ✓ delineamento quase-experimental.

Após a coleta de dados a equipe inicia a fase de tratamento e análise com o uso de ferramentas e técnicas adequadas. A definição do método de análise dependerá da estratégia metodológica adotada.

Nas ANOps, os achados de auditoria são registrados em uma matriz que especifica, por questão de auditoria, os seguintes itens: achados principais, análises e evidências, causas, efeitos, boas práticas e recomendações, e benefícios esperados.

A MATRIZ DE ACHADOS é um instrumento bastante útil na organização e na compreensão dos achados de forma homogênea por toda equipe envolvida na auditoria. Revela-se, ainda, um bom instrumento para nortear a elaboração do relatório, pois permite a visualização direta das causas dos problemas, o que propicia um direcionamento das propostas de encaminhamento.

MATRIZ DE ACHADOS

| Achados Principais | Análises e Evidências | Causas | Efeitos | Boas Práticas | Recomendações | Benefícios Esperados |
|---|--|--|--|---|--|---|
| Relacionar as constatações de maior relevância, identificadas a partir de discrepâncias entre a situação encontrada na fase de execução e dos critérios de desempenho previstos para a ação auditada. Apresentam oportunidade de melhoria para o desempenho do órgão ou do programa auditado. | São registrados os métodos de análise de dados e seu emprego na produção de evidências. De forma sucinta, devem ser indicadas as técnicas utilizadas para tratar as informações coletadas durante a execução dos resultados obtidos. | São registradas as causas do baixo desempenho observado, indicando-se aquelas ligadas à operacionalização ou à concepção do objeto da auditoria, e aquelas que estão fora do controle ou da influência do gestor, quando o caso. OBS. As recomendações conterão as medidas consideradas necessárias para sanear as causas do desempenho insuficiente. | São registradas as consequências relacionadas às causas e aos correspondentes achados. É a medida da relevância do achado. | São relacionadas as boas práticas identificadas na fase de execução, como forma de subsidiar a proposta de recomendações. | Relacionam-se as recomendações de deverão estar alinhadas com as causas subjacentes aos achados de auditoria. Devem ser elaboradas de forma a tratar a origem das deficiências e discrepâncias diagnosticadas pela equipe de auditoria. As propostas devem ser objeto de análise criteriosa. | São relacionados os benefícios quantitativos, se possível, e qualitativos que se espera alcançar com a implementação das recomendações. |

A Matriz de Achados fornece elementos para a elaboração de relatórios preliminares de auditoria, cujo relatório preliminar é o documento elaborado pela equipe de auditoria a ser encaminhado ao gestor, onde o mesmo incorpora seus comentários sobre o conteúdo apresentado.

Após essa etapa, as Coordenações de Auditoria da AGE elaborarão o relatório final da auditoria de ANOp, incorporando os comentários do gestor e a devida manifestação da equipe de auditoria sobre os itens comentados.

O relatório final será encaminhado para o órgão ou entidade auditado, à secretaria de vinculação desse órgão e a outras instituições, conforme orientação do Auditor Geral do Estado.

3.3.2.2.11.4 Apreciação

A apreciação dos relatórios de auditoria de natureza operacional no âmbito da AGE é de competência de uma equipe designada pelo Auditor Geral do Estado.

3.3.2.2.11.5 Divulgação

Para que haja transparência das ações governamentais e para que as informações constantes nos relatórios de auditoria alcancem o maior número de pessoas e entidades possível, a AGE divulgará um resumo dos trabalhos realizados nas Contas de Gestão do Governo, a ser disponibilizada pelo sítio da AGE na internet.

3.3.2.2.11.6 Monitoramento

Em ANOp, monitorar consiste em acompanhar as providências tomadas e avaliar o grau de implementação das recomendações propostas em relatório de auditoria/avaliação.

O monitoramento visa também maximizar a probabilidade de adoção das recomendações e verificar a sua adequação. Além disso, permite a retroalimentação do sistema, na medida em que fornece aos gestores as informações de que necessitam para verificar se as ações que vêm adotando têm contribuído para o alcance dos resultados desejados.

As recomendações visam à melhoria do desempenho do programa e podem abranger diversos aspectos:

- ✓ Revisão da concepção do programa
- ✓ Alteração de procedimentos operacionais
- ✓ Capacitação de recursos humanos
- ✓ Confecção de manuais
- ✓ Integração com ações de outros programas
- ✓ Definição da participação de estados e municípios na implementação do programa
- ✓ Criação de ação de desenvolvimento e fortalecimento institucional
- ✓ Estabelecimento de critérios objetivos para alocação de recursos
- ✓ Aprimoramento de normativos
- ✓ Melhoria de controles
- ✓ Elaboração de indicadores de desempenho

A forma como são apresentadas as recomendações contribui significativamente para o sucesso do monitoramento. A objetividade dos procedimentos recomendados permite que se opine, com clareza, sobre os estágios de sua implementação, o que facilita o trabalho nesta fase.

Nesse contexto, utilizam-se as seguintes categorias na avaliação da implementação das recomendações:

- ✓ implementada
- ✓ parcialmente implementada
- ✓ em implementação
- ✓ não implementada
- ✓ não aplicável

Ocorre **recomendação não aplicável** em razão de mudanças nas condições observadas, durante a auditoria, na estrutura do órgão, na regulamentação do programa, no entendimento quanto à adequação da recomendação.

A categoria **parcialmente implementada** aplica-se nas seguintes circunstâncias:

- ✓ quando a implementação pode ser medida em unidades de produtos, sem que todos os produtos estejam concluídos;
- ✓ quando o gestor, sem implementar totalmente a recomendação, considera as providências concluídas.

A **categoria em implementação** aplica-se nas situações em que as providências para implementar a recomendação ainda estejam em curso ou quando a recomendação for de implementação contínua.

Essas categorias podem ser apresentadas em quadro-resumo, nas conclusões dos relatórios parciais e de impacto, de forma a mensurar a taxa média de implementação das recomendações.

3.3.3-Auditoria Especial

Auditoria Especial objetiva o exame de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, sendo realizadas para atender determinação expressa de autoridade competente. Classificam-se nesse tipo os demais trabalhos auditoriais não inseridos em outras classes de atividades.

3.4 Fiscalização

Fiscalização é uma técnica de controle que visa a comprovar se o objeto dos programas de governo existe, corresponde às especificações estabelecidas, atende às necessidades para as quais foi definido e guarda coerência com as condições e características pretendidas e se os mecanismos de controle administrativo são eficientes.

O ato de fiscalizar é a aplicação do conjunto de procedimentos capazes de permitir o exame dos atos da administração pública, visando avaliar as execuções de políticas públicas pelo produto, atuando sobre os resultados efetivos dos programas do Governo Estadual.

