



COMUNIDADE DE PRÁTICA DE AUDITORIA INTERNA

MODELO DE MANUAL DE BOAS PRÁTICAS DE AUDITORIA INTERNA

Europa e Ásia Central

PEM  PAL

Modelo de Manual de Boas Práticas de Auditoria Interna

Europa e Ásia Central

Maio de 2012

ÍNDICE

PREFÁCIO

AGRADECIMENTO

ACRÔNIMOS

INTRODUÇÃO

1. FUNÇÃO DE AUDITORIA INTERNA - PRINCÍPIOS

- 1.1. Definição de Auditoria Interna
 - 1.1.1. Auditoria Interna, Fraude e Corrupção
 - 1.1.2. Auditoria Interna e Outras Áreas de Gestão Financeira e Controle
- 1.2. Requisito para Auditoria Interna
 - 1.2.1. Requisito Legal e Regulamentar
 - 1.2.2. Órgãos Legislativos e de Supervisão
 - 1.2.3. Propósito, Autoridade e Responsabilidade
- 1.3. Autoridade, Organização e Interação com Terceiros
 - 1.3.1. Autoridade e Direitos de Acesso
 - 1.3.1.1. Autoridade
 - 1.3.1.2. Direitos de Acesso
 - 1.3.2. Estrutura Organizacional
 - 1.3.3. Interação com Terceiros
 - 1.3.3.1. Alta Administração
 - 1.3.3.2. Comitê de Auditoria
 - 1.3.3.3. Instituição Suprema de Auditoria
 - 1.3.3.4. Auditoria Externa
 - 1.3.3.5. Autoridade de Auditoria
 - 1.3.3.6. Unidade Central de Harmonização
 - 1.3.3.7. Gestores de Orçamento
 - 1.3.3.8. Outros Grupos de Revisão
 - 1.3.3.9. Especialistas Externos
 - 1.3.3.10. Autoridades Fiscalizadoras
 - 1.3.3.11. Serviços de Inspeção Financeira
- 1.4. Escopo dos Serviços

2. POLÍTICAS DE AUDITORIA INTERNA

- 2.1. Visão Geral
- 2.2. Ética Profissional
- 2.3. Normas Profissionais
- 2.4. Responsabilidades Profissionais
 - 2.4.1. Independência
 - 2.4.2. Objetividade
- 2.5. Proficiência e o Zelo Profissional Devido
 - 2.5.1. Proficiência
 - 2.5.1.1. Qualificação
 - 2.5.1.2. Recrutamento
 - 2.5.1.3. Competência
 - 2.5.1.4. Treinamento e Desenvolvimento Profissional Contínuo
 - 2.5.1.4.1. Treinamento
 - 2.5.1.4.2. Desenvolvimento Profissional Contínuo
 - 2.5.1.5. Definição de Objetivos e Avaliação de Desempenho
 - 2.5.1.6. Planejamento de Carreira
 - 2.5.1.7. Acordos de Co-Sourcing
 - 2.5.2. Zelo Profissional Devido

3. PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA INTERNA

- 3.1. Planejamento
 - 3.1.1. Universo de Auditoria
 - 3.1.2. Metodologia de Avaliação de Risco
 - 3.1.3. Plano Estratégico de Auditoria
 - 3.1.4. Plano Anual de Auditoria
 - 3.1.5. Orçamento Anual de Auditoria
 - 3.1.6. Coordenação com Outros Grupos de Revisão
- 3.2. Execução
 - 3.2.1. Planejamento de Trabalho
 - 3.2.1.1. Equipe de Auditoria
 - 3.2.1.2. Reunião de Abertura

- 3.2.1.3. Ferramentas
- 3.2.1.4. Pesquisa Preliminar
- 3.2.2. Objetivos e Escopo da Auditoria
- 3.2.3. Programa de Auditoria
- 3.2.4. Trabalho de Campo de Auditoria
 - 3.2.4.1. Papéis de Trabalho
 - 3.2.4.2. Executando o Programa de Auditoria
 - 3.2.4.2.1. Abordagens de Auditoria
 - 3.2.4.2.2. Técnicas de Auditoria Interna
 - 3.2.4.2.3. Avaliação de Controle Interno
 - 3.2.4.2.4. Evidências de Auditoria
 - 3.2.4.2.5. Supervisão da Auditoria
 - 3.2.4.2.6. Ficha Informativa
 - 3.2.4.2.7. Reunião de Encerramento
 - 3.2.4.2.4. Evidências de Auditoria
 - 3.2.4.2.5. Supervisão da Auditoria
 - 3.2.4.2.6. Ficha Informativa
 - 3.2.4.2.7. Reunião de Encerramento
- 3.2.5. Relatórios sobre Trabalhos de Auditoria Interna
 - 3.2.5.1. Relatório Intermediário
 - 3.2.5.2. Relatório Preliminar
 - 3.2.5.3. Relatório Final
 - 3.2.5.4. Comunicação às autoridades em caso de irregularidades (fraude)
 - 3.2.5.5. Monitoramento das recomendações do relatório de auditoria
 - 3.2.5.6. Relatórios de Atividades
 - 3.2.5.7. Parecer Anual de Auditoria (Declaração de Garantia)
- 3.2.6. Retenção de Registro

