

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MATO GROSSO



**tce  
mt**



## **GUIA REFERENCIAL DE PRÁTICAS PROFISSIONAIS APLICADAS AOS AUDITORES E CONTROLADORES INTERNOS DO ESTADO DE MATO GROSSO**

**Segundo a Estrutura Internacional de Práticas  
Profissionais - IPPF do Instituto dos Auditores  
Internos (IIA)**

**Mato Grosso  
2023**

**@tceMATOGROSSO**  
**www.tce.mt.gov.br**

## SUMÁRIO

Introdução	3
1. Definição de Auditoria Interna	4
2. Missão da Auditoria/Controladoria Interna Governamental	5
3. Serviços de Auditoria/Controladoria	6
3.1. Avaliação	6
3.2. Consultoria	7
4. Modelo de 3 Linhas e a Controladoria Interna	9
5. Relacionamento entre as Controladorias e o TCE/MT	12
6. Propósito, Autoridade e Responsabilidade	13
6.1. Propósito	14
6.2. Autoridade	14
6.3. Responsabilidade	14
7. Independência, Objetividade, Proficiência e Zelo	15
7.1. Independência	15
7.2. Objetividade	16
7.3. Proficiência	18
7.4. Zelo Profissional	18
8. Etapas dos trabalhos de auditoria	18
8.2. Planejamento	20
8.3. Execução	22
8.4. Comunicação dos Resultados	27
8.5. Monitoramento	29
8.6. Contabilização de benefícios	30
9. Documentação da Auditoria	31
10. Desenvolvimento Profissional Contínuo	32
11. Programa de Avaliação e Melhoria da Qualidade	32
12. Referências bibliográficas	34
13. Apêndice I – Minuta de Código de Ética	37
14. Apêndice II – Minuta de Estatuto da Controladoria Interna	43

## Introdução

A efetiva implantação do Sistema de Controle Interno de cada Poder não é somente uma exigência das Constituições da República Federativa do Brasil e dos Estados, mas, também, uma oportunidade de dotar a Administração Pública de mecanismos que assegurem, entre outros aspectos, a boa e regular gestão dos recursos públicos em benefício da sociedade.

As atividades de controle interno se somam às do controle externo, exercidas no Estado de Mato Grosso pelo Tribunal de Contas (TCE/MT), no processo de fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

Nesse contexto, o TCE/MT tem empreendido uma série de ações para implementação do Sistema de Controle Interno dos jurisdicionados, incluindo, entre outras iniciativas já desenvolvidas em anos anteriores, a realização de capacitação de 250 controladores e auditores das prefeituras e câmaras dos municípios de Mato Grosso no ano de 2022 e agora a publicação deste Guia Referencial de Práticas Profissionais.

Elaborado a partir dos melhores padrões nacionais e internacionais de auditoria, convergentes com a Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (IPPF, sigla em inglês de *International Professional Practices Framework*) publicada pelo Instituto dos Auditores Internos (IIA), este guia referencial oferece às controladorias internas dos órgãos e entidades públicos do Estado de Mato Grosso uma ferramenta capaz de identificar os fundamentos necessários para o funcionamento de uma auditoria interna eficaz e apta a agregar valor e aprimorar os processos das organizações do setor público.

Essa nova abordagem decorre de uma importante mudança de entendimento quanto à missão e ao propósito da controladoria interna e seu importante papel no aprimoramento dos processos de governança, de gestão de riscos e de controles internos das Unidades Auditadas.

Diferentemente da abordagem tradicional, essencialmente focada em detectar erros e irregularidades da gestão, as melhores práticas internacionais de auditoria adotam a premissa de cooperação entre controladores/auditores e gestores em face do desafio de, mais que apenas identificar erros passados, promover o aprimoramento da gestão dos riscos que ameaçam o atingimento dos objetivos institucionais.

Superando a postura meramente formalista ou legalista, o auditor/controlador, preocupado em agregar valor deve buscar, por exemplo, uma atuação que proporcione redução de custos, simplificação de processos, incremento da qualidade de serviços prestados, aprimoramento da gestão pública e outras ações que gerem benefícios à sociedade.

Nesse cenário, a atividade de Controladoria Interna deve assumir uma posição de relevância junto aos gestores públicos e apresentar recomendações estruturantes que tenham o real potencial de transformar realidades e apoiar as organizações no processo de busca pelo atingimento de seus objetivos.

Exatamente nesse contexto é que se apresenta este Guia Referencial, elaborado pelo TCE/MT, com apoio técnico da AUDICOM-MT e da CGE/MT, como ferramenta essencial para a estruturação de trabalhos de auditoria relevantes, úteis à tomada de decisão e com alto potencial de agregação de valor, na medida em que direciona os testes de auditoria para os objetos mais

sensíveis da gestão, de forma a prover avaliação e consultoria independentes e objetivas sobre o desenho e a efetividade operacional dos controles internos necessários à execução exitosa de políticas públicas e programas governamentais.

Dessa forma, a fim de oferecer subsídio às Controladorias Internas para cumprir sua missão de aumentar e proteger o valor organizacional, fornecendo avaliação, consultoria e conhecimento objetivos baseados em riscos, o TCE/MT está contribuindo para o aperfeiçoamento da gestão pública, além da construção de bases sólidas para a efetiva implantação do Sistema de Controle Interno da Administração Pública nos Municípios e no Estado de Mato Grosso.

### Devo implementar tudo deste Guia Referencial?

Não é intenção do TCE/MT que este Guia Referencial seja tomado como fórmula prescritiva, pois as práticas profissionais podem ser implementadas de maneiras diferentes e com níveis de complexidade diversos, dependendo da necessidade da organização.

Por isso, recomenda-se que cada Controladoria Interna dos Municípios e do Estado de Mato Grosso observem a natureza do seu negócio, o contexto no qual se encontra inserida, seus objetivos relevantes e os riscos a eles associados, e implemente as práticas profissionais com formato e nível de complexidade adequados, de acordo com sua realidade, evitando a implementação de controles cujos custos superam os possíveis benefícios (art. 14 do Decreto-Lei nº 200/1967).

## 1. Definição de Auditoria Interna

A auditoria interna é a atividade independente e objetiva de avaliação e consultoria, criada para agregar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela auxilia a organização a atingir seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada à avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, controle e governança (IIA. 2017).



### ATRIBUTOS

- Independência e Objetividade
- Avaliação e Consultoria
- Sistemática e Disciplinada



### PROPÓSITO

- Agregar e Proteger Valor
- Melhorar as Operações



### FOCO

- Governança
- Gestão de Riscos
- Controles Internos

É importante que o caráter obrigatório dessa definição seja reconhecido no Estatuto da Auditoria Interna<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> O estatuto da auditoria interna é um documento formal que define o propósito, a autoridade e a responsabilidade da atividade de auditoria interna dentro da organização (IPPF 1000 e *Key process áreas* (KPA) 2.5 – Estrutura de Práticas Profissionais e de processos).



## 2. Missão da Auditoria/Controladoria Interna Governamental

A missão da Auditoria Interna é aumentar e proteger o valor organizacional, fornecendo serviços de avaliação e consultoria baseados em risco, sobre a eficácia dos processos de governança, de gestão de riscos e de controles internos (Instituto dos Auditores Internos - IIA. 2021).

A missão é o objetivo principal da Auditoria Interna<sup>2</sup>. O Instituto dos Auditores Internos (IIA) recomenda que a atividade de auditoria interna adote uma declaração de missão<sup>3</sup>. A conformidade com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna do IIA é essencial para assegurar qualidade, credibilidade e profissionalismo na atuação do auditor.

A Controladoria audita *órgãos ou entidades*, como secretarias e autarquias; *políticas públicas e programas*, como alimentação escolar, medicamentos, saúde da família; *atividades administrativas*, como licitações, contratos, pessoal, patrimônio, frotas, sempre com objetivo de agregar valor e melhorar os resultados das organizações do setor público.

Independentemente da natureza do trabalho, o auditor interno deve agregar valor por meio de uma atuação que proporcione redução de custos, simplificação de processos, incremento da qualidade de serviços prestados, aumento da eficácia na gestão dos recursos públicos em benefício da sociedade. Em um contexto de governança para resultados, há novos papéis para a Controladoria Interna. O foco no dever de agregar valor à gestão impõe um controle propositivo, preventivo em contraponto ao controle repressivo.

A atividade de auditoria interna também agrega valor quando proporciona avaliação objetiva e relevante, contribui para a eficácia e eficiência dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles.

### Resolução de Consulta TCE-MT nº 29/2010

1. Os Poderes Executivo e Legislativo municipais têm o dever de organizar, cada qual, o seu respectivo sistema de controle interno, por lei, com base nos artigos 2º, 70 e 31, da Constituição Federal.
2. Por lei municipal, facultativamente, pode ser autorizada a criação de uma única Unidade de Controle Interno para atuar como órgão central do Sistema de Controle Interno que atenda aos dois Poderes, sob a responsabilidade do Executivo.
3. Nessa lei, devem ser estabelecidas as obrigações, de cada Poder, em especial, a determinação para que o Poder Legislativo, em caso de omissão do Poder Executivo em organizar o Sistema de Controle Interno municipal, deve provocá-lo a fazê-lo, sob pena de responsabilização pelo TCE-MT.

<sup>2</sup> Por clareza didática, nos referimos aqui a Auditoria Interna como sinônimo de Controladoria Interna, Controle Interno ou Órgão de Controle Interno das Prefeituras e Câmaras dos Municípios e do Governo do Estado.

<sup>3</sup> *Key process áreas* (KPA) do IIA 2.9 – Fluxo de reporte de auditoria estabelecido, item 4

No Acórdão nº 117/2020, o TCE/MT recomendou aos gestores dos 141 municípios de Mato Grosso que analisem, juntamente com o Poder Legislativo, a viabilidade de promover a segregação das Unidades de Controle Interno dos respectivos Poderes.

Cabe destacar que o cargo de controlador interno, segundo jurisprudência do TCE/MT, deve ser preenchido por servidor efetivo, aprovado por meio de concurso público destinado à carreira específica do controle interno (Súmula nº 8 – Doc., 30/04/2015).

Além disso, o TJMT já decidiu que o cargo de Controlador-Geral deve ser ocupado por servidor de carreira específica (ADIs nº 1010030-36.2019.8.11.0000 e 1018096-68.2020.8.11.0000 e 1014296-32.2020).

### 3. Serviços de Auditoria/Controladoria

A atividade de auditoria interna governamental é realizada por meio dos seguintes serviços:

- ☒ avaliação; e
- ☒ consultoria<sup>4</sup>.

A natureza dos serviços de avaliação (*assurance*) e de consultoria prestados à organização devem estar definidos no estatuto da auditoria interna (IPPF 1000.A1 e 1000.C1).

Considerando a realidade da Controladoria Interna em grande parte dos municípios mato-grossenses, nos quais há uma equipe reduzida para o desenvolvimento dos serviços de auditoria, é essencial que na elaboração do Plano Anual de Auditoria Interna sejam priorizadas as atividades que mais agreguem valor à gestão.

#### 3.1. Avaliação

Consiste em um exame objetivo de evidências, com o propósito de fornecer à organização uma avaliação independente sobre os processos de governança, gerenciamento de riscos e controle.

Podem ser apresentados como exemplos de avaliação: fornecer opinião ou conclusão independente a respeito de operação, função, projeto, sistema, processos de governança, gerenciamento de riscos, controles internos administrativos ou outro ponto importante, tais como licitação, contratos, convênios, folha de pagamento, gestão de frotas, alimentação e transporte escolar, obras, contratação de OSCIP etc.

Os trabalhos de avaliação podem ser classificados em três tipos básicos, que podem ser realizados de forma isolada ou mediante uma combinação entre eles:

<sup>4</sup> Na CGU, por determinação da Lei nº 10.180/2001, foi inserido o serviço de apuração de fatos ilegais ou irregulares na utilização dos recursos públicos federais.

**Tabela 1: Tipos de trabalhos de avaliação**

TIPOS	DEFINIÇÃO
Conformidade ou Compliance	Com o objetivo de avaliar evidências para verificar se os atos e fatos da gestão obedecem às condições, às regras e aos regulamentos aplicáveis, identificadas como critérios. Exemplo: avaliação de contratos de terceirização, obras públicas, transporte escolar, aquisição de medicamentos, pavimentação asfáltica etc.
Operacional ou de Desempenho	Com o objetivo de avaliar a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas, planos estratégicos e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública, avaliar os resultados organizacionais e certificar o funcionamento dos controles internos, baseando-se em análises de risco.  Em 2019, o TCU realizou auditoria operacional para elaboração de um amplo diagnóstico de obras paralisadas no País, financiadas com recursos federais (Acórdão TCU 1.079/2019 – P)
Financeira ou de demonstrações contábeis	Com o objetivo de averiguar, de acordo com normas específicas, a exatidão dos registros e das demonstrações contábeis no que se refere aos eventos que alteram o patrimônio e a representação do patrimônio do ente governamental, com a finalidade de aumentar o grau de confiança das informações por parte dos usuários.  Como exemplo, podemos citar a auditoria financeira que o TCU realizou em 2019 no Balanço Geral da União (Balanço Patrimonial, Financeiro, Orçamentário, Demonstração das Variações Patrimoniais, Demonstração de Fluxos de Caixa e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido).

Fonte: IN CGU 3/2017<sup>5</sup> e Res. CNJ nº 309/2020<sup>6</sup>

### 3.2. Consultoria

Consultoria se caracteriza pelo desenvolvimento de atividade de aconselhamento, assessoria, treinamento e serviços relacionados, cuja natureza, prazo e escopo são acordados com o solicitante, devendo abordar assuntos estratégicos da gestão, e se destina a adicionar valor e aperfeiçoar processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos administrativos, sem que o auditor interno pratique nenhuma atividade que se configure como ato de gestão.

Podem ser considerados serviços de consultoria<sup>7</sup>:

- ☒ assessoramento;
- ☒ facilitação; e
- ☒ treinamento.

<sup>5</sup> CGU - INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 3, DE 09 DE JUNHO DE 2017. Aprova o Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Disponível em: [https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/33409/21/Instrucao\\_Normativa\\_CGU\\_3\\_2017.pdf](https://repositorio.cgu.gov.br/bitstream/1/33409/21/Instrucao_Normativa_CGU_3_2017.pdf)

<sup>6</sup> CNJ - Resolução Nº309/2020

Aprova as Diretrizes Técnicas das Atividades de Auditoria Interna Governamental do Poder Judiciário – DIRAUD-Jud e dá outras providências. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/files/compilado192215202109296154bce76f8ce.pdf>

<sup>7</sup> Definição baseada no Manual de Orientações Técnicas da CGU e na declaração de posicionamento do IIA.

### 3.2.1. Assessoramento

Serviços de consultoria do tipo assessoramento são os que geralmente mais se aproximam dos trabalhos de avaliação. Têm como objetivo prover orientação e aconselhamento sobre os processos de governança, de gestão de riscos e de controles internos relativos a temas estratégicos da organização, a exemplo dos seguintes:

- ❖ implantação do gerenciamento de riscos corporativos e controles internos na organização;
- ❖ desenho de políticas públicas;
- ❖ desenvolvimento de controles para utilização da Nova Lei de Licitações (Lei nº 14.133/21); e
- ❖ aprimoramento do processo de governança organizacional.