Cabe ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual, por intermédio da técnica de fiscalização, dentre outras atividades:

- fiscalizar e avaliar a execução dos programas de governo, inclusive ações descentralizadas realizadas à conta de recursos oriundos dos Orçamentos do Estado, quanto à execução das metas e objetivos estabelecidos e à qualidade do gerenciamento;
- aferir o nível de adequação dos mecanismos de controle social sobre os programas contemplados com recursos oriundos dos orçamentos do Estado.

A finalidade básica da fiscalização é avaliar a execução dos programas de governo integrantes ou não dos orçamentos do estado e do Plano Plurianual.

3.4.1 Tipos de Fiscalização

As fiscalizações são executadas das seguintes formas:

- a) Direta
- b) Indireta
- c) Compartilhada
- d) Terceirizada

3.4.1.1 Fiscalização Direta

Trata-se das atividades de fiscalização executadas diretamente por servidores em exercício nos órgãos Central e setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual, sendo subdivididas em:

- centralizada: executada, exclusivamente, por servidores em exercício no órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual;
- descentralizada: executada, exclusivamente, por servidores em exercício nos órgãos setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual;
- Integrada: executada, conjuntamente, por servidores em exercício no órgão central e setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual.

3.4.1.2 Fiscalização Indireta

Trata-se das atividades de fiscalização executadas, com a participação de servidores não lotados nos Órgãos do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual, que desempenham atividades de fiscalização em quaisquer instituições da Administração Pública Estadual ou entidade privada.

3.4.1.3 Fiscalização Compartilhada

Coordenada pelo Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual com o auxílio de órgãos/instituições públicas ou privadas.

3.4.1.4 Fiscalização Terceirizada

Executada por organização não governamental, ou por empresas privadas que desenvolvam atividades de fiscalização.

3.5 Procedimentos e Técnicas de Fiscalização

Os Procedimentos e as Técnicas de Fiscalização constituem-se em investigações técnicas que, tomadas em conjunto, permitem a formação fundamentada da opinião por parte do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual.

3.5.1 Procedimentos de Fiscalização

Procedimento de fiscalização é o conjunto de verificações e averiguações previstas num programa de fiscalização, que permite obter evidências ou provas suficientes e adequadas para analisar as informações necessárias à formulação e fundamentação da opinião por parte do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual. Trata-se ainda, do mandamento operacional efetivo, são as ações necessárias para atingir os objetivos propostos para a fiscalização. Também chamado de comando, o Procedimento representa a essência do ato de fiscalizar, definindo o ponto de controle sobre o qual se deve atuar, o fundamental é descrever o que se deve fazer, ou seja, como deve ser o exame.

3.5.2 Técnicas de Fiscalização

Técnica de fiscalização é o conjunto de ferramentas e processos operacionais para a obtenção de evidências físicas.

As inúmeras classificações e formas de apresentação das Técnicas de fiscalização serão agrupadas nos tipos básicos seguintes:

- indagação escrita ou oral - uso de entrevistas junto ao pessoal da unidade/entidade fiscalizada, para obtenção de dados e informações.
- análise documental – exame de processos, atos formalizados e documentos avulsos.

— conferência de cálculos - revisão das memórias de cálculos ou a confirmação de valores através do cotejamento de elementos numéricos correlacionados, de modo a constatar a adequação dos cálculos realizados.

— confirmação externa - confirmar junto de fontes externas à unidade/entidade, da fidedignidade das informações obtidas internamente. Esta técnica, consiste na circularização das informações com a finalidade de obter confirmações em fonte diversa da fonte original dos dados.

— correlação das informações obtidas - cotejamento de informações obtidas de fontes independentes, autônomas e distintas. Esta técnica procura a consistência mútua entre diferentes amostras de evidência.

— inspeção Física - exame usado para testar a efetividade dos controles, particularmente, daqueles relativos à segurança de quantidades físicas ou qualidade de bens tangíveis e especificação técnica. A evidência é coletada sobre itens tangíveis.

— observação das atividades e condições – 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.

— teste laboratorial – aplicados nos itens/materiais, objeto de fiscalização, que procuram fornecer evidências quanto à integridade, à exatidão, ao nível, ao tipo, à qualidade e a validade desses objetos; observando as diretrizes genéricas do teste laboratorial, quais sejam, objetivo, alvo, atributo ou condição a ser pesquisado, como a população será testada, tamanho e avaliação do resultado do teste. De um modo geral, é demandada a um terceiro a execução dessa técnica.

— exame dos registros – 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.

4 NORMAS FUNDAMENTAIS DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO ESTADUAL

As Normas Fundamentais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual têm como finalidades:

- orientar os servidores do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual para o exercício de suas funções e assunção de responsabilidades;
- padronizar e esclarecer a terminologia utilizada no Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual, nas suas várias áreas de atuação, modalidades e enfoques técnicos;
- permitir levar ao conhecimento da Administração Pública Estadual o papel, as responsabilidades, a capacitação dos servidores do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo, a forma de atuação, o âmbito dos trabalhos envolvidos, as atribuições e, principalmente, as contribuições à melhoria de desempenho da gestão pública;
- servir de instrumento para ampliar e melhorar o relacionamento técnico-profissional entre os servidores do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual nas diferentes esferas de governo e destes com os auditores internos e independentes;
- servir de ponto de partida para as adaptações que, diante de circunstâncias legais, tiverem de ser efetuadas no exercício da ação de controle, tendo em vista as diferentes modalidades jurídicas – na administração direta, indireta e descentralizada do Poder Executivo Estadual; e
- servir de instrumento de apoio ao aperfeiçoamento profissional dos servidores do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual.

4.1 Normas Relativas aos Servidores do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual

A conduta do servidor do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual pautar-se-á pelas regras estabelecidas neste manual e no Regulamento do Estatuto dos Funcionários Públicos Civis do Poder Executivo do Estado do Rio de Janeiro. O servidor deve adotar comportamento ético, cautela e zelo profissional, no exercício de suas atividades.

Deve manter uma atitude de independência que assegure a imparcialidade de seu julgamento, nas fases de planejamento, execução e emissão de sua opinião, bem assim nos demais aspectos relacionados com sua atividade profissional.

O servidor do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual deve ter um comprometimento técnico-profissional e estratégico, permitindo a capacitação permanente, utilização de tecnologia atualizada e compromisso com a sua missão institucional.

A atividade de controle é de caráter multidisciplinar e realizada em equipe, devendo o espírito de cooperação entre os servidores e chefias prevalecer sobre posicionamentos meramente pessoais.

O servidor do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual é um membro de um órgão ou setor de controle, com diferentes profissionais, onde cada um deve cooperar com seu talento e profissionalismo no sentido de agregar o máximo de valor ao trabalho realizado pela instituição.