4. CONTROLE DE QUALIDADE

- 4.1. Programa de Qualidade
- 4.2. Pesquisa de Satisfação com a Auditoria
- 4.3. Supervisão Contínua
- 4.4. Indicadores-Chave de Desempenho
- 4.5. Avaliações de Qualidade Internas
- 4.6. Avaliações de Qualidade Externas

5. PROMOÇÃO DE AUDITORIA INTERNA E GESTÃO DE CONHECIMENTO

- 5.1. Promoção de Auditoria Interna
- 5.2. Gestão de Conhecimento
 - 5.2.1. Organização de Arquivos
 - 5.2.2. Benchmarking
 - 5.2.3. Glossário de Termos
 - 5.2.4. Aprendizagem Assistida por Colegas sobre a Gestão de Despesas Públicas (PEM-PAL)
 - 5.2.5. O Instituto dos Auditores Internos (IIA)
 - 5.2.6. Associação

ANEXOS

- Anexo 1
Estrutura do Plano Estratégico de Auditoria
- Anexo 2
Estrutura do Plano Anual de Auditoria
- Anexo 3
Estrutura do Relatório Final de Auditoria
- Outros anexos em potencial

PREFÁCIO

Este modelo é o produto de um processo de troca de ideias e informações entre os membros da Comunidade de Prática de Auditoria Interna (IA CoP), da rede PEM-PAL (Aprendizagem Assistida por Colegas sobre a Gestão de Despesas Públicas).

A rede PEM-PAL, lançada em 2006 com a ajuda do Banco Mundial, é um órgão regional que visa apoiar reformas na conta pública e gestão financeira em vinte países da Ásia Central e da Europa Central, promovendo a capacitação e o intercâmbio de informações. A IA CoP, uma das três comunidades de prática em torno da qual a rede está organizada, tem representantes de 21 países da região Europa e Ásia Central.

Em seu Plano Estratégico 2010-2012, a IA CoP decidiu que os membros devem compartilhar seus manuais de auditoria interna, aprender sobre diferenças e semelhanças e desenvolver um Modelo de Manual de Boas Práticas de Auditoria Interna que poderia ser compartilhado entre seus membros. Esse objetivo estratégico visa ajudar os países-membros a estabelecer ou melhorar uma função de auditoria interna. Este modelo é o resultado final de um extenso processo colaborativo, que incluiu a participação de países-membros, parceiros e doadores organizados no Grupo de Trabalho para o Desenvolvimento do Manual Interno na IA CoP. A rede PEM-PAL e a IA CoP esperam que os usuários deste documento e de outros documentos da série encontrem informações úteis nos mesmos, para o avanço das reformas da auditoria interna do setor público.

AGRADECIMENTOS

Esse modelo foi o esforço combinado de vários indivíduos e grupos que compartilharam seu tempo e experiência para torná-lo realidade.

Especificamente, a IA CoP gostaria de agradecer os seguintes principais colaboradores:

Albana Gjinopulli, Albânia, Vice-Presidente Interina do Conteúdo da IA CoP e Líder do Grupo de Execução e Ferramentas

Arman Vatyan, Banco Mundial, Líder da IA CoP

Cristina Scutelnic, Moldávia, Vice-Presidente Interina de Operações da IA CoP e Líder do Grupo de Relatórios, Gestão de Conhecimento e Interação com Outros

Jasenska Mičetić, Croácia, Líder do Grupo de Planejamento e Pessoas

Jean-Pierre Garitte, OCDE/SIGMA

Joop Vrolijk, OCDE/SIGMA

Ljerka Crnković, Croácia, Presidente em Exercício da IA CoP e Líder do Grupo de Fundamentos e Controle de Qualidade