### 3.2.2. Facilitação

Representam atividades desenvolvidas pelos auditores internos com vistas a apoiar, a mediar ou a coordenar discussões relacionadas ao aperfeiçoamento dos processos de governança, de gestão de riscos e de controles internos da unidade ou do processo auditado.

Nessas situações, o auditor atua de forma neutra, restringindo-se a facilitar o processo com o uso de ferramentas e de técnicas que auxiliem a Administração a formar seu entendimento, a construir as soluções mais apropriadas e a tomar as decisões necessárias para o aprimoramento do processo em questão.

Podemos citar como exemplos: facilitar um processo de autoavaliação de governança, gestão de riscos e controles internos; participar de comitê sem direito a voto; mesa de discussão de assunto estratégico; apoiar discussões sobre expansão e aperfeiçoamento de políticas públicas; atuar como elo entre Administração e Auditores Externos (Tribunais de Contas) ou Independentes, agências governamentais etc.

### 3.2.3. Treinamento

Consiste na realização de ações de capacitação dos gestores em temas de domínio dos controladores internos. Como as demais atividades de consultoria, os treinamentos são customizados à organização e visam ao aperfeiçoamento dos processos de governança, de gestão de riscos e de controles internos.

Os serviços de consultoria adicionam valor sem que o controlador interno assuma responsabilidade de gestão. Eles são direcionados à facilitação em vez de avaliação e incluem treinamento, revisões de desenvolvimento de sistemas, autoavaliação de performance e controles, e aconselhamento<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup> Key process áreas (KPA) do IIA 3.2 – Serviços Consultivos



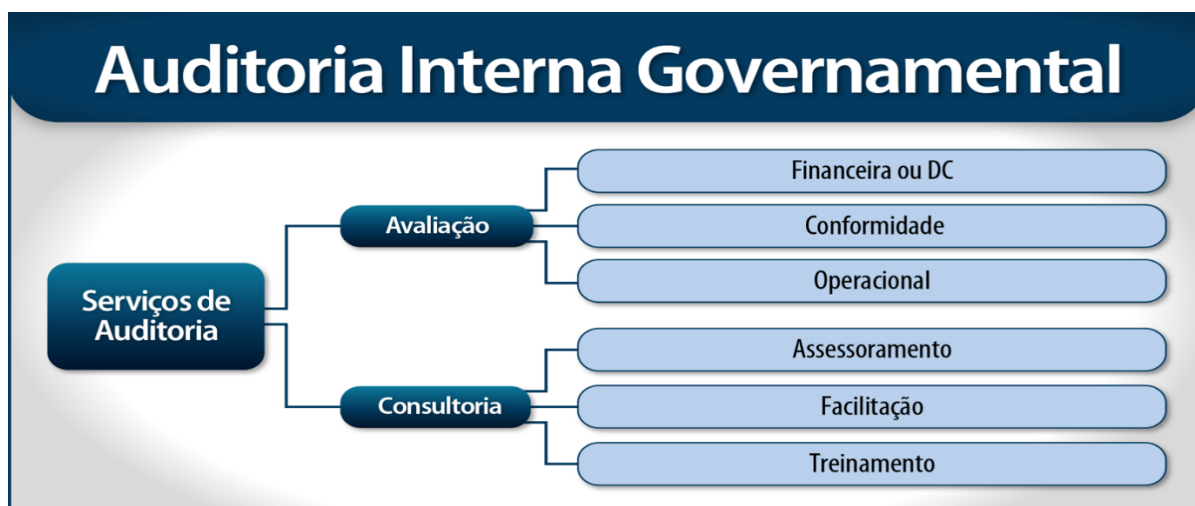
Os serviços de consultoria devem abordar os processos de governança e de gerenciamento de riscos e a implementação de controles internos na organização, com extensão previamente acordada de forma consistente com valores, estratégias e objetivos da unidade auditada.

São requisitos normalmente estabelecidos pelas auditorias internas federais para a realização de serviços de consultoria:

I - solicitação específica da unidade interessada para realização dos serviços de consultoria, os quais devem ser condizentes com os valores, as estratégias e os objetivos da Unidade de Auditoria Interna;

II - estabelecimento de um acordo formal (Termo de Compromisso) com a área interessada acerca da natureza, do escopo e dos objetivos do trabalho, e das responsabilidades e formas de monitoramento das recomendações eventualmente emitidas; e

III - prévia inclusão dos serviços de consultoria no Plano Anual de Auditoria Interna.



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

## 4. Modelo de 3 Linhas e a Controladoria Interna

A estrutura de controles internos dos órgãos e entidades da administração pública dos Municípios e do Estado de Mato Grosso deve contemplar as três linhas<sup>9</sup>, a qual deve comunicar, de maneira clara, as responsabilidades de todos os envolvidos, provendo uma atuação coordenada e eficiente, sem sobreposições ou lacunas<sup>10</sup>.

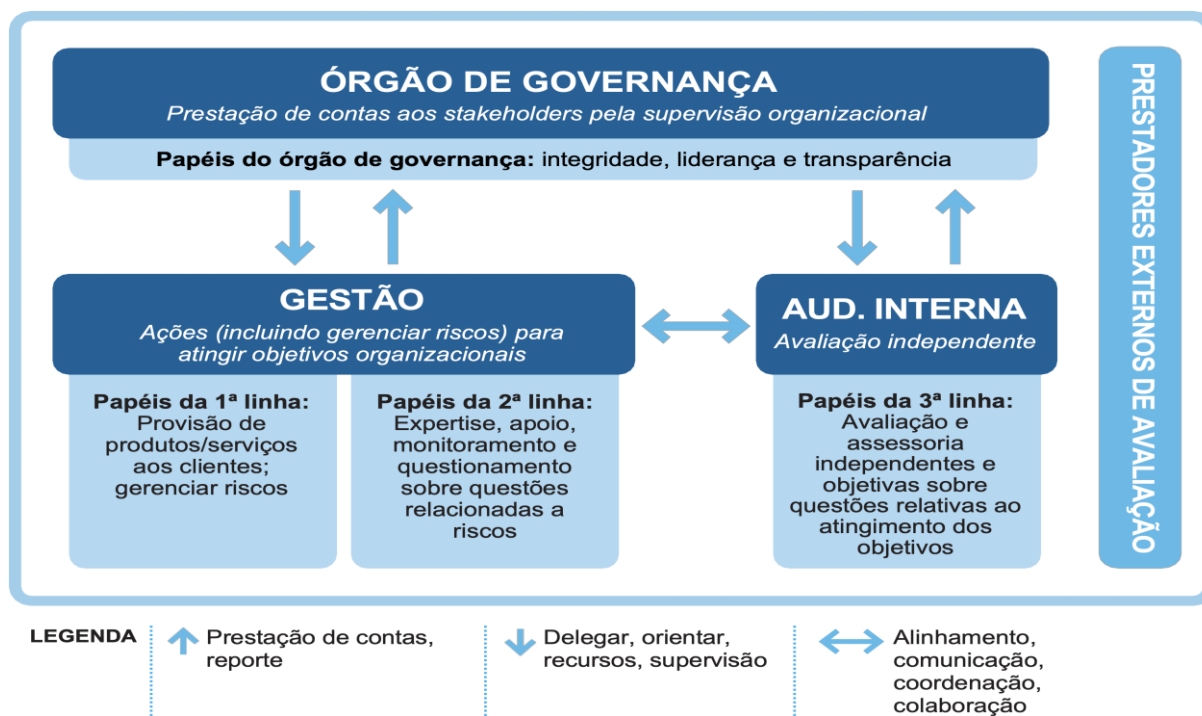
<sup>9</sup> Modelo de Três linhas. Disponível em:

<https://iiabrazil.org.br/korbillload/upl/editorHTML/uploadDireto/20200758glob-th-editorHTML-00000013-20072020131817.pdf>

<sup>10</sup> IN CGU nº 3/2017

Em termos conceituais, controle interno pode ser uma ação, uma atividade, um procedimento<sup>11</sup>. Uma senha para entrar nos computadores é um controle interno. Uma etiqueta, um inventário e uma norma de registro no patrimônio, também. Um *checklist*, uma rotina de conferência, um sistema, um crachá, um manual, todos são controles internos instituídos pelos gestores para reduzir riscos, mesmo que eles não saibam disso.

O modelo de 3 linhas de defesa pode ser demonstrado na imagem a seguir:



Esse modelo pode ser explicado da seguinte forma:

A primeira linha, o primeiro combate, a barreira mais ampla de atuação em relação aos riscos é realizada pelos gestores operacionais, que definem, *estabelecem e mantêm controles internos* incorporados à rotina diária. É o gestor o responsável por implementar, manter e monitorar controles internos para mitigar os riscos.<sup>12</sup> Verifica-se que é a dimensão de maior proximidade com os usuários de serviços públicos, fornecedores e a sociedade em geral. Tem função principal de execução.

Em *compras públicas*, por exemplo, os controles internos são operados pelos demandantes, projetistas, orçamentistas, pregoeiros, comissão de licitação, ordenadores de despesa, gestor e fiscal de contrato. Esses agentes podem identificar falhas na execução das atividades e responder a esses problemas.

Essa estrutura nem sempre é suficiente. Aí entram em campo mecanismos adicionais, para ajudar a desenvolver e monitorar os controles da primeira linha. Fornecem *expertise*, apoio e

<sup>11</sup> Acórdão TCU nº 1171/2017-P

<sup>12</sup> É o que define textualmente o art. 17 do Decreto nº 9.203/2017 e os modelos de referência COSO ERM e ISO 31000.

suporte especializado. Seu papel principal é de supervisão, por meio de monitoramento contínuo.

Aqui fica o Comitê de Gestão de Riscos, por exemplo. Há entidades com áreas de *compliance* ou de integridade para ajudar com riscos relacionados à conformidade ou fraudes. Setores de supervisão e assessoria de controle interno também são comuns. Podem fazer parte: avaliação de qualidade, segurança da informação e tecnologia, sustentabilidade.

É importante ressaltar que a segunda linha integra diretamente a gestão, razão pela qual não tem o mesmo grau de independência que a controladoria interna, a terceira linha (IIA, 2013).

A terceira linha fornece diretamente ao órgão de governança e à alta administração<sup>13</sup> avaliações abrangentes, independentes e objetivas.<sup>14</sup> A auditoria interna exerce principalmente o papel de avaliação e consultoria, o “controle do controle”, auxiliando a monitorar a eficácia da gestão de riscos.

Como se percebe, a controladoria interna está no mesmo barco da gestão, ambas remando, espera-se, para atingir valor público. Por esse motivo, o sucesso da controladoria interna não consiste em atestar o fracasso da gestão, apontar falhas sem indicar as causas, e, sim, agregar valor e melhorar os processos organizacionais, alinhando suas atividades com os objetivos da organização. Todas as atividades devem estar alinhadas para o sucesso da organização.

Enquanto os controles internos da gestão atuam sobre os riscos, a auditoria interna avalia a adequação e o efetivo funcionamento dos controles. Além disso, faz parte do serviço de terceira linha a atividade de consultoria, que tem como objetivo auxiliar a administração na implementação e no aprimoramento dos processos de governança, gestão de riscos e controles da organização.

As três linhas, em conjunto, formam o *Sistema de Controle Interno*, em conformidade com o art. 70 da CF/1988 c/c o art. 13 do Decreto-Lei nº 200/1967 (Lei Orgânica da Administração Pública). Disso, emerge o fundamento legal para o setor público organizar as três linhas.

Portanto, deve haver sinergia especialmente entre a terceira e a segunda linha. Se a organização já tiver mapeado o processo auditado, identificado e avaliado os riscos e os respectivos controles internos, a auditoria interna pode solicitar à organização essa documentação e testar a fidedignidade dessas informações e utilizar esses artefatos em um trabalho de avaliação.

Além disso, nas organizações em que os controles de primeira e segunda linhas não estiverem muito bem desenvolvidos, a controladoria interna pode agregar valor com trabalhos de consultoria para estruturação dos controles em nível de entidade e de atividades.

<sup>13</sup> Por exemplo, num governo estadual, o Governador e Secretários; numa prefeitura, Prefeito e Secretários; em autarquias e fundações, Conselhos e diretorias executivas.

<sup>14</sup> Exemplo de normativa que adota essa lógica: art. 74 da Resolução CNJ nº 309/2020, que especifica textualmente a atribuição da auditoria interna para “atuar na 3ª linha de defesa do tribunal ou conselho”.

Reforçando esse cenário, a nova lei de licitações e contratos (Lei nº 14.133/2021, art. 169) recomenda práticas contínuas e permanentes de gestão de riscos e de controle preventivo nas contratações públicas, sujeitas textualmente ao modelo de três linhas de defesa apresentado neste tópico.

Na esteira desse entendimento, o TCU tem recomendado às licitantes “acionarem inicialmente a primeira e a segunda linhas de defesa, no âmbito do próprio órgão/entidade, antes do ingresso junto à terceira linha de defesa, constituída pelo órgão central de controle interno e tribunais de contas, evitando, por exemplo, a apresentação de pedidos de esclarecimentos ou impugnação a edital lançado, ou mesmo de recurso administrativo”<sup>15</sup>.

A implementação do Modelo de Três Linhas, nessa dimensão, apresenta vantagem por fortalecer uma cultura ética e de confiança nas regras. O agente público, ainda que nos níveis hierárquicos mais inferiores, deve ter confiança em agir para que práticas irregulares não aconteçam, seja por meio de denúncias ou representações ou atuando preventivamente no implemento dos mecanismos de controle e gerenciamento de riscos.

## 5. Relacionamento entre as Controladorias e o TCE/MT

Dentre as diversas classificações possíveis para os controles de uma organização, uma que se destaca é a classificação em relação à posição em que os controles se localizam, que os divide em: i) controle interno, quando órgão integrante da estrutura em que se insere o órgão controlado; e ii) controle externo, quando este é exercido por um dos Poderes sobre o outro.

Como exemplo de controle interno, podemos citar as Controladorias Municipais e do Estado, atuando no âmbito do Sistema de Controle Interno de cada Poder. Por sua vez, nos termos do art. 47 da Constituição do Estado de Mato Grosso, o controle externo é exercido pela Assembleia Legislativa, com auxílio do Tribunal de Contas.

O relacionamento entre o controle interno, de responsabilidade das Controladorias e o controle externo, exercido pelo TCE/MT, está fundamentado no inciso IV do art. 52 da Constituição do Estado de Mato Grosso, que determina aos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterem Sistema de Controle Interno com a finalidade, dentre outras, de apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Na esteira desse entendimento, é importante trazer à baila as principais recomendações da Intosai e do IIA sobre as melhores práticas internacionais de coordenação e cooperação entre o controle externo e interno do Setor Público, respectivamente.

A Intosai<sup>16</sup> apresenta as seguintes recomendações:

- a) Comunicação do planejamento de auditoria/estratégia de auditoria (por exemplo, sessões de planejamento conjunto);
- b) Compartilhamento de informações (incluindo processos de consultoria);
- c) Comunicação de relatórios de auditoria entre eles;

<sup>15</sup> Acórdãos TCU nºs 522/2022, 572/2022, 1.089/2022, 1.061/2022, 1134/2022, todos do plenário

<sup>16</sup> Gov. 9150 – Coordenação e Cooperação entre as Entidades Fiscalizadoras Superiores e os Auditores Internos do Setor Público



- d) Organização de cursos e programas de formação comuns e compartilhamento de materiais de treinamento;
- e) Desenvolvimento de metodologias; e
- f) Transferências temporárias ou intercâmbios de pessoal (por exemplo, treinamento no local de trabalho).