No desempenho de suas funções, deve, ainda, observar os seguintes aspectos:

— **comportamento ético** - deve ter sempre presente que, como servidor público, se obriga a proteger os interesses da sociedade e respeitar as normas de conduta que regem os servidores públicos, não podendo valer-se da função em benefício próprio ou de terceiros, ficando, ainda, obrigado a guardar confidencialidade das informações obtidas, não devendo revelá-las a terceiros, sem autorização específica, salvo se houver obrigação legal ou profissional de assim proceder;

— **cautela e zelo profissional** - agir com prudência, habilidade e atenção de modo a reduzir ao mínimo a margem de erro e acatar as normas de ética profissional, o bom senso em seus atos e recomendações, o cumprimento das normas gerais de controle interno e o adequado emprego dos procedimentos de aplicação geral ou específica;

— **independência** - manter uma atitude de independência com relação ao agente controlado, de modo a assegurar imparcialidade no seu trabalho, bem assim nos demais aspectos relacionados com sua atividade profissional;

— **soberania** - possuir o domínio do julgamento profissional, pautando-se no planejamento dos exames de acordo com o estabelecido na ordem de serviço, na seleção e aplicação de procedimentos técnicos e testes necessários, e na elaboração de seus relatórios;

— **imparcialidade** – abster-se de intervir em casos onde haja conflito de interesses que possam influenciar a imparcialidade do seu trabalho, devendo comunicar o fato aos seus superiores;

— **objetividade** – procurar apoiar-se em documentos e evidências que permitam convicção da realidade ou a veracidade dos fatos ou situações examinadas;

— **conhecimento técnico e capacidade profissional** - em função de sua atuação multidisciplinar, deve possuir um conjunto de conhecimentos técnicos, experiência e capacidade para as tarefas que executa conhecimentos contábeis, econômicos, financeiros e de outras disciplinas para o adequado cumprimento do objetivo do trabalho;

— **atualização dos conhecimentos técnicos** - manter atualizado seus conhecimentos técnicos, acompanhando a evolução das normas, procedimentos e técnicas aplicáveis ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual;

— **uso de informações de terceiros** – valer-se de informações anteriormente produzidas pelos profissionais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual, não necessitando reconfirmá-las ou retestá-las, haja vista a utilização das mesmas técnicas e observação das mesmas normas no âmbito do Sistema;

— **cortesia** – ter habilidades no trato, verbal e escrito, com pessoas e instituições, respeitando superiores, subordinados e pares, bem como, aqueles com os quais se relaciona profissionalmente.

4.2 Normas relativas à Execução do Trabalho no Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual

O servidor do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual, no exercício de suas funções, terá livre acesso a todas as dependências do órgão ou entidade examinado, assim como a documentos, valores e livros considerados indispensáveis ao cumprimento de suas atribuições, não lhe podendo ser sonogado, sob qualquer pretexto, nenhum processo, documento ou informação, devendo o servidor guardar o sigilo das informações caso elas estejam protegidas legalmente.

Quando houver limitação da ação, o fato deverá ser comunicado, de imediato, por escrito, ao dirigente do órgão ou entidade examinada, solicitando as providências necessárias.

4.2.1 Exame Preliminar

O trabalho a ser realizado pelo Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual deve ser adequadamente planejado.

Com o objetivo de obter os elementos necessários ao planejamento dos trabalhos, o servidor do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual deve examinar as informações constantes da ordem de serviço e dos planos estratégico e operacional a que se vincula o objeto do controle. Para tanto, deve considerar a legislação aplicável, normas e instruções vigentes, bem como os resultados dos últimos trabalhos realizados e diligências pendentes de atendimento, quando for o caso.

4.2.2 Elaboração do programa de trabalho

A elaboração de um adequado programa de trabalho exige:

- a determinação precisa dos objetivos do exame, ou seja, a identificação sobre o que se deseja obter com a auditoria e a fiscalização;
- a identificação do universo a ser examinado;
- a definição e o alcance dos procedimentos a serem utilizados;
- a localização do objeto ou unidade examinada;
- o estabelecimento das técnicas apropriadas;
- a estimativa dos homens x horas necessários à execução dos trabalhos;
- referência quanto ao uso de material e/ou documentos de exames prévios ou outras instruções específicas.

4.2.3 Avaliação dos controles internos administrativos

Quando ficar identificado na ordem de serviço à necessidade de avaliação dos controles internos administrativos, o servidor do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual deve efetuar um adequado exame com vistas à avaliação da capacidade e da efetividade dos sistemas de controles internos administrativos, contábil, financeiro, patrimonial, de pessoal, de suprimento de bens e serviços e operacional dos órgãos da administração direta, entidades da administração indireta, projetos e programas.

A avaliação da capacidade dos sistemas de controle interno administrativo, os procedimentos, políticas e registros que compõem os controles, com o objetivo de constatar se estes proporcionam razoável segurança de que as atividades e operações se realizam, de forma a possibilitar o atingimento das metas, em termos satisfatórios de economia, eficiência e eficácia.

A realização do exame das operações que se processam nos sistemas de controle interno administrativo, com o propósito de verificar se os procedimentos, políticas, mecanismos, registros e outros dados relevantes, funcionam de acordo com o previsto e se os objetivos de controle estão sendo atendidos, de forma permanente, sem desvios.

O exame dos objetivos de controle dos órgãos e entidades que adotam sistemas de controle interno administrativo compreende um plano de organização e todos os métodos e procedimentos, de forma ordenada, para: proteger seus recursos, obter informações oportunas e confiáveis, promover a eficiência operacional e assegurar a observância das leis, normas e políticas vigentes, com o intuito de alcançar o cumprimento das metas e objetivos estabelecidos.

Deverá, ainda:

- certificar a existência e propriedade dos procedimentos e mecanismos de salvaguarda dos recursos humanos, financeiros e materiais, assim como do devido uso e funcionamento dos mesmos;
- constatar se os sistemas de registros incluem a totalidade das operações realizadas e se os métodos e procedimentos utilizados permitem confiar se as informações, financeira e operacional, oriundas daqueles, refletem, adequadamente, a boa e regular utilização dos recursos, bem como o cumprimento das metas e dos objetivos dos programas;
- certificar a existência e a idoneidade dos critérios, para identificar, classificar e mensurar dados relevantes das operações, verificando, igualmente, se estão sendo adotados parâmetros adequados para avaliação da efetividade, eficiência, eficácia e economicidade dessas operações; e
- comprovar se os procedimentos estabelecidos asseguram, razoavelmente, o cumprimento das diretrizes governamentais, das leis, regulamentos, normas e outras disposições de observância obrigatória.

A prevenção de impropriedades e irregularidades dos sistemas de controle interno administrativo, instituídos em um órgão ou entidade, deve conter procedimentos, mecanismos e diretrizes que prevejam ou minimizem o percentual de impropriedades ou irregularidades. Um bom sistema de controle interno administrativo reduz a probabilidade de ocorrer tais impropriedades ou irregularidades, ainda que não possa evitá-las totalmente.

4.2.4 Coordenação das atividades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual

Toda atividade do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual deve ser coordenada pela chefia ou por servidor a quem a função for formalmente delegada.