Tomas Mičetić, ex-Presidente da IA CoP

ACRÔNIMOS

DEA	Diretor Executivo de Auditoria
UCH	Unidade Central de Harmonização
CE	Comissão Europeia
UE	União Europeia
GFC	Gestão Financeira e Controle
RGIA	Rede Global de Informações de Auditoria
RH	Recursos Humanos
IA CoP	Comunidade de Prática de Auditoria Interna
IIA	Instituto dos Auditores Internos
INTOSAI	Organização Internacional das Instituições Superiores de Auditoria
IPPF	Estrutura Internacional de Práticas Profissionais
ISSAI	Normas Internacionais das Instituições Supremas de Auditoria
TI	Tecnologia da Informação
GNA	Gabinete Nacional de Auditoria
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OLAF	Organismo Europeu de Luta Antifraude
PEM-PAL	Aprendizagem Assistida por Colegas sobre a Gestão de Despesas Públicas
SAI	Instituição Suprema de Auditoria
SIGMA	Suporte à Melhoria na Governança e na Gestão

INTRODUÇÃO

Este modelo do Manual de Auditoria Interna foi desenvolvido para servir como um guia de referência, que pode ser usado para auxiliar os profissionais de auditoria interna do setor público a preparar um manual de auditoria interna para sua organização. Tem um objetivo modesto de fornecer recomendações de boas práticas para a importante tarefa de produzir um manual deste tipo, a fim de fortalecer ainda mais a auditoria interna no setor público e promover a boa governança corporativa e a prestação de contas.

O modelo não é prescritivo, e os usuários devem ter em mente que a estrutura e o conteúdo do manual final dependerão do tamanho e da complexidade da organização. Mais importante ainda, é ideal garantir que o manual seja baseado em padrões locais relevantes e reconhecidos internacionalmente, bem como nas melhores práticas atuais. Os manuais de auditoria são documentos vivos que devem se adaptar às mudanças com o tempo. Portanto, o manual deve ser revisado e atualizado periodicamente quando ocorrerem mudanças substanciais na estrutura legal e regulatória, nos padrões profissionais, nos códigos de ética e nas políticas e procedimentos de auditoria interna. Embora não houvesse um método prescrito para ordenar as seções deste modelo, foram feitos todos os esforços para fornecer um fluxo sistemático e lógico, começando pelos fundamentos da auditoria interna, por meio do processo de auditoria interna e concluindo com ideias sobre compartilhamento e gestão de conhecimento. Em cada seção, foram envidados todos os esforços para garantir que as recomendações fossem baseadas nos princípios-chave estabelecidos na *Estrutura Internacional de Práticas Profissionais* do Instituto dos Auditores Internos e nas melhores práticas internacionais atuais.

Este modelo deve ser visto como um trabalho em andamento da Comunidade de Prática de Auditoria Interna (IA CoP), uma das três Comunidades de Prática (CoPs) da rede da Aprendizagem Assistida por Colegas sobre a Gestão de Despesas Públicas (PEM-PAL). Portanto, o modelo será revisado periodicamente para incorporar novas ideias, desenvolvimentos e melhores práticas emergentes na comunidade de auditoria interna.

1. FUNÇÃO DE AUDITORIA INTERNA - PRINCÍPIOS

1.1. Definição de Auditoria Interna

A definição de auditoria interna no início do manual serve como a espinha dorsal unificadora de todo o documento. A definição deve estabelecer claramente os objetivos e parâmetros, que orientarão as políticas e procedimentos descritos no manual.

Existem várias fontes de definições de auditoria interna, incluindo a do Instituto dos Auditores Internos (IIA). Qualquer que seja a definição escolhida, deve incluir, no mínimo, uma referência à natureza independente e objetiva dessa função, juntamente com o objetivo de ajudar a organização a alcançar seus objetivos relacionados ao gerenciamento de riscos, controle e governança.

1.1.1. Auditoria Interna, Fraude e Corrupção

Dado que muitas vezes há alguma confusão sobre Auditoria Interna, Fraude e Corrupção, o papel da auditoria interna em relação à fraude e corrupção deve ser explicado.

Embora a avaliação da auditoria interna possa ter um sério impacto na prevenção e detecção de fraude, a auditoria interna nunca é responsável por qualquer tipo de programa de fraude ou anticorrupção (conscientização, prevenção, detecção e/ou investigação). No entanto, pode desempenhar um papel importante em qualquer um deles, seja prestando assessoria ou consultoria, como parte de exercícios de conscientização sobre fraude, ou fornecendo aconselhamento em uma investigação de fraude, devido à sua experiência na área de controles.