A Estrutura Internacional de Práticas Profissionais do IIA, por sua vez, recomenda a adoção das seguintes práticas aplicadas ao relacionamento entre o controle externo e interno:

- a) A atividade de Auditoria Interna estabelece uma relação de trabalho e coordena o trabalho dos auditores externos em nome da gestão<sup>17</sup>; e
- b) Identificar as áreas em que o compartilhamento de planos, informações e resultados das atividades possa ser benéfico<sup>18</sup>.

Neste último caso, o objetivo é compartilhar informações e coordenar as atividades com outros fornecedores internos e externos de serviços de avaliação e de consultoria para garantir a cobertura organizacional adequada e minimizar a duplicação de esforços.

Em resumo, para aumentar a coordenação e cooperação entre o TCE/MT e as Controladorias do setor público do Estado de Mato Grosso, podem ser adotados ou aperfeiçoados os seguintes mecanismos:

- a) evitar sobreposição e lacunas de atuação por meio de compartilhamento de planejamentos e estratégias de trabalho (Plano Anual e Planos Individuais de Auditoria), aumentando a sinergia entre o controle interno e as unidades administrativas do município;
- b) desenvolver metodologias, papéis de trabalho e procedimentos uniformes em temas que requeiram atuação conjunta e padronização de entendimentos, a exemplo do programa Aprimora, de auditorias financeiras e da apuração de dano em acordos de leniência (Lei nº 12.843/2013);
- c) compartilhamento, com o Tribunal de Contas do Estado, do resultado dos trabalhos de auditoria para eventual responsabilização de pessoas físicas ou jurídicas, após ter sido realizado, primeiramente, o devido encaminhamento do relatório de auditoria e os pedidos de providências, ao gestor responsável, a fim de buscar garantir maior efetividade nas ações de controle;
- d) Realizar treinamentos conjuntos para auditores das Controladorias e TCE/MT para uniformização de entendimentos em temas relevantes à Administração Pública, com vistas a dar maior segurança jurídica aos fiscalizados.

## 6. Propósito, Autoridade e Responsabilidade

<sup>17</sup> KPA 3.11 – Componente essencial da equipe de gestão

<sup>18</sup> KPA 3.12 – Coordenação com outros grupos de revisão

## 6.1. Propósito

O propósito, a autoridade e a responsabilidade da atividade de auditoria interna devem estar formalmente definidos em um estatuto de auditoria interna, consistente com a Definição de Auditoria Interna, com o Código de Ética e com as Normas (IPPF 1000 – Propósito, Autoridade e Responsabilidade).

Em linha com a definição de auditoria interna, seu propósito é contribuir com os objetivos das organizações, mediante enfoque sistemático e disciplinado de avaliação e consultoria, a fim de agregar valor e aperfeiçoar as operações, assim como apoiar o controle externo<sup>19</sup> no exercício de sua missão institucional.

## 6.2. Autoridade

Os integrantes das controladorias devem ter acesso completo, livre e irrestrito às dependências da Unidade Auditada, aos servidores e colaboradores que nela atuam, e a todo e qualquer documento, registro ou informações sob sua guarda, em todo e qualquer meio, suporte ou formato disponível, inclusive em banco de dados, relevantes para a execução de cada trabalho de auditoria<sup>20</sup>.

Situações de obstrução ao livre exercício da auditoria ou de sonegação de processo, documento ou informação, bem como qualquer ocorrência de ameaça velada ou explícita, de indisposição ou de intimidação de servidores em exercício nas controladorias internas no desenvolvimento dos trabalhos deverão ser comunicadas, de imediato e por escrito, pelo titular da Controladoria, à alta administração do órgão ou entidade, com a solicitação das providências necessárias à continuidade dos trabalhos de auditoria. A não disponibilização de documento, processo ou informação que limitem o escopo dos trabalhos deve ser registrada na introdução do relatório ou no resultado dos exames como achado de auditoria.

Para o TCE/MT, configura conduta ilegal e abusiva do gestor público, a obstrução de acesso pelo controlador interno aos sistemas informatizados, setores, pessoas e documentos da Administração, prejudicando o livre exercício de inspeções e/ou auditorias determinadas ou recomendadas pelo Tribunal de Contas, incidindo no artigo 75, inciso V, da Lei Complementar Estadual nº 269/07 (Lei Orgânica do TCE-MT) (Acórdão TCE/MT nº 739/2019).

Nesse mesmo sentido foi a orientação da Corte de Contas do Estado de Mato Grosso aos gestores dos 141 municípios para que adotem as medidas necessárias com vista a assegurar acesso irrestrito pelos profissionais do Controle Interno aos documentos e informações necessários à realização de suas atribuições<sup>21</sup>.

## 6.3. Responsabilidade

A responsabilidade da atividade de auditoria interna é fornecer à organização serviços de avaliação e consultoria que agreguem valor e melhorem as operações da organização. Especificamente, a atividade de auditoria interna deve avaliar e contribuir para a melhoria da

<sup>19</sup> No âmbito dos órgãos e entidades estaduais de Mato Grosso, o Controle Externo é exercido pelo TCE/MT

<sup>20</sup> Key process áreas (KPA) do IIA 2.10 – Acesso pleno às informações, aos ativos e às pessoas da organização

<sup>21</sup> Acórdão TCE/MT nº 117/2020

eficácia dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controle da organização (IIA, 2017, com adaptação).

O propósito, a autoridade e a responsabilidade da Auditoria Interna devem ser definidos formalmente no estatuto ou em outro documento<sup>22</sup>.

## 7. Independência, Objetividade, Proficiência e Zelo

A atividade de auditoria interna deve ser independente e os auditores internos devem ser objetivos ao executar seus trabalhos (Norma de Atributo IPPF 1100)

São pressupostos fundamentais para o exercício da atividade de auditoria interna a independência e a objetividade. A independência significa que a Unidade de Auditoria Interna deve possuir autonomia técnica para a realização de suas atividades, não podendo sofrer interferências externas. A objetividade significa que o auditor deve atuar de forma imparcial e isenta em suas avaliações.

### 7.1. Independência

O chefe da auditoria deve se reportar a um nível dentro da organização que permita à atividade de auditoria interna e cumprir com suas responsabilidades (Norma de Atributo IIA

Independência é a liberdade de condições que ameaçam a habilidade da atividade de auditoria interna de cumprir com as suas responsabilidades de maneira imparcial. Por isso, é importante que a auditoria esteja vinculada à autoridade máxima da organização, como a alta administração ou conselho/comitê de governança, se houver, para garantir o status e credibilidade.

A vinculação da auditoria interna a uma secretaria específica ou gerência de nível médio não seria adequada para assegurar a sua independência. Inclusive já foi recomendado pelo TCE/MT a vinculação direta da controladoria interna à alta administração dos 141 municípios Mato-grossenses (Item II.3 do Acórdão nº 117/2020).

Em busca da independência da Controladoria, o controlador interno deve se reportar funcionalmente à alta administração ou conselho, implicando que este:

- i) aprove o estatuto de auditoria interna;
- ii) aprove o plano de auditoria baseado em riscos;
- iii) receba comunicações do chefe da auditoria sobre o desempenho da atividade de auditoria interna; e
- iv) aprove as decisões referentes à nomeação e demissão do executivo chefe de auditoria.

<sup>22</sup> Key process áreas (KPA) do IIA 2.9 – Fluxo de Reporte de Auditoria Estabelecido

Ainda como requisito de independência, o TCE/MT recomendou aos gestores dos 141 municípios de Mato Grosso que definam valor suficiente para custeio das despesas inerentes à estrutura física e de pessoal da Controladoria Interna, com a finalidade de assegurar a manutenção das atividades desempenhadas<sup>23</sup>.

Caso a independência ou a objetividade sejam prejudicadas de fato ou na aparência, os detalhes de tal prejuízo deve ser divulgados às partes apropriadas. A natureza da divulgação dependerá do tipo de prejuízo (IPPF 1130).

Além disso, é importante que a unidade de auditoria interna permaneça livre de qualquer interferência ou influência na seleção do tema, na determinação do escopo, na execução dos procedimentos, no julgamento profissional e no reporte dos resultados, o que possibilitará a manutenção de avaliações e posicionamentos independentes e objetivos.





A atividade de auditoria deve estar livre de interferências na determinação do escopo da auditoria interna, na execução do trabalho e na comunicação dos resultados (Norma de implantação 1110.A1)

## 7.2. Objetividade

Como vimos, a independência é um atributo da atividade de auditoria interna. A objetividade, por sua vez, é um atributo dos auditores internos.

A objetividade, segundo o IIA, é uma atitude mental imparcial que permite que os auditores internos executem os trabalhos de forma que confiem no resultado e que não haja qualquer prejuízo à qualidade (Norma de Atributo 1120).

São exemplos de situações que podem prejudicar a objetividade:

-  auditar uma área em que o auditor interno tenha trabalhado recentemente<sup>24</sup> (6 meses, por exemplo);
-  auditar processo em que um familiar ou amigo íntimo seja responsável;
-  presumir, sem evidências, que uma área que está sendo auditada seja aceitável com base apenas em experiências positivas anteriores; e
-  modificar a abordagem planejada ou os resultados do trabalho com base em influência indevida de outra pessoa, geralmente alguém superior ao auditor, sem a devida justificativa.

Ainda nesse sentido, os auditores não devem aceitar valores, presentes ou entretenimento de um funcionário, cliente, fornecedor ou parceiro de negócios que possam criar a aparência de que a objetividade do auditor interno tenha sido prejudicada.

Outra situação muito comum que afeta a objetividade é a prática de atos de gestão pelo controlador interno. Por isso, é recomendado que o servidor lotado na Controladoria Interna

<sup>23</sup> Acórdão TCE/MT nº 117/2020

<sup>24</sup> IPPF 1130.A1 Prejuízo à Independência ou à Objetividade



não tenha responsabilidade ou autoridade operacional sobre atividade auditada, ou exercer atividades próprias e típicas de gestão, tais como:

- i) atos que resultem em emissão de empenho, autorização de pagamento e suprimento ou dispêndio de recursos, independentemente do valor atribuído;
- ii) formulação ou implementação de políticas públicas nas áreas de planejamento orçamentário e financeiro; e
- iii) participação em comissão de sindicância, de processo administrativo disciplinar, de conselhos com direito a voto ou qualquer outra atuação que possa prejudicar a emissão de posicionamento da Controladoria Interna ou do auditor.

Essa situação, entretanto, não impede os integrantes da controladoria interna de participarem de reuniões com a Administração e nem mesmo de responderem a consultas formuladas no caso de dúvidas pertinentes à atuação dos órgãos da administração.

Em que pese o controlador não poder assumir a responsabilidade operacional por atos que resultem na emissão de empenho ou autorização de pagamento, ao controle interno cabe exercer a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial das entidades da administração direta e indireta e também avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governos e dos orçamentos, nos termos dos arts. 70 e 74 da Constituição da república Federativa do Brasil.

Nesse contexto, é recomendado que o controlador interno acompanhe, por meio de avaliação e consultoria, a execução de atividades de emissão de empenho, liquidação da despesa, registro contábil, elaboração de balanços e balancetes periódicos, conciliação de contas contábeis, cumprimento de prazo de pagamento de obrigações (impostos, previdência etc.) entre outras atividades, com objetivo de avaliar os resultados e a conformidade legal dos atos praticados. Caso a independência ou a objetividade seja prejudicada de fato ou aparentemente, os detalhes de tal prejuízo deve ser divulgados às partes apropriadas, conforme consignado no item 6.2.

Com vistas a garantir maior independência e objetividade, é recomendado que se evite a designação para o exercício de cargo comissionado ou função gratificada, nas Controladorias Internas, de pessoas que não possuam formação compatível e experiência profissional relacionados com as atividades de controladoria e tenham sido, nos últimos cinco anos<sup>25</sup>:

**Tabela 2: Regras para designação para cargo ou função**

ITEM	DEFINIÇÃO
1	Responsáveis por atos julgados irregulares por decisão definitiva de Tribunal de Contas;
2	Punidas, em decisão da qual não caiba recurso administrativo, em processo disciplinar por ato lesivo ao patrimônio público; e
3	Condenadas judicialmente em decisão com trânsito em julgado: a) pela prática de improbidade administrativa; ou b) em sede de processo criminal.

Fonte: Resolução CNJ nº 308/2020

<sup>25</sup> Boa prática inspirada na Resolução CNJ nº 308/2020

### 7.3. Proficiência

Os auditores devem possuir e manter o conhecimento, as habilidades e outras competências necessárias ao desempenho de suas responsabilidades individuais. Os auditores internos governamentais, **em conjunto**, devem reunir qualificação e conhecimentos necessários para o trabalho.

#### Resolução de Consulta TCE-MT nº 13/2012

As atividades de controle interno demandam do servidor: conhecimento, qualificação técnica adequada, postura independente, responsável e identificada com a natureza da função, sendo razoável a exigência de formação de nível superior para o provimento do cargo.

São necessários conhecimentos suficientes sobre técnicas de auditoria; identificação e mitigação de riscos; conhecimento das normas aplicáveis aos objetos auditados; entendimento das operações da organização; compreensão e experiência acerca da auditoria a ser realizada; e habilidade para exercer o julgamento profissional<sup>26</sup> devido.

Se o auditor não possuir os conhecimentos, as habilidades ou outras competências necessárias à realização de todo ou parte do trabalho de auditoria, o auditor pode obter aconselhamento e assistência competentes (IPPF 1210.A1). Essa orientação pode ser aplicada nos casos em que é necessário avaliar a execução de um contrato de obras, Tecnologia da Informação e Comunicação - TIC e outros objetos que demandam conhecimentos especializados que não sejam de domínio do controlador interno.

### 7.4. Zelo Profissional

O zelo profissional se refere à atitude esperada do controlador interno na condução dos trabalhos e nos resultados obtidos. O auditor deve deter as habilidades necessárias e adotar o cuidado esperado de um profissional prudente e competente, mantendo:

- ❖ postura de ceticismo profissional<sup>27</sup>;
- ❖ agir com atenção;
- ❖ demonstrar diligência e responsabilidade no desempenho das tarefas a ele atribuídas, de modo a reduzir ao mínimo a possibilidade de erros; e
- ❖ buscar atuar de maneira precipuamente preventiva.

## 8. Etapas dos trabalhos de auditoria

<sup>26</sup> **Julgamento profissional** é a aplicação do treinamento, conhecimento e experiência relevantes, dentro do contexto fornecido pelas normas de auditoria, contábeis e éticas, na tomada de decisões informadas a respeito dos cursos de ação apropriados nas circunstâncias do trabalho de auditoria (MOT, p.134).

<sup>27</sup> **Ceticismo profissional** - Para Hurr (2007), o ceticismo profissional pode ser considerado como a propensão de um indivíduo em adiar a conclusão de uma tarefa até que a evidência forneça suporte suficiente para uma explicação sobre determinado fato. Pessoas com alto grau de ceticismo identificam mais contradições nas evidências e geram mais explicações ao revisar os papéis de trabalho, reconhece exceções de controle e adotam procedimentos adicionais.