A responsabilidade de quem dirige a função, o titular da unidade do Sistema de Controle Interno deve coordenar todas as atividades que envolvem a execução do trabalho, podendo delegar parte das tarefas a supervisores de auditoria, devendo para isso, estabelecer mecanismos e procedimentos adequados para avaliar a atuação destes supervisores, assegurando-se de que esses possuam conhecimentos técnicos e capacidade profissional suficientes ao adequado cumprimento das atribuições que lhes são conferidas.

A Supervisão das equipes de trabalho do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual deve ser atribuída a servidor com maior experiência, conhecimentos técnicos e capacidade profissional, que deve instruir e dirigir, adequadamente, seus subordinados, no que tange à execução dos trabalhos e ao cumprimento das ordens de serviço, devendo, ainda, contribuir para o desenvolvimento dos seus conhecimentos e capacidade profissional.

O grau de intensidade da supervisão exercida sobre a equipe está diretamente relacionado aos seguintes fatores: conhecimento e capacidade profissional dos membros da equipe; o grau de dificuldade previsível dos trabalhos; e alcance de prováveis impropriedades ou irregularidades a detectar no órgão ou entidade examinada. As evidências da supervisão exercida deverão ficar registradas nos próprios papéis de trabalho.

4.2.5 Áreas e enfoques da coordenação e supervisão

A supervisão deve abranger a verificação:

- do correto planejamento dos trabalhos de acordo com o solicitado na etapa do planejamento dos trabalhos;
- da aplicação de procedimentos e técnicas para o atingimento das metas/objetivos previstos para a execução dos trabalhos, de acordo com o programa fornecido;
- da adequada formulação dos papéis de trabalho;
- da necessária consistência das observações e conclusões;
- da fiel observância dos objetivos estabelecidos na ordem de serviço;
- do cumprimento das normas e dos procedimentos de aplicação geral.

Obtenção de evidências - em atendimento aos objetivos da atividade, o servidor do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual, deve realizar, na extensão indicada na ordem de serviço, os testes ou provas adequados nas circunstâncias, para obter evidências qualitativamente aceitáveis que fundamentem, de forma objetiva, seu trabalho.

Finalidade da evidência - consiste na obtenção suficiente de elementos para sustentar a emissão de sua opinião, permitindo chegar a um grau razoável de convencimento da realidade dos fatos e situações observadas, da veracidade da documentação examinada, da consistência da contabilização dos fatos e fidedignidade das informações e registros gerenciais para fundamentar, solidamente, seu trabalho. A validade do seu trabalho depende diretamente da qualidade das evidências que são consideradas satisfatórias quando reúnem as características de suficiência, adequação e pertinência.

Suficiência da evidência – ocorre quando, mediante a aplicação de testes que resultem na obtenção de uma ou várias provas, o servidor do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual é levado a um grau razoável de convencimento a respeito da realidade ou veracidade dos fatos examinados.

Adequação da evidência – entende-se como tal, quando os testes ou exames realizados são apropriados à natureza e características dos fatos examinados.

Pertinência da evidência - a evidência é pertinente quando há coerência com as observações, conclusões e recomendações eventualmente formuladas.

Crítérios para obtenção da evidência - na obtenção da evidência, o servidor do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual deve guiar-se pelos critérios de importância relativa e de níveis de riscos prováveis. A importância relativa refere-se ao significado da evidência no conjunto de informações e os níveis de riscos prováveis, às probabilidades de erro na obtenção e comprovação da evidência.

Impropriedades e irregularidades - o servidor do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual, no decorrer de qualquer atividade, deve prestar especial atenção àquelas transações ou situações que denotem indícios de irregularidades e, quando sejam obtidas evidências das mesmas, deverá ser dado o devido tratamento, com vistas a permitir que os dirigentes possam adotar as providências corretivas pertinentes, quando couber.

Caracterização de impropriedade e irregularidade – impropriedade consiste em falhas de natureza formal de que não resulte dano ao erário, porém evidencia-se a não observância aos princípios de legalidade, legitimidade, eficiência, eficácia e economicidade. A irregularidade é caracterizada pela não observância desses princípios, constatando a existência de desfalque, alcance, desvio de bens ou outra irregularidade de que resulte prejuízo quantificável para o Erário.

Deteção de impropriedades e irregularidades – apesar de não ser o objetivo primordial das atividades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual a busca de impropriedades ou de irregularidades, o servidor deve estar consciente da probabilidade de, no decorrer dos exames, defrontar-se com tais ocorrências. Compete-lhe assim, prestar especial atenção às transações ou situações que apresentem indícios de irregularidades e, quando obtida evidências, comunicar o fato aos dirigentes para adoção das medidas corretivas cabíveis. A aplicação dos procedimentos especificados na ordem de serviço não garante necessariamente, a deteção de toda impropriedade ou irregularidade. Portanto, a identificação posterior de situação imprópria ou irregular, ocorrida no período submetido a exame, não significa que o trabalho tenha sido inadequado.

Apuração de impropriedades e irregularidades - exige do servidor do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual extrema prudência e profissionalismo. Ao verificar a ocorrência de irregularidades, o servidor deve levar o assunto, por escrito, ao conhecimento do dirigente da unidade ou entidade examinada, solicitando os esclarecimentos e justificativas pertinentes, quando isso não implicar risco pessoal. Na hipótese de risco pessoal informar a ocorrência ao seu dirigente que o orientará e adotará as providências necessárias.

4.3 Normas relativas à Opinião do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual

A opinião do Órgão ou Unidades de Controle Interno do Poder Executivo Estadual deve ser expressa por meio de Certificado ou Parecer, que serão precedidos de um Relatório de Auditoria.

O Certificado e o Parecer de Auditoria serão emitidos na verificação das contas dos responsáveis pela aplicação, utilização ou guarda de bens e valores públicos, e de todo aquele que der causa à perda, subtração ou estrago de valores, bens e materiais de propriedade ou responsabilidade do Estado.

Tanto o Certificado quanto o Parecer serão emitidos com base no Planejamento de Auditoria e nos achados decorrentes dos exames efetuados pelas equipes de auditoria.

4.3.1 Certificado de Auditoria

É o instrumento elaborado por servidores da Auditoria Geral do Estado, com base na execução de programas gerais ou específicos de Auditoria de Conformidade, ANOp e Especiais, e será subscrito pelo Auditor-Geral do Estado ou por servidor por este designado, ambos qualificados profissionalmente.

Quando o Órgão ou Unidade de Controle Interno do Poder Executivo Estadual não obtiver elementos comprobatórios suficientes e adequados, de tal modo que o impeça de formar opinião quanto à regularidade da gestão, a opinião decorrente dos exames fica sobrestada, por prazo previamente fixado para o cumprimento de diligência pelo órgão ou entidade examinado, quando então, mediante novos exames, a Auditoria Geral do Estado emitirá o competente Certificado.

Na ocorrência de eventos ou transações subseqüentes ao período examinado que, pela sua relevância, possam influir substancialmente na posição financeira e patrimonial do Órgão ou Entidade examinada, é indispensável que esses fatos sejam considerados em seu Certificado.