Em um ambiente em que há uma expectativa de que a auditoria interna assuma a responsabilidade em qualquer uma dessas áreas, é uma boa prática descrever detalhadamente a relação entre a auditoria interna (terceira linha de defesa) e as pessoas com responsabilidades existentes em relação a fraude e corrupção (primeira ou segunda linha de defesa).

1.1.2. Auditoria Interna e Outras Áreas de Gestão Financeira e Controle

Se houver ambiguidades, ou se espera que ambiguidades possam surgir, entre a função de Auditoria Interna e Outras Áreas de Gestão Financeira e Controle, recomenda-se uma explicação dos conceitos de risco e controle, incluindo propriedade. É possível fazer referência ao modelo de três linhas de defesa, em que as diferenças podem ser explicadas entre: a primeira linha de defesa (medidas de controle interno e supervisão de

gestão; a segunda linha de defesa (funções de apoio, como inspeção financeira, gestão de riscos e controle de qualidade); e a terceira linha de defesa (auditoria interna).

Além disso, uma definição clara de inspeção e uma explicação de sua relação com a auditoria interna devem ser fornecidas.

1.2. Requisito para Auditoria Interna

O requisito para uma organização ter uma função de auditoria interna depende das estipulações regulatórias ou legislativas relativas à entidade.

1.2.1. Requisito Legal e Regulamentar

O manual deve descrever claramente o Requisito Legal e Regulatório para a Auditoria Interna. Requisitos Legais e Regulamentares são tipicamente encontrados em vários Atos do Parlamento, Ordens Ministeriais, Diretrizes e Instrumentos Estatutários. Deve ser feita referência específica às leis e regulamentos relevantes, incluindo a Legislação Europeia (se aplicável). Alterações subsequentes no quadro regulamentar devem ser incorporadas.

Todas as entidades do setor público (Gestores de Orçamento) que se enquadram no escopo da auditoria interna de acordo com a estrutura regulatória devem ser incluídas.

1.2.2. Órgãos Legislativos e de Supervisão

O manual deve indicar claramente os Órgãos Legislativos e de Supervisão a que a função de auditoria interna está sujeita ou com os quais possui um relacionamento específico.

Deve ser dada a devida consideração ao delineamento das relações com os ministérios relevantes (por exemplo, Ministério da Fazenda), a Unidade Central de Harmonização (UCH), o Gabinete Nacional de Auditoria (GNA) ou Instituição Suprema de Auditoria (ISA). Além disso, todas as entidades do setor público que se enquadram no escopo da auditoria interna de acordo com o quadro regulatório devem ser incluídas.

As linhas de relatório da auditoria interna, administrativa e funcional, para a alta administração, o Comitê de Auditoria (se houver), a UCH e o parlamento devem ser explicadas.

Canais formais de reporte fora da organização também devem ser mencionados (se aplicável). Além disso, recomenda-se que esta seção inclua um gráfico que resuma esses relacionamentos e canais de reporte, a fim de fornecer mais esclarecimentos..

1.2.3. Propósito, Autoridade e Responsabilidade

O propósito da auditoria interna deve ser detalhado no Estatuto da Auditoria Interna, que é um documento formal e abrangente.

As responsabilidades da função de auditoria interna devem ser especificadas detalhadamente a fim de fornecer uma justificativa abrangente para a existência de auditoria interna separada da fornecida pela estrutura legal e regulatória. O papel e a contribuição da auditoria interna para a organização devem ser claramente explicados.

O manual deve descrever como a auditoria interna ajudará a organização a atingir seu objetivo e refletir a visão da alta administração para a organização.

1.3. Autoridade, Organização e Interação com Terceiros

Estabelecer a Autoridade, a Organização e a Interação com Terceiros da função de auditoria interna é importante por si só, mas também tem implicações para a independência da função de auditoria interna.

1.3.1. Autoridade e Direitos de Acesso

Além de ter estabelecida a autoridade da função de Auditoria interna no estatuto de auditoria, o manual deve aprofundar essa autoridade, incluindo os direitos de acesso a informações, pessoas e ativos.

1.3.1.1. Autoridade

A posição da auditoria interna dentro da organização deve ser declarada e a autoridade da auditoria interna deve ser esclarecida. Isso deve incluir a autoridade investida no Diretor Executivo de Auditoria (DEA).

Além do título do cargo, a autoridade do DEA é altamente influenciada pelo status ou influência percebida e real, bem como pelo acesso aos recursos. Portanto, o DEA deve ter um status alto o suficiente para ter uma discussão valiosa e eficaz sobre estratégias de auditoria, planos, resultados e recomendações de melhoria com a alta administração. Da mesma forma, um orçamento adequado e outros recursos devem estar disponíveis para o DEA supervisionar e executar o programa de trabalho anual. Pode ser útil incorporar essas áreas ao manual ao descrever a autoridade da auditoria interna dentro da organização.