O processo de auditoria no setor público consiste no uso de um método estabelecido e na aplicação de um conjunto de procedimentos e técnicas com o objetivo de obter informação e conhecimento para subsidiar opiniões e propostas do auditor sobre resultados, desempenho e regularidade da gestão de organizações, programas e atividades (Carvalho Neto, 2011).

Apresenta-se a seguir o que você, caro auditor, pode fazer para implementar uma auditoria que agregue valor à sua organização.

### 8.1. Dez Passos para uma auditoria que agregue valor



Esses passos podem ser sistematizados em quatro fases do processo de auditoria. Cada uma é integrada por atividades, conforme apresentado na figura a seguir:





Ao longo das quatro etapas, destacam-se as atividades de “interlocução com a gestão” e de “supervisão”, que, embora não se configurem como etapas específicas, são essenciais para o alcance dos objetivos da auditoria.

A interlocução com os responsáveis pelo objeto de auditoria deve ser realizada de forma permanente, ao longo de todo o trabalho, a fim de proporcionar aos auditores e aos gestores informações atualizadas, fidedignas e úteis para o alcance dos objetivos da auditoria e para a tomada tempestiva de decisões. Esse processo envolve a realização de reuniões, contatos telefônicos, mensagens eletrônicas e encaminhamento de comunicações formais.

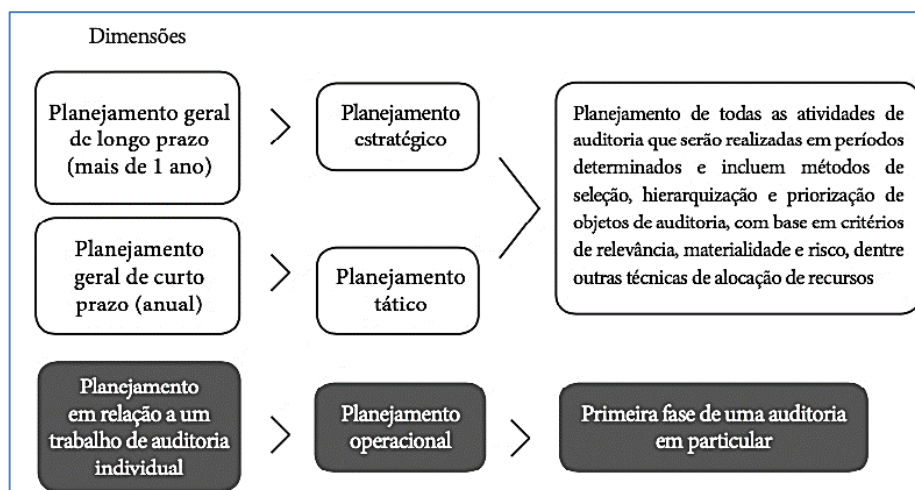
Nos tópicos a seguir serão abordadas, em detalhes, as fases do processo de uma Auditoria Baseada em Riscos (ABR).

## 8.2. Planejamento

Os auditores internos devem desenvolver e documentar um planejamento para cada trabalho de auditoria, incluindo os objetivos, o escopo, o prazo e a alocação de recursos do trabalho. O plano deve considerar as estratégias, objetivos e riscos da organização que sejam relevantes para o trabalho (IPPF 2200).

A elaboração do planejamento das atividades de auditoria deve considerar as políticas, as metas, as diretrizes, os planos e os objetivos estratégicos da Controladoria, as deliberações do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso e a legislação aplicável.

Há *três grandes dimensões* do planejamento de auditoria: estratégica, tática e operacional.



Fonte: TCU, 2011

Os dois níveis maiores (estratégico e tático) definem um conjunto de atividades de um período. O primeiro é de longo prazo (mais de um ano) e o segundo é o Planejamento Anual de Auditoria Interna, mais de curto prazo (um ano). A responsabilidade é dos dirigentes da unidade de auditoria.



O planejamento de cada trabalho de auditoria, tratado neste Guia Referencial, é feito pela equipe de controladores e auditores como etapa fundamental do trabalho. É imprescindível a alocação do esforço adequado. Falha nessa etapa resulta em problemas na execução, que podem provocar atrasos e repercussões negativas na qualidade dos resultados da auditoria.

O TCE/MT recomendou no Acórdão nº 117/2020 aos Controladores Internos que elaborem o devido planejamento da sua atuação, em relação às áreas auditadas, em observância ao risco e materialidade.

Para elaboração do planejamento nas três dimensões, é importante que os auditores:

- ❖ entendam as metas e os objetivos estratégicos<sup>28</sup> da organização para alinhar adequadamente o plano de auditoria e de serviços a eles<sup>29</sup>.
- ❖ por meio de consultas à alta administração e/ou a outras partes interessadas - *stakeholders* (por exemplo, altos funcionários do governo ou auditores externos), identificar as áreas/temas considerados prioritários a serem abordados pela atividade de Auditoria Interna<sup>30</sup>; e
- ❖ consultem a alta administração e o conselho (se houver) para entender sua percepção dos riscos do ambiente e da organização.

O planejamento, etapa essencial dos trabalhos de auditoria, tem por objetivo prover adequado e suficiente entendimento do objeto da auditoria, dos seus objetivos, dos riscos a ele inerentes e da estrutura de controle posta em prática para mitigá-los, de forma a possibilitar a elaboração de questões de auditoria relevantes e a determinação de testes apropriados para respondê-las.

As principais atividades da fase de planejamento consistem na construção da visão geral ou análise preliminar do objeto, elaboração da matriz de riscos e controles e elaboração do documento que formaliza o programa de auditoria. No TCU (Item 94, NAT) e na CGU (Item 4.3.3, MOT), o programa de auditoria é materializado na matriz de planejamento. No Poder Judiciário (Art. 41 da Resolução CNJ 309/2020) a fase de planejamento de cada auditoria é concluída com a elaboração do documento que formaliza o programa de auditoria.

A matriz de planejamento é um quadro-resumo das informações relevantes do planejamento de uma auditoria. É elaborada na fase de planejamento e contém todos os elementos-chave do que se pretende realizar durante a auditoria.

A matriz de planejamento serve para:

- ❖ selecionar áreas ou questões mais relevantes a auditar;
- ❖ dar foco ao trabalho de inspeção;
- ❖ ampliar a possibilidade de alcançar bons resultados para a unidade auditada;

<sup>28</sup> Nos jurisdicionados do TCEMT, as metas e objetivos estratégicos podem estar formalizados no Programa de Gerenciamento do Planejamento Estratégico (GPE)

<sup>29</sup> *Key process áreas* (KPA) 3.6 – Planos de auditoria baseados em riscos

<sup>30</sup> *Key process áreas* (KPA) 2.4 – Plano de auditoria baseado nas prioridades da gestão e partes interessadas

- ❖ minimizar riscos de prorrogações e desgastes com as chefias; e
- ❖ equacionar expectativas e facilitar a discussão com as chefias em bases objetivas.

### Quadro 1: Exemplo de Matriz de Planejamento

MATRIZ DE PLANEJAMENTO - EXEMPLO					
Questões de Auditoria	Critério	Informações Requeridas	Fontes de Informação	Testes	Possíveis Achados

Fonte: Elaboração própria

É importante documentar todas essas etapas para respaldar o controlador interno e demonstrar conformidade de suas práticas com as normas internacionais de práticas profissionais do IIA. Aponte a câmera do seu celular para o QR Code ao lado para visualizar e baixar um modelo de análise preliminar do objeto, matriz de riscos e controles e matriz de planejamento.



## 8.3. Execução

A execução dos trabalhos de auditoria consiste em colocar em prática o programa de trabalho, por meio da realização dos testes previstos, aplicação das técnicas de auditoria selecionadas e registro dos achados de auditoria.

Os achados de auditoria devem estar devidamente fundamentados em *evidências*, as quais devem ser capazes de demonstrar que a situação registrada realmente existe ou existiu. As evidências de um trabalho devem ser **suficientes** (terceiros chegariam a mesma conclusão), **relevantes**, **válidas e confiáveis** (estão relacionadas com as questões de auditoria)<sup>31</sup>.

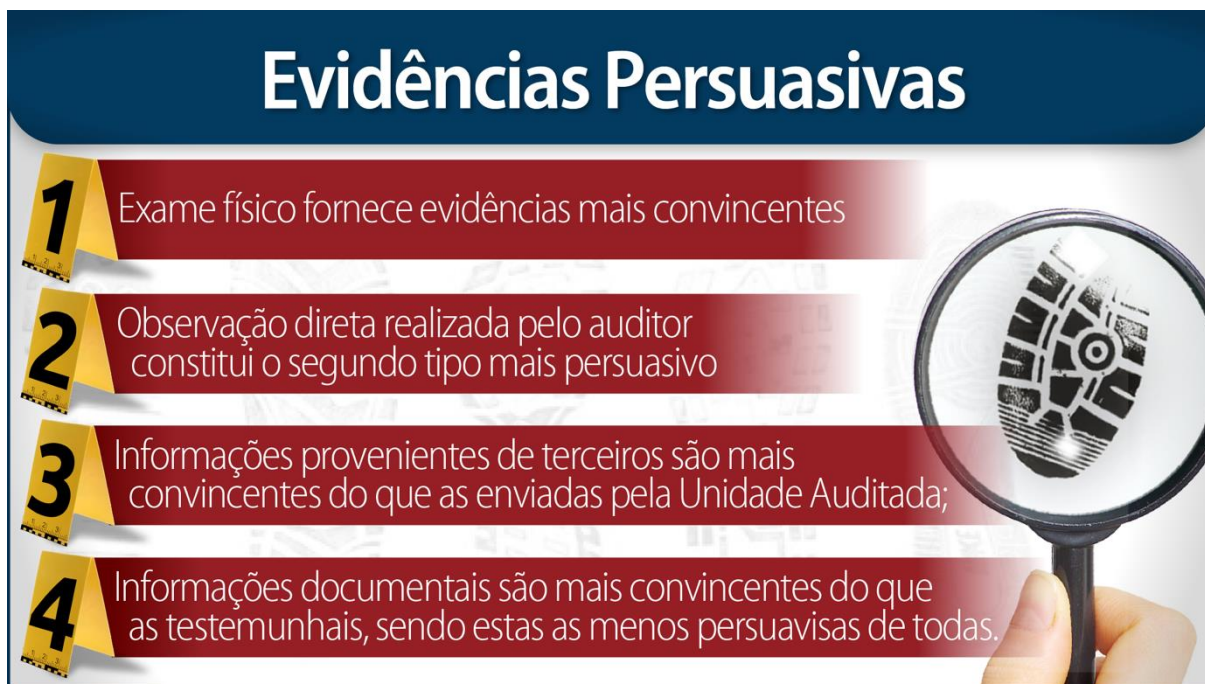


Fonte: ISSAI 100,49 e IN SFC/CGU 3/2017.

<sup>31</sup> Segundo a ISSAI 100,49; art. 48 da Res. CNJ nº 309/2020 e IN SFC/CGU nº 3/2017

A evidência de auditoria, portanto, deve ser persuasiva, ou seja, apoiar o controlador interno na formulação de achados, de conclusões e de recomendações, de forma a lhe garantir segurança razoável e a convencer o auditado e os demais destinatários do trabalho de que a sua opinião está correta.

Sobre o grau de persuasão das evidências, podemos destacar:



Fonte: Gleim, 2014

No mesmo sentido são as orientações da Intosai para avaliar se as evidências são apropriadas<sup>32</sup>:

- documento é mais confiável que testemunha, mas depende da fonte do documento;
- testemunha corroborada por escrito é mais confiável do que testemunha sozinha;
- conjunto de muitas entrevistas é mais confiável que uma ou poucas entrevistas;
- testemunha que pode falar livremente é mais confiável que testemunha intimidável;
- terceiro bem-informado, credível e imparcial é mais confiável que entidade auditada;
- cálculo e inspeção do auditor é mais confiável que evidência obtida indiretamente; e
- documentos originais são mais confiáveis do que documentos copiados.

#### Diferença entre indícios x evidências

Tanto o indício quanto a evidência dão conta da discrepância entre uma situação encontrada e um critério (lei, jurisprudência, padrões, boas práticas etc.). Entretanto, o indício trata-se de uma situação que ainda não foi devidamente investigada ou suficientemente documentada (TCU, 2011).

Em um trabalho de auditoria, recomenda-se **conhecimento adequado das técnicas de auditoria**, a fim de que se possa obter evidências suficientes, relevantes, válidas e confiáveis para sustentar as opiniões e as conclusões.

<sup>32</sup> GUID 3920/75

De acordo com o Manual de Auditoria de Conformidade do TCE/MT<sup>33</sup>, as técnicas utilizadas na atividade de auditoria podem ser assim classificadas:

**Quadro 2: Tipos de Técnicas para obtenção de evidências**

Técnicas	Exemplos
Obtenção de evidência física	Inspeção física e observação direta
Obtenção de evidência documental	Exame documental, circularização e mapa de processo
Obtenção de evidência testemunhal	Entrevista e indagação escrita
Obtenção de evidência analítica	Conferência de cálculos, conciliação, análise de contas, revisão analítica, extração eletrônica de dados e cruzamento eletrônico de dados.

Fonte: Manual de Auditoria de Conformidade do TCE/MT. 2ª. ed. 2016.

Essas evidências documentam o achado de auditoria ou a constatação e respalda o exame técnico ou a conclusão. Nesse sentido, achado de auditoria é qualquer fato significativo, digno de relato pelo auditor, constituído de quatro atributos essenciais: situação encontrada (ou condição), critério, causa e consequência.

**Situação encontrada** - é a descrição da situação existente, identificada e documentada durante os trabalhos de campo devidamente apoiada por evidências de auditoria<sup>34</sup>.

Como exemplo, podemos citar “a partir da análise dos preços homologados presentes nas Atas de Registro de Preços, foi constatada ausência de aplicação do Coeficiente de Adequação de Preço – CAP, resultando em sobrepreço no montante de R\$ 4.550.000,00, decorrente de registro de preços de medicamentos acima do Preço Máximo de Venda ao Governo – PMVG”.

**IMPORTANTE**

Quando se tratar de achado de auditoria de irregularidade:

- i) identificar na situação encontrada os agentes que praticaram alguma conduta na cadeia de formação do ato;
- ii) quantificar adequadamente os valores objeto de irregularidades, seja de sobrepreço, superfaturamento, prejuízo ao erário, de forma a evitar retrabalho pelos demais órgãos e entidades que farão uso do relatório; e
- iii) incluir imagens digitalizadas de documentos, fotos de vistoria, visita técnica, trecho de entrevistas etc. para melhor compreensão do achado como um todo

**Critério** - É o padrão utilizado para avaliar se o objeto auditado atende, excede ou está aquém do desempenho esperado. É sabido que existe um número expressivo de regulamentação para os programas de governo, projetos, ações, sendo conveniente que seja citado no achado de auditoria o critério a ser empregado em cada caso.