As Coordenações de Auditoria da Auditoria Geral do Estado deverão usar de toda acuidade e prudência no momento de sugerirem o tipo de Certificado a ser emitido.

Deve levar em conta, principalmente, que determinadas constatações relacionadas com falhas, omissões e impropriedades, podem significar, situações simplesmente impróprias, quando caberá a emissão de Certificado de Regularidade ou de Regularidade com Ressalvas, ou até mesmo irregulares, quando caberá a emissão de Certificado de Regularidade com Ressalvas ou de Irregularidade.

Tudo dependerá do acurado exame de todas as circunstâncias envolvidas na situação em julgamento, quando a Auditoria Geral do Estado terá de avaliar, em conjunto, fatores tais como: frequência da incidência no exercício; reincidência de constatação em exercícios anteriores; descumprimento a recomendações anteriores; evidência da intenção; ocorrência de prejuízo à Fazenda Estadual; jurisprudência de decisões do Tribunal de Contas do Estado na apreciação de casos semelhantes; e outros fatores que possam contribuir para a adequada definição do tipo de certificado a ser emitido.

São três os tipos de certificado, a saber: a) Regular; b) Regular com ressalva e c) Irregular.

4.3.1.1 Tipos de Certificado

4.3.1.1.1 Regular

Será emitido quando os exames realizados possibilitarem formar opinião de que na gestão dos recursos públicos foram adequadamente observados os princípios da legalidade, legitimidade e economicidade e que as demonstrações contábeis financeiras, orçamentárias, operacionais e patrimoniais apresentam, adequadamente, a posição real existente e estão em conformidade com as normas legais e princípios pertinentes à matéria.

4.3.1.1.2 Regular com Ressalvas

Quando os exames realizados apontarem falha, omissão ou impropriedades de natureza formal no cumprimento das normas legais e dos princípios pertinentes à matéria, nas escriturações e nos procedimentos de controle interno mantidos pelo órgão, entidade ou fundos, mas que pela sua irrelevância ou imaterialidade, não caracterizem irregularidade de atuação dos agentes responsáveis.

4.3.1.1.3 Irregular

Será emitido quando os exames realizados demonstrarem a não observância da aplicação dos princípios de legalidade, legitimidade e economicidade, constatando a existência de desfalque, alcance, desvio de bens ou outra irregularidade de que resulte prejuízo quantificável para a

Fazenda Estadual e/ou comprometam, substancialmente, as demonstrações financeiras e a respectiva gestão dos agentes responsáveis, no período ou exercício examinado.

A limitação para auditar os registros contábeis, financeiros, orçamentários, ou sobre a existência física de materiais ou de bens, também levará a Certificação Irregular. Tal opinião pode ser emitida devido à ocorrência de qualquer uma das seguintes circunstâncias:

- a) limitação significativa na extensão do exame;
- b) comprovação insuficiente dos dados, sendo impossível fundamentá-los adequadamente;
- c) existência de múltiplas e complexas incertezas que afetem um número significativo de rubricas das demonstrações contábeis.

4.3.2 Parecer de Auditoria ou Parecer do Controle Interno

É o instrumento elaborado por servidores da Auditoria Geral do Estado, com base em solicitações e processos administrativos que careçam de opinião, sem que haja obrigatoriedade de emissão de Certificados de Auditoria, é o caso, por exemplo, dos Pareceres de Auditoria nos processos de solicitação de abertura de créditos adicionais, dentre outros. O Parecer de Auditoria será subscrito pelo Auditor-Geral do Estado ou por servidor por este designado, ambos qualificados profissionalmente.

O Parecer de Auditoria será, também, emitido pelos titulares das Assessorias de Controle Interno, Auditorias Internas ou departamentos equivalentes.

O Parecer de Auditoria poderá ter modelos diferenciados, dependendo do tipo de gestão examinada, a critério da Auditoria Geral do Estado. Contudo, no que couber, deverão constar os seguintes requisitos:

- indicar número do processo, exercício examinado, unidade gestora/entidade examinada;
- citar, em parágrafo específico, o escopo do trabalho em função do tipo de auditoria realizada;
- registrar, no parágrafo intermediário, as impropriedades ou irregularidades que:

- a) caracterizem a inobservância de normas legais e regulamentares;
- b) afetem a gestão ou situação examinada;
- c) comprometam a economicidade, legalidade e legitimidade da gestão ou situação examinada;
- d) resultem ou não em prejuízo à Fazenda Estadual.

Observado o contido no parágrafo intermediário, concluir, no parágrafo final:

- a) emitindo opinião quanto à regularidade, ou não, da gestão examinada;
- b) conter data do Parecer correspondente ao dia de sua emissão;
- c) conter assinatura do responsável pela auditoria.

Os Pareceres poderão ser tipificados no mesmo formato dos Certificados, a saber: a) Regular; b) Regular com ressalva; e c) Irregular. Ou responder à questão objeto do processo, tipo: Concede ou Não Concede, Aprova ou Não Aprova, dentre outras.

4.4 Normas relativas à Forma de Comunicação

Para cada atividade realizada, o Órgão ou Unidade de Controle Interno do Poder Executivo Estadual deve elaborar relatório evidenciando os resultados dos exames efetuados, de acordo com a forma ou tipo de atividade.

Ainda, a título de forma de comunicação, poderão ser emitidas Notas Técnicas, em cujo documento deverá conter informação ou consideração de caráter técnico sob a apresentação das unidades que compõem o sistema de controle interno.

As informações quanto aos atos de gestão, fatos ou situações observados, devem reunir principalmente os seguintes atributos de qualidade:

Concisão - utilizar linguagem sucinta e resumida, transmitindo o máximo de informações de forma breve. É característica dessa linguagem a precisão e a exatidão;

Objetividade – expressar linguagem prática e positiva, demonstrando a existência real e material da informação;

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;

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;

Integridade – registrar a totalidade das informações de forma exata e imparcial, devendo ser incluídos na comunicação todos os fatos observados, sem nenhuma omissão, proporcionando uma visão completa das impropriedades/irregularidades apontadas, recomendações efetuadas e conclusão;

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 neles abordados possam ser objeto de oportunas providências;

Coerência – assegurar que a linguagem seja harmônica e concordante, de forma que a comunicação seja lógica, correspondendo aos objetivos determinados;

Apresentação – assegurar que os assuntos sejam apresentados numa seqüência 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; e

Conclusivo – permitir a formação de opinião sobre as atividades realizadas. Em situações identificadas na ordem de serviço, poderá ficar especificado que não cabe uma manifestação conclusiva principalmente nos casos em que os exames forem de caráter intermediário.

As comunicações devem seguir os padrões usualmente adotados no Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual, admitindo-se, em determinadas circunstâncias, as adaptações necessárias à melhor interpretação e avaliação dos resultados dos trabalhos.