<sup>33</sup> Resolução Normativa nº 13/2016. Disponível em site TCE:

<https://www.tce.mt.gov.br/legislacoes/resolucao-normativa?page=8>

<sup>34</sup> Item 5.4.2 do Manual de Orientações Técnicas da CGU



O IIA classifica três *tipos de critérios*: *internos* (ex.: procedimentos da organização); *externos* (ex.: leis e regulamentos); e *principais práticas de mercado* (ex.: orientações da indústria e da profissão)<sup>35</sup>.

Os critérios são estabelecidos pela equipe de auditoria. Porém, sempre que possível, eles devem ser discutidos com a entidade auditada, de preferência durante a fase de planejamento da auditoria.

**Causa** - é o terceiro atributo do achado de auditoria, é a razão pela qual o fato ocorreu. Sua menção é necessária para a contextualização do achado e a formulação de recomendações para a resolução dos problemas. Segundo as NAT: “a causa é o elemento sobre o qual incidirá as ações corretivas que serão propostas”.

Para o TCU (2011), a causa pode ser *objetiva* ou *subjetiva*:

- ❖ **objetiva**: deficiências administrativas, ausência ou insuficiência de controles internos;
- ❖ **subjetiva**: atribuída à pessoa do gestor, ao seu comportamento, caracterizada como:
  - a) **negligência**: gestor é omissor, deixa de fazer algo que deveria ter feito;
  - b) **imprudência**: gestor não agiu com zelo que se exigiria;
  - c) **imperícia**: gestor sem capacidade técnica para a tarefa ou ato.

Podemos citar como causa objetiva: i) inexistência de um normativo estabelecendo procedimento consistente para elaboração de estimativas de preço, a fim de orientar às equipes de planejamento das contratações; ii) falta de modelos padronizados de termos de referência e editais de licitação; e iii) inexistência de avaliação da divisibilidade ou não do objeto pela equipe de planejamento da contratação.

Como exemplo de causa subjetiva podemos citar “o Gestor não implementou as rotinas e procedimentos na Unidade Auditada, com objetivo de aprimorar os controles internos existentes, conforme previsto na Lei nº 14.133/2021 e recomendado pela equipe de auditoria. A não implementação de todas as rotinas e procedimentos resultou em fragilidades nos controles internos da Entidade, contribuindo para as constatações identificadas no trabalho de auditoria”.

Os auditores internos frequentemente realizam uma análise de causa raiz, para identificar o motivo subjacente para a ocorrência de um erro ou problema. A análise de causa raiz permite aos auditores internos agregar conhecimentos que possam melhorar a eficácia e eficiência dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controle de uma organização. (Norma 1220.A1)

**Consequência** - é o resultado adverso (ou não, no caso dos achados positivos) da discrepância entre a situação encontrada e o critério<sup>36</sup>. Sempre que possível, essas consequências devem ser

<sup>35</sup> IPPF, 2210.A3

<sup>36</sup> Normas de Auditoria do Tribunal (NAT), 103, IV

quantificadas financeiramente. A consequência indica a gravidade e determina a intensidade da ação corretiva (GAO, 2017)

**Recomendações** - consistem em ações que devem ser implementadas pelas organizações com a finalidade de eliminar as causas dos achados de auditoria, mitigar (reduzir) suas consequências ou até mesmo incorporar uma boa prática.

Ainda sobre esse tema, recomenda-se que a organização elabore e encaminhe à equipe de auditoria um plano de ação. O plano deverá conter cronograma de implementação das medidas que o gestor adotará visando atender às recomendações emitidas.

Os achados de auditoria devem ser registrados em uma matriz de achados. A matriz de achados é o principal papel de trabalho da fase de execução da auditoria. Sua utilização proporciona uma visão geral do trabalho realizado, facilitando as discussões internas e a supervisão e o controle de qualidade.

A partir do conhecimento apresentado nos tópicos anteriores sobre os atributos da matriz de achados, sua estrutura pode ser demonstrada conforme modelo a seguir:

**Quadro 3: Modelo de elaboração de matriz de achados**

DESCRIÇÃO SUMÁRIA					
Situação Encontrada	Critério	Evidências	Causas	Efeitos	Recomendação

Fonte: Elaboração própria

Aponte a câmera do seu celular para o QR Code ao lado para visualizar e baixar um modelo de matriz de achados.



Os achados de auditoria são fatos significativos, dignos de relatos pelo auditor. Quando se tratar de falha meramente formal ou de baixa materialidade, que não deva constar no relatório, mas para a qual devam ser adotadas providências para seu saneamento, o auditor pode fazer uso de nota de auditoria<sup>37</sup>.

Além disso, o auditor deve destacar as boas práticas e outras ações positivas adotadas pela gestão na área ou na atividade auditada, consideradas dignas de destaque pela equipe de auditoria. É nesse mesmo sentido a orientação do IIA, ao dispor que os auditores internos são encorajados a reconhecer o desempenho satisfatório nas comunicações dos trabalhos de auditoria (IPPF, 2410.A2).

Por fim, é importante que os auditores evidenciem, por meio de documentos, os achados e não achados, como forma de demonstrar aderência às Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna do IIA.

<sup>37</sup> Conforme definição adotada no Manual de Orientações Técnicas da CGU (Item 5.1.5)

Os achados de auditoria são descobertas feitas pelos auditores que caracterizam, como regra geral, *impropriedades* e *irregularidades* praticadas pelos agentes da unidade auditada.

**Impropriedade** é falha de natureza formal de que não resulte dano ao erário e outras que têm o potencial para conduzir à inobservância aos princípios de administração pública ou à infração de normas legais e regulamentares, tais como deficiências nos controles internos da gestão, violações de cláusulas, abuso, imprudência, imperícia (MOT, 2018 e NAT, 101.1).

Por outro lado, **irregularidade** é a prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, dano ao erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ou antieconômico, desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos, tais como fraudes, atos ilegais, omissão no dever de prestar contas, violações aos princípios da administração pública (MOT, 2018 e NAT, 101.2).

## 8.4. Comunicação dos Resultados

Consiste na apresentação do resultado dos trabalhos em relatório, instrumento formal e técnico que comunica o objetivo, as questões de auditoria, a metodologia utilizada, os achados, as conclusões e as recomendações. A orientação prescrita na Estrutura Internacional de Práticas Profissionais dispõe que os auditores internos devem comunicar os resultados dos trabalhos de auditoria (IPPF, 2400).

O processo de comunicação de resultados dos trabalhos de auditoria tem as finalidades precípuas de: a) comunicar às partes interessadas o parecer do objeto auditado; e b) promover mudanças positivas nos objetos/unidades auditados e, conseqüentemente, agregar valor à gestão.

É importante que o relatório priorize a exposição significativa a riscos e vulnerabilidade de controles da gestão, olhando para o futuro, influenciando o aperfeiçoamento da prevenção de problemas, visando à melhoria sistêmica da governança e gestão da organização. Esse registro pode ser feito também no relatório semestral ou anual da auditoria interna.

O responsável pela unidade de controle interno deve comunicar o gestor por escrito acerca de irregularidades constatadas, sob pena de ser responsabilizado por omissão no exercício de sua função, sendo que a mera comunicação verbal não supre essa obrigação (Acórdão TCEMT nº 72/2014).

As principais sugestões para elaboração do relatório de auditoria estão sintetizadas a seguir:

**Tabela 3: Boas práticas na elaboração de relatórios**

ITEM	DEFINIÇÃO
1	Considerar o ponto de vista do leitor. É importante que o auditor considere que diferentes destinatários têm necessidades diversas. Assim, é recomendado que a

	Controladoria Interna adapte as formas de comunicação, o conteúdo e os níveis de detalhe, para atender a essas necessidades.
2	Se houver <i>limitações ou restrições ao trabalho</i> , como, por exemplo, a recusa do auditado em apresentar documentos, informações, pessoal, propriedades físicas relevantes para o desempenho dos trabalhos, a equipe deverá declarar essa situação na introdução do relatório. Isso porque a limitação pode restringir o escopo definido, o cronograma aprovado para o trabalho e a execução dos procedimentos de auditoria.  Como registrado no item 6.2 - autoridade, a limitação do escopo também deve ser levada ao conhecimento da alta administração ou conselho.
3	Os achados de auditoria devem ser preferencialmente apresentados em ordem decrescente de relevância e grau de impacto na gestão, isto é, inicia-se pelo tema que se revelou mais importante (TCU, 2020).
4	Quantificar ou, se não for possível, estimar os benefícios que poderão ser obtidos, caso as recomendações sejam implementadas.
5	Sempre que o relato envolver informações sensíveis ou de natureza confidencial, sobretudo se a publicação dessas informações puder comprometer investigações ou procedimentos legais em curso ou que possam ser realizados, a equipe deverá avaliar sobre a necessidade de tratar o processo como sigiloso.
6	O auditor deve dar à entidade auditada a oportunidade de comentar sobre os achados, as conclusões e as recomendações de auditoria, antes que o relatório final seja emitido.  Inclusive o art. 170 da Lei nº 14.133/2021 orienta que, na fiscalização dos atos previstos na Lei, os órgãos de controle considerarão as razões apresentadas pelos órgãos e entidades responsáveis.  O Relatório só não é enviado para manifestação do gestor quando puder comprometer o andamento dos trabalhos (CGU, 2017).

Fonte: Elaboração própria

A comunicação final dos resultados dos trabalhos de avaliação da Controladoria Interna pode ser publicada na *Internet*, como instrumento de *accountability* da gestão pública, em cumprimento à Lei de Acesso à Informação<sup>38</sup> e de observância ao princípio da publicidade consignado na Constituição Federal, observados os prazos, as condições e a legislação aplicável ao tema.

Antes da publicação, porém, recomenda-se dar oportunidade de manifestação do gestor ou do demandante do trabalho acerca da existência de informações sigilosas na versão final do relatório. Nesse caso, o relatório pode ser publicado com a substituição dos trechos indicados pela expressão “informação suprimida por solicitação da Unidade Examinada, em função do sigilo, na forma da Lei nº 13.709/2018 – Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais”.

Quando se tratar de comunicação final de trabalhos de consultoria, a publicação pode ocorrer conforme estabelecido no termo de compromisso. A norma IPPF 2330.C1 prescreve que o executivo chefe de auditoria deve desenvolver políticas para reger a custódia e retenção de

<sup>38</sup> Lei nº 12.527/2011, art. 7º, VII, “b”



registros de trabalhos de consultoria, bem como sua liberação para partes internas e externas. Estas políticas devem ser consistentes com as diretrizes da organização e quaisquer exigências regulatórias ou outros requerimentos pertinentes.

Considerando que os trabalhos de consultoria têm caráter preparatório<sup>39</sup>, visto que seus resultados são utilizados como fundamento de tomada de decisão ou de ato administrativo, seu acesso ou divulgação podem ser assegurados a partir da edição do ato ou decisão pela unidade auditada.



Aponte a câmera do seu celular para o QR Code ao lado para visualizar e baixar um modelo de relatório de avaliação e de consultoria.

## 8.5. Monitoramento

Monitoramento é a análise das ações corretivas adotadas pela entidade auditada (ou por outra parte responsável), com o objetivo de verificar as providências adotadas e aferir seus efeitos<sup>40</sup>.

Segundo o Instituto dos Auditores Internos (IIA), o chefe executivo de auditoria deve estabelecer e manter um sistema para monitorar a disposição dos resultados comunicados à gestão<sup>41</sup>.

O monitoramento pode ser realizado de diferentes formas: i) reunião com o gestor após algum tempo da auditoria; ii) solicitação de informações ao auditado para que informe as ações adotadas; e iii) realização de avaliação de monitoramento, que irá gerar um novo relatório de monitoramento.

Dessa forma, é responsabilidade da alta administração da Unidade Auditada zelar pela adequada implementação das recomendações emitidas pela Controladoria Interna, cabendo-lhe aceitar formalmente o risco associado caso decida por não realizar nenhuma ação<sup>42</sup>.

A intensidade do processo de monitoramento deve ser definida com base nos riscos envolvidos, na complexidade do objeto da recomendação e no grau de maturidade da Unidade Auditada (IN CGU nº 3/2017).

Se a Controladoria Interna concluir que a Unidade Auditada aceitou um nível de risco que pode ser inaceitável para a organização, o responsável pela Controladoria deve discutir o assunto com a alta administração ou o conselho, se houver<sup>43</sup>.

<sup>39</sup> Art. 3º. do Decreto nº 7.724/2012 - documento preparatório: documento formal utilizado como fundamento da tomada de decisão ou de ato administrativo, a exemplo de pareceres e notas técnicas.

<sup>40</sup> ISSAI 3000/137; e art. 57 da Resolução CNJ nº 309/2020

<sup>41</sup> IPPF 2500 e *Key process areas* (KPA) 1 – Auditoria de Conformidade – item 5.2

<sup>42</sup> IN CGU nº 3/2017

<sup>43</sup> IN CGU 3/2017 e IPPF 2600

A identificação do risco aceito pela administração pode ser observada por meio de um trabalho de avaliação (*assurance*) ou consultoria, monitoramento do progresso das ações tomadas pela administração como resultado dos trabalhos anteriores ou por outros meios. Não é responsabilidade do Controlador Interno resolver o risco (IPPF 2600).

### IMPORTANTE

O encerramento do monitoramento decorrente da aceitação do risco pelo gestor pode ser feito por meio de:

- i) Ofício de comunicação do encerramento do monitoramento por aceitação do risco pelo gestor após o decurso de um prazo razoável sem a implementação da recomendação (3 anos, por exemplo); ou
- ii) Assinatura de termo de aceitação de riscos pelos gestores como base para o encerramento do monitoramento de recomendações não atendidas.

Na esteira do entendimento firmado nos arts. 7º ao 10 da Lei Complementar nº 269/2007 – Lei Orgânica é recomendado ao controlador interno, ao tomar conhecimento de irregularidades ou de ilegalidades, comunicar primeiramente ao seu superior hierárquico para adotar providências com vistas a reparar integralmente os danos ou prejuízos constatados.

Ao formular recomendações e posteriormente monitorá-las, a unidade de auditoria interna deverá priorizar a correção dos problemas de natureza grave, que impliquem risco de dano ao erário ou de comprometimento direto das metas estratégicas definidas pela entidade auditada.

Por meio dos monitoramentos, é possível avaliar a qualidade das auditorias e identificar oportunidades de aperfeiçoamento, de aprendizado e de quantificação de benefícios. Além de subsidiar o processo de seleção de novos objetos de auditoria, as informações apuradas nos monitoramentos são usadas para calcular o percentual de implementação de recomendações e a relação custo/benefício das auditorias, indicadores de efetividade da atuação das entidades de fiscalização superior (TCU, 2018).

## 8.6. Contabilização de benefícios

As unidades de auditoria devem adotar sistemática de quantificação e registro dos resultados e dos benefícios financeiros e não financeiros decorrentes de sua atuação, juntamente com a documentação comprobatória e a demonstração do nexo causal entre a atuação da controladoria e a medida adotada pela gestão que promoveu o impacto positivo. Constitui, portanto, uma forma de as organizações prestarem contas à sociedade dos resultados alcançados e, consequentemente, dos recursos empregados nas suas atividades<sup>44</sup>.

Conforme definido pela IN SFC/CGU nº 10/2020, benefícios são impactos positivos observados na gestão pública a partir da implementação, por parte dos gestores responsáveis,

<sup>44</sup> IN CGU 3/2017

de recomendações e/ou orientações decorrentes da atividade de controladoria interna, sendo, portanto, resultantes do trabalho conjunto da Controladoria e da gestão.

Os benefícios são classificados da seguinte forma<sup>45</sup>:

- a) **Benefício financeiro** - Benefício cujo impacto possa ser mensurado monetariamente; e
- b) **Benefício não financeiro** - Benefício que, embora não seja passível de expressão monetária, representa impacto estruturante na sociedade, nas políticas públicas, na gestão pública ou privada, devendo, sempre que possível, ser quantificado em alguma unidade de medida ou avaliado por indicador.

A contabilização de benefícios pela atividade de auditoria interna: i) mede a efetividade das recomendações emitidas; ii) fornece informações sobre o seu desempenho; e iii) demonstra às partes interessadas a relevância dos trabalhos realizados.

O Instituto dos Auditores Internos recomenda o desenvolvimento de indicadores e medidas significativas que permitam medir e reportar o desempenho da atividade de Auditoria Interna, e frequentemente controlar o seu progresso de acordo com as metas, visando que os resultados sejam alcançados o mais econômica e eficientemente possível<sup>46</sup>.

## 9. Documentação da Auditoria

Documentação da auditoria (papéis de trabalho) são os documentos que suportam o trabalho de auditoria, contendo o registro das informações utilizadas pelos auditores, das verificações realizadas e das conclusões a que chegaram.

Consideram-se papéis de trabalho aqueles preparados pelo auditor, pela unidade auditada ou por terceiros, tais como planilhas, formulários, questionários preenchidos, fotografias, arquivos de dados, de vídeo ou de áudio, ofícios, memorandos, portarias, documentos originais ou cópias de contratos ou de termos de convênios, confirmações externas, programas de trabalho de auditoria e registros de sua execução (MOT, item 5.7.3).

A documentação deve ser levantada e organizada ainda durante a realização do trabalho, pois tende a ser mais precisa e completa do que aquela elaborada posteriormente.

O responsável pela Auditoria Interna deve definir por quanto tempo os papéis de trabalho serão mantidos e a partir de quando o prazo será contado. Para tanto, deve observar a política de retenção de documentos da organização a qual pertence, bem como prazos mínimos estabelecidos por outros órgãos para manutenção de documentos à disposição, tais como o prazo estipulado pelo Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso para guarda da documentação apresentada no âmbito das prestações de contas anuais<sup>47</sup>.

---

<sup>45</sup> IN SFC/CGU nº 10/2020

<sup>46</sup> Key process áreas (KPA) 3.10 – Medidas de Desempenho

<sup>47</sup> Item 5.7.6 do Manual de Orientações Técnicas da CGU

Nas Auditorias Internas do Poder Judiciário Federal, os papéis de trabalho das auditorias devem permanecer acessíveis, em arquivo intermediário, pelo prazo mínimo de dez anos do julgamento das contas pelos Tribunais (Resolução CNJ nº 309/2020).

Os papéis de trabalho que sistematizam o trabalho da equipe (análise do objeto, matriz de riscos e controles, matriz de planejamento, matriz de achados etc.) e as evidências coletadas durante a avaliação ou consultoria podem ser classificados como restritos até a finalização do relatório final. Quando do encerramento dos trabalhos, os papéis de trabalho podem ser classificados de acordo com o estabelecido na Lei nº 12.527/2011.

No TCU, as **matrizes de planejamento das auditorias de conformidade** são classificadas, no mínimo, no grau “reservado”, dentro da restrição de acesso “sigilo de Estado”, mesmo após a finalização do relatório, por constituírem atividades de inteligência do Tribunal (art. 23, inc. VIII da Lei nº 12.527/2011). No entanto, a **matriz de planejamento da auditoria operacional**, a **matriz de achados** e a **matriz de responsabilização** devem ser classificadas de acordo com a regra geral de classificação<sup>48</sup>.

## 10. Desenvolvimento Profissional Contínuo

Os auditores devem aperfeiçoar seus conhecimentos, habilidades e outras competências através do desenvolvimento profissional contínuo (Norma de Atributos IIA 1230)

Nesse sentido, é importante que a controladoria interna determine um número específico de horas/dias/créditos de treinamento de pessoal, para cada controlador, de acordo com as normas de auditoria prescritas ou com as certificações relevantes<sup>49</sup>. Na CGU e no Poder Judiciário Federal, é recomendado que os auditores internos completem pelo menos 40 horas de treinamento anualmente<sup>50</sup>.

Oportunidades de desenvolvimento profissional incluem participação em conferências, seminários, programas de treinamento, cursos *online* e *webinários*, cursos presenciais, certificações profissionais, projetos de pesquisa etc.

No Acórdão nº 117/2020, o TCE/MT recomendou aos gestores de 141 municípios que promovam as condições e ofereçam os meios necessários ao desenvolvimento profissional contínuo dos Controladores Internos e servidores das UCIs, inclusive por intermédio de treinamentos e cursos ofertados pela Corte e por outras instituições públicas e particulares.

## 11. Programa de Avaliação e Melhoria da Qualidade

<sup>48</sup> Portaria TCU SEGECEX nº 15/2016

<sup>49</sup> *Key process áreas* (KPA) 2.3 – Desenvolvimento Profissional Individual

<sup>50</sup> Item 4.1.5.4 do Manual de Orientações Técnicas da CGU e art. 72 da Res. CNJ nº 309/2020



O chefe da auditoria deve desenvolver e manter um programa de avaliação e melhoria da qualidade que cubra todos os aspectos da atividade da auditoria interna (Norma de Atributos IIA 1300)

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

Um programa de avaliação da qualidade e melhoria é criado para permitir uma avaliação da conformidade da atividade de auditoria interna com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (Normas) e com o Código de Ética do “The IIA” por parte dos auditores internos. Assim, deve incluir avaliações internas contínuas e periódicas, bem como avaliações externas, realizadas por um avaliador ou equipe de avaliação independente e qualificada<sup>51</sup>.

---

<sup>51</sup> Orientações de Implantação Norma 1300

## 12. Referências bibliográficas

ABNT (Associação Brasileira de Normas Técnicas). *ISO 9000. Sistemas e gestão da qualidade. Fundamentos e vocabulário*. 2005.

ABNT. *ISO GUIA 73: Gestão de Riscos: Vocabulário*, 2009.

ABNT. *NBR ISO 31000:2018 – Gestão de Riscos: princípios e diretrizes*. 2018.

CARVALHO NETO, Antonio Alves de (coord.). *Auditoria governamental*. TCU, 2011.

CGU. Controladoria Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. *Instrução Normativa no 3, de 09 de junho de 2017*. Referencial Técnico da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal. Brasília, 2017.

CGU/SFC. *Manual de Orientações Técnicas da Atividade de Auditoria Interna Governamental do Poder Executivo Federal (MOT)*. Brasília, 2017b.

CGU/SFC. *Relatório Consolidador dos Benefícios Aprovados em 2020*. Brasília, 2021.

COSO. (*The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*). *Gerenciamento de Riscos Corporativos: estrutura integrada: técnicas de aplicação*. PricewaterhouseCoopers, COSO, Audibra. nov. 2006.

COSO ERM. *Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada: Sumário Executivo e Estrutura* (COSO GRC, 2004). Tradução: Price Waterhouse Coopers e IIA Brasil. São Paulo, 2007.

COSO. *Controle Interno – Estrutura Integrada: Sumário Executivo*. Tradução: Price Waterhouse Coopers e Instituto dos Auditores Internos do Brasil. São Paulo, 2013.

Constituição do Estado de Mato Grosso

EUA (Estados Unidos da América). *Sarbanes-Oxley Act (SOX)*. EUA, 2002.

ENAP. *Curso de Elaboração de Relatório de Auditoria*. 2020.

GLEIM, Irvin N. *CIA Review Parte 1*. Tradução: IIA Brasil. 17. ed. São Paulo, 2014.

GAO (*Government Accountability Office*). *Financial Audit Manual*, V. 1. 2008.

GAO. *Fragmentation, Overlap, and Duplication: an evaluation and management guide*. 2015.

HURTT, R. K. Professional Skepticism: An audit specific model and measurement scale. *Working paper*, Baylor University, 2007.

INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institutions*). ISSAI 100 – *Fundamental Principles of Public Sector Auditing* (2013). Tradução. TCU, 2017.

INTOSAI. ISSAI 200 – *Fundamental Principles of Financial Auditing* (2013a). Tradução TCU, 2017.

INTOSAI. ISSAI 300 – *Fundamental Principles of Performance Auditing* (2013b). Tradução TCU, 2017.

INTOSAI. ISSAI 400 – *Fundamental Principles of Compliance Auditing* (2013c). Tradução TCU, 2017.

INTOSAI. ISSAI GOV 9150 – *Coordination and Cooperation between Supreme Audit Institutions and Internal Auditors in the Public Sector* (2014). Disponível em <<https://www.eurosai.org/en/databases/products/Implementation-of-INTOSAI-GOV-9150-AND-IIA-2050-Coordination-and-Cooperation-between-Supreme-Audit-Institutions-and-Internal-Auditors-in-the-Public-Sector/>> Acesso em: Set. 2021.

IIA (*The Institute of Internal Auditors*). IIA. *Declaração de Posicionamento: O papel da auditoria interna no gerenciamento de riscos corporativos*. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA. São Paulo, 2009.

IIA. Supplemental Guidance (Orientações Suplementares). Practice Guides (Guias Práticos). Global Technology Audit Guide (GTAG). *Continuous Auditing: Coordinating Continuous Auditing and Monitoring to Provide Continuous Assurance*. 2. ed. Flórida, 2009b.

IIA. *Declaração de posicionamento do IIA: o papel da auditoria interna no gerenciamento de riscos corporativo*. The Institute of Internal Auditors, janeiro de 2009c.

IIA. *Report (Relatórios)* Apostila Aluno. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. Versão revisada. 2012.

IIA. Supplemental Guidance (Orientações Suplementares). Practice Guides (Guias Práticos). *Programa de Avaliação de Qualidade e Melhoria*. Tradução: IIA Brasil. 2012b.

IIA. *Declaração de Posicionamento: As três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles*. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2013.

IIA. Supplemental Guidance (Orientações Suplementares). Practice Guides (Guias Práticos). *Auditoria Interna e Fraude*. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2013b.

IIA. Supplemental Guidance (Orientações Suplementares). Practice Guides (Guias práticos). *Audit report: Communicating Assurance Engagement Results*. Flórida, 2016.

IIA. *Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (IPPF)*. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2017.

IIA. *Modelo das três linhas do IIA 2020*. Uma atualização das 3 linhas de defesa. 2020.

IIA. *Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (IPPF)*. Tradução: Instituto dos Auditores Internos do Brasil – IIA Brasil. São Paulo, 2021.

IIA. *Guide To RBIA – Risk Maturity Assessment*. 2019.

SANTOS, Franklin Brasil; SOUZA, Kleberson Roberto de. *Como combater a corrupção em licitações: detecção e prevenção de fraudes*. 3. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2020.

TCU (Tribunal de Contas da União). *Auditoria Governamental*. 2011.

TCU. *Painel de referência em auditorias*. 2013.

TCU. *Glossário de Termos do Controle Externo*. 2013b.

TCU. *Orientações para seleção de objetos e ações de controle*. 2016.

TCU. *Manual de Auditoria Financeira*. 2016b.

TCU. *Glossário de Termos do Controle Externo*. 2017.

TCU. *Guía para aplicación del método FSD (Fragmentación, Superposición, Duplicación): adaptado para la auditoría coordinada ODS 2017*. 2017b.

TCU. *Curso de Auditoria Baseada em Riscos*. 2 ed., 2017c.

TCU. *Roteiro de Auditoria de Gestão de Riscos*. 2017d.

TCU. *Roteiro de Avaliação de Maturidade da Gestão de Riscos*. 2018.

TCU. *Manual de Auditoria Operacional*. 2020.

TCU. *Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT)*. Portaria-TCU nº 280, de 8 de dezembro de 2010, alterada pela Portaria-TCU nº 185, de 30 de novembro de 2020.



### 13. Apêndice I – Minuta de Código de Ética



**PREFEITURA MUNICIPAL DE << PANTANAL DO NORTE >>**

**DECRETO N.º xx, DE xx DE xx DE 2022.**

Aprova o Código de Ética da << **Unidade de Controladoria e Auditoria Interna** >> de << **Prefeitura ou Câmara** >>.

O PREFEITO DE << **PANTANAL DO NORTE** >>, Estado de Mato Grosso, no uso de suas atribuições que lhe confere a Lei Orgânica Municipal;

Considerando que a Ética é um valor estratégico da << **Prefeitura de Pantanal do Norte** >>;

Considerando o preconizado pelo Instituto de Auditores Internos (IIA) e pela Federação Internacional de Contadores (IFAC) acerca dos elementos essenciais que devem constar de um código de ética, **DECRETA:**

## CAPÍTULO I DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

### Seção I Do Código, sua Abrangência e Aplicação

Art. 1º Para os fins deste Código, consideram-se << **Controladores e Auditores Internos** >> os servidores lotados nas << **Unidade de Controladoria e Auditoria Interna** >> que exerçam atividades de avaliação e consultoria.

Art. 2º Este Código de Ética estabelece os princípios éticos e normas de conduta aplicáveis aos << **Controladores e Auditores Internos** >> da << **Prefeitura ou Câmara** >>, na realização dos trabalhos de avaliação e consultoria, sem prejuízo da observância dos demais deveres e proibições legais e regulamentares.

Parágrafo único. O disposto neste Código de Ética aplica-se, inclusive, aos servidores que exerçam temporariamente atividades de << **controladoria e auditoria interna** >>, na forma de auxílio, ainda que lotados em outra unidade administrativa.

### Seção II Dos Objetivos

Art. 3º Este Código de Ética tem por objetivos:

I – estabelecer os princípios, os requisitos mínimos de conduta e as expectativas que devem guiar o comportamento dos << **Controladores e Auditores Internos** >> na condução das atividades de avaliação e consultoria;

II – contribuir para que as atitudes e os comportamentos empreendidos pelos << **Controladores e Auditores Internos** >> auxiliem no alcance dos objetivos e valores institucionais; e

III – garantir aos << **Controladores e Auditores Internos** >> e às << **Unidades de Controladoria e Auditoria Interna** >> a preservação da imagem e reputação.

## CAPÍTULO II DOS PRINCÍPIOS ÉTICOS FUNDAMENTAIS

Art. 4º São princípios éticos fundamentais a serem observados e defendidos pelos << **Controladores e Auditores Internos** >> no exercício das atividades relacionadas à avaliação e consultoria:

I – Integridade: a integridade dos << **controladores e auditores internos** >> estabelece credibilidade e, desta forma, fornece a base para a confiança dada a seus julgamentos;

II – Objetividade: os << **controladores e auditores internos** >> exibem o mais alto grau de objetividade profissional na coleta, avaliação e comunicação de informações sobre a atividade ou processo examinado. Os << **controladores e auditores internos** >> efetuam uma avaliação equilibrada de todas as circunstâncias relevantes e não são indevidamente influenciados pelos interesses próprios ou de terceiros na formulação dos julgamentos;

III – Confidencialidade: os << controladores e auditores internos >> respeitam o valor e a propriedade das informações que recebem e não divulgam informações sem a autorização apropriada, a não ser em caso de obrigação legal ou profissional de assim proceder; e

IV – Competência: os << controladores e auditores internos >> aplicam conhecimento, habilidades e experiência necessários na execução dos serviços de << Controladoria e Auditoria Interna >> e buscam o contínuo desenvolvimento profissional.