4.4.1 Relatório

Concluídos os trabalhos de campo e após a discussão dos pontos de auditoria de maior risco com os Assessores de Controle Interno, ou equivalentes, e com os responsáveis pelas áreas auditadas, as ocorrências apuradas serão comunicadas pelo Relatório de Auditoria.

Desta forma, os Relatórios de Auditoria são os instrumentos básicos para informar aos diversos escalões da Administração o resultado dos trabalhos e exames efetuados.

Estes documentos têm por objetivo motivar ações preventivas ou corretivas, devendo ser adequadamente planejados, elaborados e escritos, apresentando de forma clara, exata, concisa e objetiva os pontos observados, as recomendações, as ressalvas formuladas e as irregularidades apuradas.

Na emissão do Relatório de Auditoria realizada com base no processo de Prestação e Tomada de Contas dos órgãos ou entidades examinadas. É necessário que se atenda aos seguintes requisitos:

- identificar o número do processo, período examinado e a unidade ou entidade examinada;
- indicar as normas que instruem o processo de Tomada ou Prestação de Contas;
- identificar o local em que foi realizado o trabalho;
- definir o objetivo da auditoria e identificar as demonstrações financeiras examinadas, no caso de auditoria contábil;
- declarar ter o exame sido efetuado por amostragem, na extensão julgada necessária e de acordo com as normas de auditoria aplicáveis ao Serviço Público Estadual;
- comentar sobre a extensão dos trabalhos e eventuais restrições;
- comentar sobre os controles internos administrativos, evidenciando, se for o caso, as deficiências e ineficácias dos sistemas;
- relatar sobre o cumprimento, ou não, das diretrizes governamentais e normas legais vigentes;
- comentar sobre a legalidade, legitimidade e economicidade na realização das despesas;

- apresentar, se necessário, recomendações visando à correção das falhas verificadas durante o exame, particularmente naquelas situações em que forem identificadas impropriedades e irregularidades, devendo-se evitar recomendações imprecisas ou genéricas que não permitam adequada avaliação de sua implementação; e
- comentar sobre a implementação das recomendações de relatórios de auditoria e fiscalização anteriores e de diligências do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual e do Tribunal de Contas do Estado.

4.4.1.1 Estrutura do Relatório

4.4.1.1.1 Analítico

O relatório final deve conter, quando aplicável, os seguintes tópicos:

- nome da entidade / vinculação;
- escopo da auditoria;
- tipo de exame;
- período examinado;
- verificação do cumprimento de Ressalvas e Recomendações de Auditoria do exercício anterior;
- falhas e/ou deficiências identificadas, suas causas e conseqüências para os objetivos ou resultados da entidade / área / atividade;
- recomendações destinadas ao aprimoramento dos sistemas e do controle interno, mencionando os benefícios de sua implementação por parte dos órgãos / entidades;
- quadros comparativos;
- Parecer Conclusivo, onde o auditor sintetiza sua opinião e, de conformidade com a legislação atual, conclui pela REGULARIDADE ou IRREGULARIDADE das contas.

4.4.1.1.2 Sintético

- nome da entidade / vinculação;
- escopo da auditoria;
- tipo de exame;
- período examinado;
- síntese do resultado dos trabalhos, podendo apresentar recomendações;
- Parecer Conclusivo, onde o auditor sintetiza sua opinião e, de conformidade com a legislação atual, conclui pela REGULARIDADE ou IRREGULARIDADE das contas.

4.4.1.2 Uniformização Redacional

Os trabalhos deverão ser submetidos nas seguintes especificações:

Editor de Texto

Word do Office 97 ou posterior

Configuração das Páginas

Tamanho do papel: A4 (29,7 cm x 21 cm)

Margem superior: 3 cm

Margem inferior: 2 cm

Margem esquerda: 3 cm
Margem direita: 2 cm

Configuração dos Textos

Fonte Times New Roman ou Arial, corpo 12

Espaçamento entre caracteres, palavras e linhas: 1,5, nas citações espaçamento simples e corpo 10.

Observações

Ilustrações, tabelas e gráficos: elaborados em Excel ou Power Point e incorporados ao Word (leia adiante como efetuar a incorporação), com fonte Times New Roman, corpo 10.

Para incorporar ilustrações, tabelas ou gráficos ao Word

A. Se a tabela ou o gráfico forem copiados do Excel:

1. No Excel, selecione o gráfico, a ilustração, a figura ou a tabela e, em seguida, o menu “Editar”, “Copiar”.
2. No Word, clique onde você deseja que o objeto seja incorporado. No menu “Editar”, selecione “Colar especial”.
3. Na janela “Colar Especial”, selecione a opção “Colar”, “Como” e “Figura ou imagem (Metarquivo Avançado)”. Clique em “OK”.
4. Por último, salve o arquivo utilizando a opção “Arquivo”, “Salvar Como”. Esse procedimento fará com que o arquivo Word contendo o artigo mantenha um tamanho pequeno, mesmo após a inserção de objetos e desenhos.

B. Se a tabela ou o gráfico forem copiados de outro software (Word, Internet Explorer...):

1. Selecione o gráfico, a ilustração, a figura ou a tabela e, em seguida, o menu “Editar”, “Copiar”.
2. No Word, clique onde você deseja que o objeto seja incorporado. No menu “Editar”, selecione “Colar especial”.
3. Na janela “Colar Especial”, selecione a opção “Colar”, “Como” e “Figura ou imagem”. Clique em “OK”.

C. Se o gráfico ou imagem forem arquivos soltos, formato JPG/GIF:

1. No Word, clique onde você deseja que o objeto seja incorporado.
2. No menu “Inserir”, selecione “Imagem”, depois selecione “Do Arquivo...”.
3. Selecione a imagem desejada e clique em “OK”.

4.4.1.3 Revisão do Relatório

A revisão de relatório compreende a verificação técnica e a escrita, sendo realizada pelos coordenadores de auditoria ou equivalentes, inicialmente, depois por uma equipe específica para revisar relatórios, por meio de um "check-list":

- todos os assuntos relacionados no inventário de pontos, a partir dos papéis de trabalho e planilhas orientativas, foram tratados no relatório?
- os aspectos formais do relatório estão em ordem?
- a forma gramatical (uso de palavras, acentuação, pontuação, regras gramaticais, silabação, etc.) foi observada?
- os títulos conferem com o texto e este reflete a realidade?

- as cifras mencionadas estão corretamente expressas e são consistentes com os papéis de trabalho?
- as conclusões são adequadas e espelham a realidade?
- todos os pontos contém recomendações? São do tipo praticável ou apenas teóricas?
- a apresentação final é adequada? (capa, encadernação, digitação, etc.)
- há lista de aspectos a serem discutidos? Estão devidamente agendados por destinatário?
- o relatório apresenta teor e linguagem adequada às boas relações a serem mantidas com o auditado?

4.5 Normas relativas aos controles internos administrativos

Um dos objetivos fundamentais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual é a avaliação dos controles internos administrativos das unidades ou entidades sob exame. Somente com o conhecimento da estruturação, rotinas e funcionamento desses controles, podem os Órgãos/Unidades de Controle Interno do Poder Executivo Estadual avaliar, com a devida segurança, a gestão examinada.

Controle interno administrativo é o conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos das unidades e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

4.5.1 Princípios de controle interno administrativo

Constituem-se no conjunto de regras, diretrizes e sistemas que visam ao atingimento de objetivos específicos, tais como:

- relação custo/benefício - consiste na avaliação do custo de um controle em relação aos benefícios que ele possa proporcionar;
- qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários - 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:
- seleção e treinamento de forma criteriosa e sistematizada, buscando melhor rendimento e menores custos;
- rodízio de funções, com vistas a reduzir/eliminar possibilidades de fraudes; e
- obrigatoriedade de funcionários gozarem férias regularmente, como forma, inclusive, de evitar a dissimulação de irregularidades.

4.5.2 Delegação de poderes e definição de responsabilidades

A delegação de competência, 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 delegante, delegada e o objeto da delegação. Assim sendo, em qualquer unidade/entidade, devem ser observados:

- existência de regimento/estatuto e organograma adequados, onde a definição de autoridade e conseqüentes responsabilidades sejam claras e satisfaçam plenamente as necessidades da organização; e
- manuais de rotinas/procedimentos, claramente determinados, que considerem as funções de todos os setores do órgão/entidade.
- segregação de funções - a estrutura das unidades/entidades deve prever a separação entre as funções de autorização/aprovação de operações, execução, controle e contabilização, de tal forma que nenhuma pessoa detenha competências e atribuições em desacordo com este princípio;
- instruções devidamente formalizadas - para atingir um grau de segurança adequado é indispensável que as ações, procedimentos e instruções sejam disciplinados e formalizados através de instrumentos eficazes e específicos; ou seja, claros e objetivos e emitidos por autoridade competente;
- controles sobre as transações - é imprescindível estabelecer o acompanhamento dos fatos contábeis, financeiros e operacionais, objetivando que sejam efetuados mediante atos legítimos, relacionados com a finalidade da unidade/entidade e autorizados por quem de direito; e
- aderência a diretrizes e normas legais - o controle interno administrativo deve assegurar observância às diretrizes, planos, normas, leis, regulamentos e procedimentos administrativos, e que os atos e fatos de gestão sejam efetuados mediante atos legítimos, relacionados com a finalidade da unidade/entidade.

4.5.3 Finalidade do controle interno administrativo

O objetivo geral dos controles internos administrativos é evitar a ocorrência de impropriedades e irregularidades, por meio dos princípios e instrumentos próprios, destacando-se entre os objetivos específicos, a serem atingidos, os seguintes:

- observar as normas legais, instruções normativas, estatutos e regimentos;
- assegurar, nas informações contábeis, financeiras, administrativas e operacionais, sua exatidão, confiabilidade, integridade e oportunidade;
- evitar o cometimento de erros, desperdícios, abusos, práticas antieconômicas e fraudes;
- propiciar informações oportunas e confiáveis, inclusive de caráter administrativo/operacional, sobre os resultados e efeitos atingidos;
- salvaguardar os ativos financeiros e físicos quanto à sua boa e regular utilização e assegurar a legitimidade do passivo;
- permitir a implementação de programas, projetos, atividades, sistemas e operações, visando à eficácia, eficiência e economicidade na utilização dos recursos;
- assegurar a aderência das atividades às diretrizes, planos, normas e procedimentos da unidade/entidade.

4.5.4 Processo de controle interno administrativo

Os controles internos administrativos implementados em uma organização devem:

- prioritariamente, ter caráter preventivo;
- permanentemente, estar voltados para a correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos;
- prevalecer como instrumentos auxiliares de gestão; e
- estar direcionados para o atendimento a todos os níveis hierárquicos da administração.

Quanto maior for o grau de adequação dos controles internos administrativos, menor será a vulnerabilidade dos riscos inerentes à gestão propriamente ditos.

5 PROGRAMAS DE AUDITORIA

O programa de auditoria constitui-se em um plano de ação que serve como guia básico para a realização dos exames, devendo conter as normas gerais ou instruções específicas para o desenvolvimento dos trabalhos.

O auditor não deve se limitar às verificações citadas no programa, pois este se destina a fornecer a linha mestra do trabalho. O auditor deve realizar os exames necessários a adequada cobertura da área auditada.

Para os trabalhos inéditos, que ainda não possuam programa formalmente definido, o auditor deve elaborar um roteiro de verificações que, ao final do exame, será revisado e transformado em programa definitivo.

Os programas reduzirão os riscos de auditoria a um nível aceitável e proporcionarão satisfação adequada de que os objetivos de auditoria serão alcançados, de modo a:

- especificar o trabalho a ser executado;
- evitar que sejam realizados trabalhos desnecessários, ou além do requerido;
- formar a base para identificar o registro do trabalho efetivamente executado.

5.1 Estrutura dos Programas

Os programas devem incorporar os seguintes aspectos:

- preparados especialmente para atender a um ou mais dos objetivos específicos de auditoria;
- expostos de forma lógica, normalmente na ordem em que se espera que sejam executados os trabalhos;
- associados com os testes correlatos, a fim de evitar duplicidade de tarefas;
- especificar como cada teste tem de ser executado, identificando o documento, o registro administrativo ou financeiro, a função ou o controle-chave a ser examinado;
- indicar a extensão planejada para cada procedimento;
- conter colunas para registro de referências comprobatórias do trabalho realizado, bem como para indicar o local onde se encontram os papéis de trabalho, descrição do trabalho executado, as conclusões, os pontos de atenção e as recomendações de controle interno.

Assim, o programa de auditoria, baseado no fluxo racional e harmônico das operações, por natureza, indicará ao auditor exatamente o que fazer em cada fase da operação a ser auditada.

5.2 Objetivo dos Programas

Os objetivos dos programas a serem utilizados pelo Órgão Central de Controle Interno e pelos setoriais do sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual variam em função da própria competência.

Assim, no desempenho da auditoria ou fiscalização nos órgãos e entidades, os objetivos, entre outros, podem ser:

- cumprimento das normas administrativas e financeiras estabelecidas;
- prestação de contas e tomada de contas dos responsáveis;
- utilização de subvenções recebidas do Estado;
- cumprimento de acordos, convênios e contratos;
- perícias contábeis;
- cumprimento do processo licitatório e de compras em geral;
- exame da execução orçamentária e observância dos seus limites;
- exame da regularidade e da legalidade das contas;
- exame da economicidade das atividades;
- comprovação de veracidade das informações e relatórios contábeis, financeiros e operacionais dos órgãos e entidades do estado;
- prevenção de fraudes ou erros;
- segurança dos ativos;
- sistemas de controle interno;
- investigações especiais.