### **CAPÍTULO III**

#### **REGRAS DE CONDUTA**

##### **Seção I**

##### **Dos Deveres**

Art. 5º Os << controladores e auditores internos >>, no exercício das atividades de avaliação e consultoria, devem:

I - servir ao interesse público e honrar a confiança pública, demonstrando diligência e responsabilidade no desempenho das tarefas e adotando absoluta honestidade na realização do seu trabalho;

II - manter conduta profissional idônea, íntegra e irrepreensível quando necessário lidar com pressões ou situações que possam ameaçar seus princípios éticos;

III - manter cortesia e respeito no trato com pessoas, abstendo-se de emitir juízo ou adotar práticas que indiquem qualquer tipo de discriminação ou preconceito;

IV - divulgar informações exigidas pela lei e todos os fatos materiais de seu conhecimento que, caso não sejam divulgados, possam distorcer as conclusões do trabalho;

V - representar imediatamente ao Titular da Controladoria e Auditoria Interna, se houver, todo e qualquer ato ou fato que seja contrário ao interesse público, prejudicial à Instituição ou à sua missão institucional, de que tenha tomado conhecimento em razão do cargo ou função;

VI - zelar pelo aperfeiçoamento de seus conhecimentos e habilidades, mantendo-se atualizado quanto a novos métodos, técnicas e normas de trabalho, de forma a aprimorar continuamente sua proficiência, bem como a eficácia e a qualidade da sua atuação;

VII - conduzir os trabalhos com zelo profissional, atuando com atenção e prudência e mantendo postura de ceticismo profissional;

VIII - respeitar e contribuir para os objetivos legítimos e éticos da organização;

IX - atuar de forma imparcial e isenta, evitando quaisquer condutas que possam comprometer a confiança em relação ao seu trabalho, evitando situações de conflito de interesses ou quaisquer outras que afetem a objetividade do seu julgamento profissional;

X - resistir a pressões de superiores hierárquicos e outros que visem a obter quaisquer favores, benesses ou vantagens indevidas em decorrência de ações ou omissões imorais, ilegais ou antiéticas, e denunciá-las;

XI - ser prudentes no uso e proteção das informações obtidas no curso de suas funções; e

XII - disseminar no ambiente de trabalho informações e conhecimentos obtidos em razão de treinamentos ou de exercício profissional e que possam contribuir para o aperfeiçoamento dos trabalhos realizados pelos demais << controladores e auditores >>.

## Seção II Das Vedações

Art. 6º É vedado aos << Controladores e Auditores Internos >>:

I - praticar, por ação ou omissão, direta ou indiretamente, ato contrário à ética e ao interesse público, mesmo que tal ato observe as formalidades legais e não cometa violação expressa à lei, ou compactuar com tal ato;

II - pleitear, solicitar, sugerir ou receber qualquer tipo de ajuda financeira, gratificação, prêmio, comissão, doação ou vantagem de qualquer espécie com o objetivo de influenciar o seu julgamento ou interferir na atividade de outro servidor;

III - utilizar informações obtidas em razão dos trabalhos de auditoria para benefício pessoal ou para qualquer outra finalidade contrária à lei, em detrimento dos objetivos da organização;

IV - tomar parte, conscientemente, de qualquer atividade ilegal ou se envolver em atos impróprios para a profissão de auditoria interna ou para a organização;

V - usar do cargo, da função ou de informação privilegiada em situações que configurem abuso de poder, práticas autoritárias ou que visem vantagens indevidas para si, para outros indivíduos, grupos de interesses ou entidades públicas ou privadas;

VI - aceitar trabalhos para os quais não têm competência para realizar; e

VII - participar de atividade que possa caracterizar conflito de interesses, a fim de evitar situação de confronto entre interesses públicos e privados que possa comprometer o interesse coletivo ou influenciar, de maneira imprópria, o desempenho da função pública e o trabalho de auditoria

## Seção IV Dos Impedimentos e Suspeições

Art. 7º Os << Controladores e Auditores Internos >> poderão, se for o caso, declarar-se impedidos para atuarem em procedimentos de auditoria relativos a temas específicos da área anteriormente ocupada com os quais esteve envolvido diretamente nos últimos 6 meses.

Art. 8º Os << Controladores e Auditores Internos >> devem declarar suspeição nos casos de possíveis conflitos de interesses ou outras situações que possam afetar ou parecer afetar o seu julgamento, oferecendo riscos para a objetividade, imparcialidade ou a independência do trabalho.

§ 1º A declaração deve ocorrer por ocasião da designação para o trabalho, ou no momento em que tais situações emergirem.

§ 2º Em caso de dúvida sobre potencial risco para a objetividade, imparcialidade e independência dos trabalhos, o << Controlador ou Auditor Interno >> deverá apresentar, por



escrito, suas justificativas ao Titular da Unidade de Controle ou Auditoria Interna, se houver, que avaliará o risco de auditoria e adotará a resposta ao risco que melhor se coadunar com a ética e com o interesse público.

### **CAPÍTULO III DOS DIREITOS E GARANTIAS**

Art. 9º É direito dos << Controladores e Auditores Internos >>:

I - ter assegurado o livre acesso às dependências da unidade auditada, assim como aos seus servidores e colaboradores, às informações, aos processos, aos bancos de dados e aos sistemas;

II - participar das atividades de capacitação e treinamento necessários ao seu desenvolvimento profissional; e

III - estabelecer interlocução livre com colegas e superiores, podendo expor ideias, pensamentos e opiniões.

### **CAPÍTULO IV DAS DISPOSIÇÕES FINAIS**

Art. 10. Os << Controladores e Auditores Internos >> em exercício ou que vierem a exercer atividades de << controladoria e auditoria interna >>, ainda que temporariamente, na forma de auxílio, deverão firmar Termo de Ciência e Compromisso sobre o presente Código de Ética, conforme o Anexo I deste Decreto.

Art. 11. Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

<< Prefeitura de Pantanal do Norte/MT >>, xx de xx de 2022.

<< Fulano de Tal >>

Prefeito de << Pantanal do Norte >>

## ANEXO I

### TERMO DE CIÊNCIA E COMPROMISSO

Eu, [nome completo], código [código], servidor(a) do quadro de pessoal do [órgão], lotado(a) na [unidade administrativa], declaro ter ciência do Código de Ética dos << **Controladores e Auditores Internos** >> da << **Prefeitura de Pantanal do Norte** >>, comprometendo-me a adotar os seus dispositivos e a informar sobre quaisquer violações ou suspeitas de violações de suas regras.

Local e data.

## 14. Apêndice II – Minuta de Estatuto da Controladoria Interna



**PREFEITURA MUNICIPAL DE << PANTANAL DO NORTE >>**

**DECRETO N.º xx, DE xx DE xx DE 2022.**

Aprova o Estatuto da << **Controladoria e Auditoria Interna** >> da << **Prefeitura ou Câmara** >>.

O PREFEITO DE << **PANTANAL DO NORTE** >>, Estado de Mato Grosso, no uso de suas atribuições que lhe confere a Lei Orgânica Municipal;

Considerando as atribuições conferidas pelos artigos 70 e 74 da Constituição da República Federativa do Brasil ao Sistema de Controle Interno de cada Poder;

Considerando o preconizado pelo Instituto de Auditores Internos (IIA) e pela Federação Internacional de Contadores (IFAC) quanto à controladoria e auditoria interna,  
**DECRETA:**

## CAPÍTULO I DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

### Seção I Da Abrangência

Art. 1º. Fica instituído o Estatuto da << **Controladoria e Auditoria Interna** >> da << **Prefeitura de Pantanal do Norte/MT** >>, o qual estabelece o conjunto de regras fundamentais para a prática profissional da atividade de << **controladoria e auditoria interna** >>

### Seção II Dos Conceitos

Art. 2º. Para fins deste estatuto, adotam-se as seguintes definições:

I - Avaliação (*assurance*): exame objetivo da evidência obtida pelo controlador e auditor interno com o propósito de fornecer opinião ou conclusões independentes a respeito de operação, função, processo, projeto, sistema, processos de governança, gerenciamento de riscos, controles internos administrativos ou outro ponto importante;

II - Consultoria: atividades de aconselhamento e serviços relacionados prestados ao cliente, cuja natureza e escopo são acordados com o cliente e se destinam a adicionar valor e aperfeiçoar os processos de governança, gerenciamento de riscos e controles da organização, sem que o << **controlador/auditor interno** >> assumam qualquer responsabilidade que seja da administração.

III - << **Controladoria e Auditoria Interna** >>: atividade independente e objetiva que presta serviços de avaliação e de consultoria, que tem como objetivo adicionar valor e melhorar as operações da << **Prefeitura de Pantanal do Norte/MT** >>, auxiliando-os no alcance dos seus objetivos estratégicos. A auditoria adota uma abordagem sistemática e disciplinada para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controle, e de governança corporativa;

IV - << **Controladores e Auditores Internos** >>: servidores lotados nas << **Unidades de Controladoria e Auditoria Interna** >> que exerçam atividades de Avaliação e Consultoria, bem como servidor que exerça temporariamente atividades de controladoria e auditoria interna, na forma de auxílio, ainda que lotado em outra unidade administrativa;

V - O estatuto de auditoria da << **Controladoria e Auditoria** >> é um documento formal que define o propósito, a autoridade e a responsabilidade da atividade de auditoria interna. O estatuto de auditoria interna estabelece a posição da atividade de auditoria interna dentro da organização; autoriza o acesso aos registros, ao pessoal e às propriedades físicas relevantes para o desempenho dos trabalhos de auditoria; e define o escopo das atividades de auditoria interna;

VI - Modelo de 3 linhas: modelo de gerenciamento de riscos, fomentado internacionalmente pelo IIA, que consiste na atuação coordenada de três camadas do órgão, com as seguintes responsabilidades e funções:

a) 1ª Linha: contempla os controles primários, que devem ser instituídos e mantidos pelos gestores responsáveis pela implementação das políticas públicas durante a execução de atividades e tarefas, no âmbito de seus macroprocessos finalísticos e de apoio,



e é responsável por:

1. instituir, implementar e manter controles internos adequados e eficientes;
  2. implementar ações corretivas para resolver deficiências em processos e controles internos;
  3. identificar, mensurar, avaliar e mitigar riscos;
  4. dimensionar e desenvolver os controles internos na medida requerida pelos riscos, em conformidade com a natureza, a complexidade, a estrutura e a missão da organização; e
  5. guiar o desenvolvimento e a implementação de políticas e procedimentos internos destinados a garantir que as atividades sejam realizadas de acordo com as metas e objetivos da organização;
- b) 2ª Linha: contempla os controles situados ao nível da gestão e objetivam assegurar que as atividades realizadas pela 1ª linha sejam desenvolvidas e executadas de forma apropriada, tendo como principais responsabilidades:
1. intervenção na 1ª linha para modificação dos controles internos estabelecidos; e
  2. estabelecimento de diversas funções de gerenciamento de risco e conformidade para ajudar a desenvolver e/ou monitorar os controles da 1ª linha;
- c) 3ª Linha: representada pela atividade de controladoria e auditoria interna, é responsável por avaliar as atividades da 1ª e 2ª linhas no que tange à eficácia da governança, do gerenciamento de riscos e dos controles internos, mediante a prestação de serviços de avaliação e de consultoria com base nos pressupostos de independência e objetividade; e

VII – << **Unidade de Controladoria e Auditoria Interna**<sup>52</sup>>>: unidade que desempenha atividades de auditoria e controladoria interna no âmbito da << **Prefeitura Municipal de Pantanal do Norte**>>.

## CAPÍTULO II DO PROPÓSITO E DA MISSÃO

Art. 3º. O propósito da << **controladoria e auditoria interna**>> é contribuir para o alcance dos objetivos da << **Prefeitura de Pantanal do Norte/MT**>>, mediante enfoque sistemático de avaliação e consultoria, a fim de agregar valor e aperfeiçoar as operações, assim como apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

Art. 4º. A missão da << **controladoria e auditoria interna**>> é aumentar e proteger o valor organizacional, fornecendo avaliações e consultorias baseados em risco, sobre os processos de governança, de gestão de riscos e de controles internos da << **Prefeitura de Pantanal do Norte**>>.

## CAPÍTULO III DO FUNCIONAMENTO

<sup>52</sup> Por clareza didática, nos referimos aqui a **Unidade de Controladoria e Auditoria Interna** como sinônimo de Controladoria Interna, Controle Interno ou Órgão de Controle Interno das Prefeituras e Câmaras dos Municípios e do Governo do Estado.

## Seção I Da Estrutura

Art. 5º. A << Prefeitura de Pantanal do Norte/MT >> contará com << Unidade de Controladoria e Auditoria Interna >>, vinculada diretamente à autoridade máxima do órgão.

## Seção II Do Corpo Técnico

Art. 6º. A << Prefeitura de Pantanal do Norte/MT >> deverá organizar a sua << Unidade de Controladoria e Auditoria Interna >> com o suporte necessário de recursos humanos, tecnológicos e materiais para seu adequado funcionamento, compatível com a demanda dos trabalhos.

§ 1º A << Unidade de Controladoria e Auditoria Interna >> deve ter corpo funcional que, coletivamente, assegure os conhecimentos e habilidades necessários ao desempenho de suas atividades.

§ 2º Deverão ser implementadas políticas de desenvolvimento profissional a fim de promover o aperfeiçoamento do corpo funcional das << Unidades de Controladoria e Auditoria Interna >>, incluída a obtenção de certificações e qualificações profissionais apropriadas.

§ 3º A << Unidade de Controladoria e Auditoria Interna >> poderá solicitar auxílio temporário de servidores que possuam formação específica ou experiência na área a ser avaliada, previamente cadastrados, visando à formação de equipe multidisciplinar.

§ 4º Aplicam-se aos servidores que atuarem em avaliações na forma do § 3º. deste artigo as disposições deste Estatuto e do Código de Ética das << Unidades de Controladoria e Auditoria Interna. >>

## Subseção I Das Vedações

Art. 7º. É vedada a designação para exercício de cargo ou função comissionada, nas << Unidades de Controladoria e Auditoria Interna >>, de pessoas que não possuam formação compatível e experiência relacionados com as atividades de controladoria e tenham sido, nos últimos cinco anos:

I - responsáveis por atos julgados irregulares por decisão definitiva de Tribunal de Contas;

II - punidas, em decisão da qual não caiba recurso administrativo, em processo disciplinar por ato lesivo ao patrimônio público;

III - condenadas judicialmente em decisão com trânsito em julgado ou na forma da lei:

- a) pela prática de improbidade administrativa;
- b) em sede de processo criminal.

Parágrafo único. Serão imediatamente exonerados de cargo em comissão ou dispensados de função comissionada os servidores que forem alcançados pelas hipóteses previstas nos incisos I, II e III do *caput* deste artigo.

### Seção III Das Atividades

Art. 8º. As << Unidades de Controladoria e Auditoria Interna >> realizarão avaliações e consultorias com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual respectivo;

II - avaliar o cumprimento das metas estabelecidas nos planos estratégicos dos órgãos e sua vinculação ao Plano Plurianual e aos planos dos órgãos de governança superior;

III - acompanhar e avaliar a execução orçamentária e os programas de gestão;

IV - verificar a observância e comprovação da legalidade, legitimidade e economicidade dos atos de gestão;

V - avaliar os resultados, especialmente quanto à eficiência e à eficácia das ações administrativas, relativas à governança e à gestão orçamentária, financeira, patrimonial e de pessoal;

VI - examinar as aplicações de recursos públicos alocados por entidades de direito privado;

VII - realizar auditorias e certificações de contas, em atendimento aos normativos do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso para a tomada e prestação de contas dos administradores públicos;

VIII - subsidiar meios, informações e análises com vistas a apoiar o controle externo, na figura do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso; e

IX - Auxiliar a administração no aprimoramento dos processos de gestão de riscos, governança e controles internos da instituição.

Art. 9º. Em função das suas atribuições precípua, é vedado às << Unidades de Controladoria e Auditoria Interna >> exercer atividades típicas de gestão, não sendo permitida sua participação no curso regular de processos administrativos ou a realização de práticas que configurem atos de gestão, o que não impede os integrantes da unidade de auditoria de participarem de reuniões com a administração e nem mesmo de responderem a consultas formuladas no caso de dúvidas pertinentes à atuação dos órgãos da administração.

Art. 10. A << Unidade de Controladoria e Auditoria Interna >> utilizará os recursos tecnológicos disponíveis e as auditorias serão realizadas preferencialmente por meio de sistemas automatizados, visando celeridade, segurança dos dados, acessibilidade compartilhada, simultânea e remota, e melhoria da gestão.

### Subseção I Do Escopo

Art. 11. A atuação da << Unidade de Controladoria e Auditoria Interna >> abrange, entre outras temas, o exame de atos, fatos e contratos administrativos, incluindo a avaliação de sistemas, operações, programas ou projetos de interesse da atividade de auditoria, assim como a avaliação da adequação e eficácia da governança, do gerenciamento de riscos,

dos processos e controle internos, da qualidade no cumprimento das responsabilidades e do alcance de metas e objetivos organizacionais.

### **Subseção II Das Avaliações**

Art. 12. Quanto à finalidade, as avaliações classificam-se em:

I - Avaliação de Conformidade ou *Compliance* – com o objetivo de verificar se os atos e fatos da gestão obedecem às condições, às regras e aos regulamentos aplicáveis;

II - Avaliação Operacional ou de Desempenho – com o objetivo de avaliar a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas, planos estratégicos e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública, avaliar os resultados organizacionais e certificar o funcionamento dos controles internos, baseando-se em análises de risco;

III - Avaliação Financeira ou Contábil – com o objetivo de averiguar, de acordo com normas específicas, a exatidão dos registros e das demonstrações contábeis no que se refere aos eventos que alteram o patrimônio e a representação do patrimônio do ente governamental, com a finalidade de aumentar o grau de confiança das informações por parte dos usuários;

### **Subseção III Das Consultorias**

Art. 13. Consideram-se serviços de consultoria as atividades de assessoramento, aconselhamento, facilitação e treinamento cujo objetivo seja auxiliar a alta administração e demais gestores no aperfeiçoamento dos processos de governança, de gestão de riscos e de controles internos da instituição.

Art. 14. São requisitos para a realização de serviços de consultoria pela << **Unidade de Controladoria e Auditoria Interna** >>:

I - solicitação específica da unidade interessada para realização dos serviços de consultoria, os quais devem ser condizentes com os valores, as estratégias e os objetivos da << **Unidade de Controladoria e Auditoria Interna** >>;

II - estabelecimento de um acordo formal (Termo de Compromisso) com a área interessada acerca da natureza, do escopo e dos objetivos do trabalho, e das responsabilidades e formas de monitoramento das recomendações eventualmente emitidas; e

III - prévia inclusão dos serviços de consultoria no Plano Anual de Auditoria Interna.

§ 1º Excepcionalmente, poderão ser aceitos pelo dirigente da << **Unidade de Controladoria e Auditoria Interna** >> serviços de consultoria não previamente incluídos no Plano Anual de Auditoria Interna, desde que estes não comprometam a realização das demais atividades.

§ 2º Na aceitação dos trabalhos de consultoria, é vedado à << **Unidade de Controladoria e Auditoria Interna** >> assumir responsabilidades próprias das áreas de gestão.



§ 3º Os << controladores e auditores internos >> devem assegurar que o escopo do trabalho de consultoria seja suficiente para alcançar os objetivos previamente acordados, zelando para que eventuais alterações ou restrições sejam apropriadamente discutidas e acordadas com a unidade solicitante.

Art. 15. Os serviços de consultoria são vocacionados a agregar valor ao órgão, por meio da disseminação de conhecimentos e do fomento à estruturação ou melhoria de processos de trabalho, não se destinando a esclarecer dúvidas sobre casos concretos, em subsídio à efetivação de ato ou contrato administrativo pelas áreas de gestão.

## CAPÍTULO IV DA INDEPENDÊNCIA E DA OBJETIVIDADE

Art. 16. São pressupostos fundamentais para o exercício da atividade de << controladoria e auditoria interna >> a independência e a objetividade. A independência significa que a << Unidade de Controladoria e Auditoria Interna >> deve possuir autonomia técnica para a realização de suas atividades, não podendo sofrer interferências externas. A objetividade significa que o << controlador ou auditor interno >> deve atuar de forma imparcial e isenta em suas avaliações.

Art. 17. A fim de favorecer condições para uma atuação independente, é garantido à << Unidade de Controladoria e Auditoria Interna >>:

- I - livre acesso de comunicação direta de seu dirigente com a alta administração;
- II - autonomia na determinação do escopo, na execução dos procedimentos, no julgamento profissional e na comunicação dos resultados.

Art. 18. A fim de favorecer condições para uma atuação objetiva, é garantido à << Unidade de Controladoria e Auditoria Interna >>:

- iv) não participação no curso regular dos atos, processos e procedimentos administrativos típicos do ciclo da gestão; e
- v) não incorporação de atividades que devem estar acometidas a outras unidades por não se enquadrarem nos conceitos de avaliação e consultoria.

Art. 19. A << Unidade de Controladoria e Auditoria Interna >> deverá adotar prática profissional de auditoria, aderindo às orientações gerais dos órgãos de controle externo e às boas práticas de auditoria.

Art. 20. Aplicam-se aos << controladores e auditores internos >> as disposições do Código de Ética da << Unidade de Controladoria e Auditoria Interna >> da << Prefeitura de Pantanal do Norte/MT >>, instituído em norma específica.

## CAPÍTULO V DA AUTORIDADE E DA RESPONSABILIDADE

### Seção I Da Autoridade

Art. 21. Os integrantes da << Unidade de Controladoria e Auditoria Interna >> terão acesso completo, livre e irrestrito às dependências da unidade auditada, aos servidores e colaboradores que nela atuam, e a todo e qualquer documento, registro ou informações sob sua guarda, em todo e qualquer meio, suporte ou formato disponível, inclusive em banco de dados, no desenvolvimento de seus trabalhos.

§ 1º Os servidores de outras unidades do órgão deverão auxiliar a << Unidade de Controladoria e Auditoria Interna >>, sempre que necessário, para que esta possa cumprir integralmente as competências, atribuições e responsabilidades a ela conferidas.

§ 2º Em decorrência do acesso previsto no *caput*, a << Unidade de Controladoria e Auditoria Interna >> poderá ser requisitada pela autoridade máxima a apresentar prestação de contas acerca da confidencialidade e salvaguarda de registros e informações obtidos.

§ 3º A << Unidade de Controladoria e Auditoria Interna >>, no desempenho de atividades de avaliação ou consultoria, poderá requisitar documentos, informações ou manifestações necessários à execução de seus trabalhos, fixando prazo razoável para atendimento.

Art. 22. Situações de obstrução ao livre exercício da avaliação e consultoria ou de sonegação de processo, documento ou informação, bem como qualquer ocorrência de ameaça velada ou explícita, de indisposição ou de intimidação de << controladores e auditores internos >> no desenvolvimento dos trabalhos deverão ser comunicadas, imediatamente, ao titular da << Unidade de Controladoria e Auditoria Interna >>, se houver, para as providências cabíveis.

Art. 23. Eventuais limitações de acesso deverão ser comunicadas, de imediato e por escrito, pelo titular da << Unidade de Controladoria e Auditoria Interna >>, à autoridade máxima do órgão ou entidade, com a solicitação das providências necessárias à continuidade dos trabalhos de auditoria.

## Seção II

### Da Responsabilidade

Art. 24. Caberá à << Unidade de Controladoria e Auditoria Interna >> da << Prefeitura de Pantanal do Norte/MT >>:

I - auxiliar a << Prefeitura de Pantanal do Norte/MT >> no alcance dos objetivos organizacionais, fornecendo avaliações e consultorias, atuando na 3ª linha, buscando alinhamento aos padrões internacionais reconhecidos de auditoria, aderindo, para tanto:

- a) às orientações gerais dos órgãos de controle externo;
- b) ao Código de Ética da << Unidade de Controladoria e Auditoria Interna >>;
- c) aos Princípios Fundamentais para a Prática Profissional de Auditoria;
- d) às Normas Internacionais para Prática Profissional de Auditoria Interna; e
- e) às Declarações de Posicionamento exaradas por entidades de auditoria.

II - reportar periodicamente à alta administração os resultados dos trabalhos realizados;

III - planejar os trabalhos de cada avaliação, a fim de delimitar o escopo da auditoria, indicar os conhecimentos e as habilidades necessárias aos auditores, definir a equipe de auditoria, estabelecer o cronograma de cada etapa dos trabalhos, estimar os custos envolvidos, elaborar as questões de auditoria, levantar os testes e procedimentos de auditoria e identificar os possíveis achados;

IV - assegurar que o escopo do trabalho de consultoria seja suficiente para alcançar os objetivos previamente acordados, zelando para que eventuais alterações ou restrições quanto ao escopo sejam apropriadamente discutidas e acordadas com a unidade solicitante;

V - elaborar e encaminhar relatório anual das atividades de controladoria e auditoria interna realizadas no exercício anterior à alta administração;

VI - monitorar o cumprimento das determinações e recomendações decorrentes de avaliações ou outras ações de fiscalização realizadas por suas equipes; e

VII - elaborar Plano Anual de Auditoria Interna (PAAI), preferencialmente baseado em risco.

§ 1º No processo de elaboração dos planos de auditoria, a << Unidade de Controladoria e Auditoria Interna >> deve considerar os objetivos estratégicos da organização, bem como a análise de riscos realizada pelas unidades auditadas.

§ 2º Caso a unidade auditada não tenha instituído processo formal de gerenciamento de riscos, a << Unidade de Controladoria e Auditoria Interna >> poderá coletar informações com a alta administração e gestores para obter entendimento sobre os principais processos e riscos associados e assim definir o planejamento das atividades de auditoria.

§ 3º O planejamento da << Unidade de Controladoria e Auditoria Interna >> deve ser flexível, considerando a possibilidade de mudanças no contexto organizacional da unidade auditada, a exemplo de alterações no planejamento estratégico, revisão dos objetivos, alterações significativas nas áreas de maior risco ou mesmo alterações de condições externas.

Art. 25. Cabe ao titular da << Unidade de Controladoria e Auditoria Interna >>, se houver:

I - orientar a equipe de auditoria quanto à vinculação ao objetivo e à aderência aos procedimentos;

II - supervisionar os trabalhos de avaliação e consultoria, indicando os auditores responsáveis pela execução dos trabalhos, bem como o líder da equipe de auditoria, se for o caso;

III - assegurar que o tempo disponível para os trabalhos seja suficiente para a consecução dos objetivos, considerando as etapas de obtenção e análise das informações, teste e revisão e, ainda, a necessária capacitação dos controladores e auditores;

IV - desenvolver e documentar a metodologia da atividade de avaliação aplicando os métodos definidos;

V - determinar como, quando e a quem os resultados dos trabalhos de auditoria deverão ser comunicados na forma de relatório;

VI - manter diálogo frequente com a alta administração, a fim de identificar fatores essenciais para preservação do adequado ambiente de gestão de risco, de controle e de governança no âmbito do órgão;

VII - comunicar à autoridade máxima, de imediato e por escrito, a ocorrência de limitações de acesso, com a solicitação das providências necessárias à continuidade dos trabalhos de auditoria;

VIII - consultar a autoridade máxima sobre a necessidade de tratar o processo como sigiloso, quando os trabalhos de auditoria resultarem em informações de natureza confidencial;

IX - ao tomar conhecimento de irregularidade e ilegalidades que evidenciem danos ou prejuízos ao erário não reparados integralmente pelas medidas adotadas pela Administração, o responsável pela << Unidade de Controladoria e Auditoria Interna >> deverá comunicar ao Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso, sob pena de responsabilidade solidária;

X - assegurar que as atividades de controladoria e auditoria interna estejam em conformidade com as normas legais aplicáveis e as boas práticas nacionais e internacionais relativas ao tema;

XI - responder pela sistematização das informações requeridas pelos órgãos externos de controle e, quando necessário, cooperar no desenvolvimento de suas atividades no âmbito do órgão.

Art. 26. Cabe ao controlador/auditor responsável:

I - representar a equipe de auditoria perante a unidade auditada;

II - promover as discussões da equipe a respeito do escopo, procedimentos e técnicas a serem utilizados;

III - zelar pelo cumprimento dos prazos;

IV - acompanhar e revisar todo o trabalho de auditoria, bem como a emissão dos documentos relacionados;

V - dar conhecimento da ocorrência de situações de obstrução ao livre exercício da auditoria ao titular da << Unidade de Controladoria e Auditoria Interna >>.

Parágrafo único. O controlador/auditor responsável também desempenhará as funções próprias de auditor interno, nos trabalhos de auditoria.

Art. 27. Cabe ao controlador/auditor interno:

I - planejar as atividades de auditoria, conforme orientação do auditor responsável, documentando-a no programa de auditoria;

II - aplicar os procedimentos de auditoria e registrar em relatório os possíveis achados;

III - analisar a manifestação dos gestores acerca dos achados de auditoria e elaborar o relatório de auditoria, submetendo-o ao auditor responsável;

IV - exibir objetividade profissional na coleta, avaliação e comunicação de informações acerca da atividade ou do processo em exame;

V - realizar avaliação imparcial e equilibrada de todas as circunstâncias relevantes;

VI - executar os trabalhos com a proficiência e zelo profissional devidos, respeitando o valor e a propriedade das informações recebidas, as quais não devem ser



divulgadas sem autorização e considerando:

- a) a extensão do trabalho necessária para alcançar os objetivos;
- b) a complexidade, materialidade e relevância dos assuntos aos quais os procedimentos de avaliação são aplicados;
- c) a probabilidade de erros significativos, fraudes ou não conformidades;
- d) o custo de avaliação em relação aos potenciais benefícios.

VII - abster-se de realizar exame de auditoria caso tenha interesse próprio e possa ser influenciado na formação de julgamentos.

Art. 28. Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

<< Pantanal do Norte/MT>>, xx de xx de 2022.

<< Fulano de Tal>>

<< Prefeito de Pantanal do Norte/MT>>