5.3 Processo de Elaboração dos programas

O processo de elaboração do programa de auditoria se compõe das seguintes etapas:

- análise
- elaboração do Programa de Auditoria
- teste do Programa
- avaliação e Revisão do Programa

5.3.1 Análise

Levantamentos, através de documentação e entrevistas, das características mais importantes das atividades do Órgão/Entidade no tocante a metas, objetivos, organização, procedimentos, valores, bens envolvidos e demais dados necessários para definir, com rigor desejado, o perfil da área ou das operações.

Em síntese:

- identificação da área a ser auditada, objetivos e metas;
- identificação da organização operacional e administrativa;
- identificação de procedimentos de atuação, de controle e registro;
- identificação de valores, bens, cifras, volumes, etc. envolvidos na operação.

5.3.2 Elaboração do Programa de Auditoria

Nesta etapa, a área encarregada da elaboração do programa de auditoria se dedicará as seguintes tarefas:

- definição dos objetivos do programa de auditoria, sua responsabilidade, a complexidade e criticidade das áreas ou operações a serem auditadas e demais fatores relevantes para o processo decisório;
- estruturação do roteiro seqüencial do programa, de maneira a construir as instruções detalhadas. Cada passo deverá indicar não só a tarefa a ser executada pelo auditor (o que fazer), como também terá embutido, na própria questão, a técnica empregada no exame (como fazer);
- estruturação de questionários auxiliares, se necessário, para cobrir pontos específicos a serem examinados pelo auditor.

5.3.3 Teste do Programa

O programa, antes da formalização e entrega aos grupos de auditores que irão executá-lo de maneira continuada, deve ser testado em campo, de maneira a comprovar:

- sua completabilidade e razoabilidade;
- grau de atendimento dos objetivos nele proposto;
- adequação às atribuições da área de auditoria;
- nível de dificuldades de execução e, portanto, o nível do auditor ou do treinamento necessário para operacionalizar o programa.

Para garantir adequada avaliação das dificuldades e decisões em relação ao programa, o teste deve ser acompanhado por auditor de nível de supervisão que fará a apreciação e o julgamento dos problemas encontrados e recomendará modificações, a fim de ajustar o programa às necessidades e responsabilidades profissionais da auditoria.

5.3.4 Avaliação e Revisão do Programa

A avaliação final do programa deverá ser realizada pelo supervisor da equipe de auditoria, de maneira a registrar a:

- necessidade de alterações causadas por razões técnicas, redacionais ou outras;
- aceitação formal do programa e o encaminhamento de cópia para treinamento dos auditores que deverão executá-lo de maneira normativa, dentro das escalas de tempo e trabalhos da área de auditoria.

Um aspecto importante a ser incluído no programa é a forma de referência, item a item, do trabalho executado com os papéis de trabalho, o que se faz através da indicação referencial em cada passo do exame efetuado.

Os programas serão constantemente atualizados, mediante sugestões apresentadas pelos Coordenadores, Supervisores e auditores de campo, a fim de manter a efetividade dos mesmos.

6 PAPÉIS DE TRABALHO

Uma das normas de auditoria estabelece que o auditor deve colher elementos comprobatórios suficientes, a fim de apoiar o seu parecer sobre o trabalho realizado.

Em vista disso, os auditores elaboram papéis de trabalho, que representam o registro de todas as evidências (por meio da observação, inspeção, indagação, investigação etc.) obtidas ao longo da execução dos trabalhos, observando os aspectos de lógica, objetividade, concisão e limpeza.

6.1 Objetivo dos Papéis de Trabalho

Os principais objetivos dos papéis de trabalho são:

- atender às normas de auditoria geralmente aceitas;
- acumular as provas necessárias para suportar o parecer do auditor;
- auxiliar o auditor durante a execução do seu trabalho;
- facilitar a revisão dos trabalhos por parte do supervisor responsável;
- servir como base para avaliação dos auditores;
- ajudar no trabalho da próxima auditoria.

6.2. Elaboração de Papéis de Trabalho

Na elaboração dos papéis de trabalho será observado:

- somente devem ser elaborados os que têm um fim útil;
- escriturados, sempre que possível em meio eletrônico ou, a lápis preto, a fim de facilitar possíveis alterações durante a execução do trabalho;
- devem denotar esmero, evitando rabiscos;
- as informações devem limitar-se aos dados necessários;
- os comentários devem ser sucintos e com redação clara e compreensível;
- a apresentação e o conteúdo devem permitir a compreensão, de imediato, por qualquer auditor que não tenha participado do trabalho;
- não deve ser utilizado o verso da folha;
- na parte superior devem ser colocados o nome do Órgão/Entidade, do Título (Almoxarifado, Bens Patrimoniais etc.), do Auditor e Supervisor, a data-base do exame e a respectiva referência alfanumérica;
- utilizar o sistema de notas para dar explicações necessárias;
- devem indicar as conclusões alcançadas;
- devem obedecer a uma ordem lógica, ou seja: programa de auditoria, papel básico e, por fim, os papéis detalhados;
- fonte de informações transcritas ou obtidas.

6.3 Tipos de Papéis de Trabalho

Os tipos de papéis de trabalho são:

— *Programas de Auditoria* - Constam de programas-padrões preparados pela Coordenação de Revisão de Normas e Procedimentos - CRNP, específicos para todas as áreas ou segmentos de atuação do Órgão Central de Controle Interno podendo ser utilizados também pelos Órgãos setoriais do sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual.

— *Papéis de Trabalho Básicos* - Elaborados pela CRNP, com a finalidade de proporcionar aos auditores condições de registrar os dados essenciais sobre a área ou segmento que está sendo auditado, assim como evidenciar o trabalho executado;

— *Papéis de Trabalho Elaborados pelo Auditor* - São os que o auditor prepara, à medida que vai analisando os diversos segmentos da área auditada;

— *Outros Papéis de Trabalho* - São os obtidos de terceiros (cartas de confirmação) e as cópias de documentos do Órgão/Entidade auditado (estatuto social, regimento interno, contratos etc.). Nos papéis de trabalho devem constar os seguintes dados de referência e identificação:

— referências através de sistema alfanumérico;

— a letra representando o título da atividade auditada, grupo ou subgrupo de contas do balanço patrimonial, orçamento, licitações, etc.;

— a parte numérica representando a ordem seqüencial dentro de cada seção, grupo ou subgrupo;

— o último papel de trabalho de cada seção, grupo ou subgrupo deverá conter a observação "última folha arquivada"; em cor vermelha.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este Manual irá constantemente ser objeto de atualizações. Caso haja interesse de servidores do Sistema de Controle Interno propor acréscimos, solicitamos envio de mensagens ao endereço eletrônico age@fazenda.rj.gov.br. Ratificamos que é necessário acompanhar as mudanças da Administração Pública, integrando-as por meio de uma constante e contínua atualização, através de críticas e da colaboração de todos os auditores e servidores que atuam na área, contribuindo, assim, para a melhoria da qualidade de nossos serviços.

É graça divina começar bem. Graça maior persistir na caminhada certa. Mas a graça das graças é não desistir nunca." --Dom Hélder Câmara