Esta seção deve incluir as responsabilidades do DEA. Consistem, mas não estão necessariamente limitadas, aos seguintes deveres:

- Garantir que a auditoria interna agregue valor à organização
- Desenvolver planos consistentes de auditoria baseada em risco
- Obter aprovação da alta administração e do Comitê de Auditoria sobre o estatuto, o orçamento e o plano
- Obter habilidades e recursos adequados para os trabalhos de auditoria

planejados

- Desenvolver procedimentos de auditoria detalhados adequados (de acordo com o manual de auditoria interna)
- Coordenar com outros fornecedores externos e internos de serviços de avaliação e consultoria
- Reportar-se periodicamente à alta administração, à UCH e ao Comitê de Auditoria (se aplicável).

1.3.1.2. Direitos de Acesso

Os auditores internos têm acesso ilimitado a informações, pessoas e ativos e, quando isso estiver claramente indicado na lei de auditoria interna ou no estatuto da auditoria, deve ser mencionado. O manual deve esclarecer as situações em que esse direito é válido, por exemplo, apenas no caso de execução de uma missão de auditoria. Os auditores internos podem usar software de auditoria ou ferramentas de extração de dados para acessar dados. O manual deve detalhar como usar essas ferramentas para atingir os objetivos especificados. Deve-se declarar que o acesso não deve ocorrer em dados ao vivo, mas em cópias e que os auditores devem sempre ter acesso “somente leitura”.

Os auditores internos sempre devem demonstrar respeito pela cultura e hábitos da organização.

Deve-se afirmar que, com relação ao acesso ilimitado às informações, os auditores internos devem aderir ao princípio de confidencialidade no código de ética. Além disso, o acesso não significa necessariamente que a auditoria interna tem o direito em todas as situações de baixar ou copiar informações confidenciais ou sigilosas, como é o caso das forças armadas.

Especifique que, com relação ao acesso ilimitado às pessoas, os auditores internos têm o direito de entrevistar funcionários sem respeitar formalmente as linhas hierárquicas.

Saliente que, com relação aos ativos, os auditores internos devem respeitar os procedimentos da organização para acessar determinados ativos. Por exemplo, no caso de ativos líquidos (dinheiro), a organização pode desejar fornecer acesso somente se acompanhada por outro membro da equipe.

O manual também deve indicar as medidas a serem tomadas quando o auditado negar o direito de acesso a informações, pessoas ou ativos.

1.3.2. Estrutura Organizacional

Esta seção deve esclarecer como a função de auditoria interna está organizada.

As várias partes interessadas da auditoria interna (alta administração, Comitê de Auditoria, gestores orçamentários e operacionais, Gabinete Nacional de Auditoria, autoridade de auditoria e parlamento) podem ser definidas.

Atenção específica deve ser dada aos vários cargos, funções e papéis da função de auditoria interna, mas somente quando existirem e forem aplicáveis. Os cargos a serem considerados incluem: Chefe de Auditoria Interna, Gerente, Auditor Sênior, Auditor Júnior e Assistente. Algumas funções específicas são: metodologia, qualidade e auditoria de tecnologia da informação (TI). Um cargo operacional pode desempenhar papel de liderança na equipe.

Deve ser incluída uma descrição das atribuições de cada cargo, função e papel para documentar de maneira abrangente as tarefas e responsabilidades..

Atenção específica deve ser dada às situações em que a auditoria interna consiste em um pequeno número de pessoas.

1.3.3. Interação com Terceiros

O papel da auditoria interna requer ampla interação dentro e fora da organização com vários grupos de indivíduos e partes interessadas. É prudente documentar como essas interações serão gerenciadas e conduzidas.

1.3.3.1. Alta Administração

A auditoria interna é, por tradição, uma ferramenta de gestão, os olhos e os ouvidos da administração. O papel da auditoria interna em relação à administração deve ser explicado, especialmente em relação à independência da auditoria interna.

Além disso, o relacionamento privilegiado e as reuniões estruturadas ou *ad hoc* com a Alta Administração devem ser descritos.

1.3.3.2. Comitê de Auditoria

A interação com o Comitê de Auditoria ainda é um fenômeno relativamente novo no setor público. No entanto, quando estabelecido, o relacionamento deve ser descrito, bem como o escopo de deveres e responsabilidades do Comitê de Auditoria.

1.3.3.3. Instituição Suprema de Auditoria

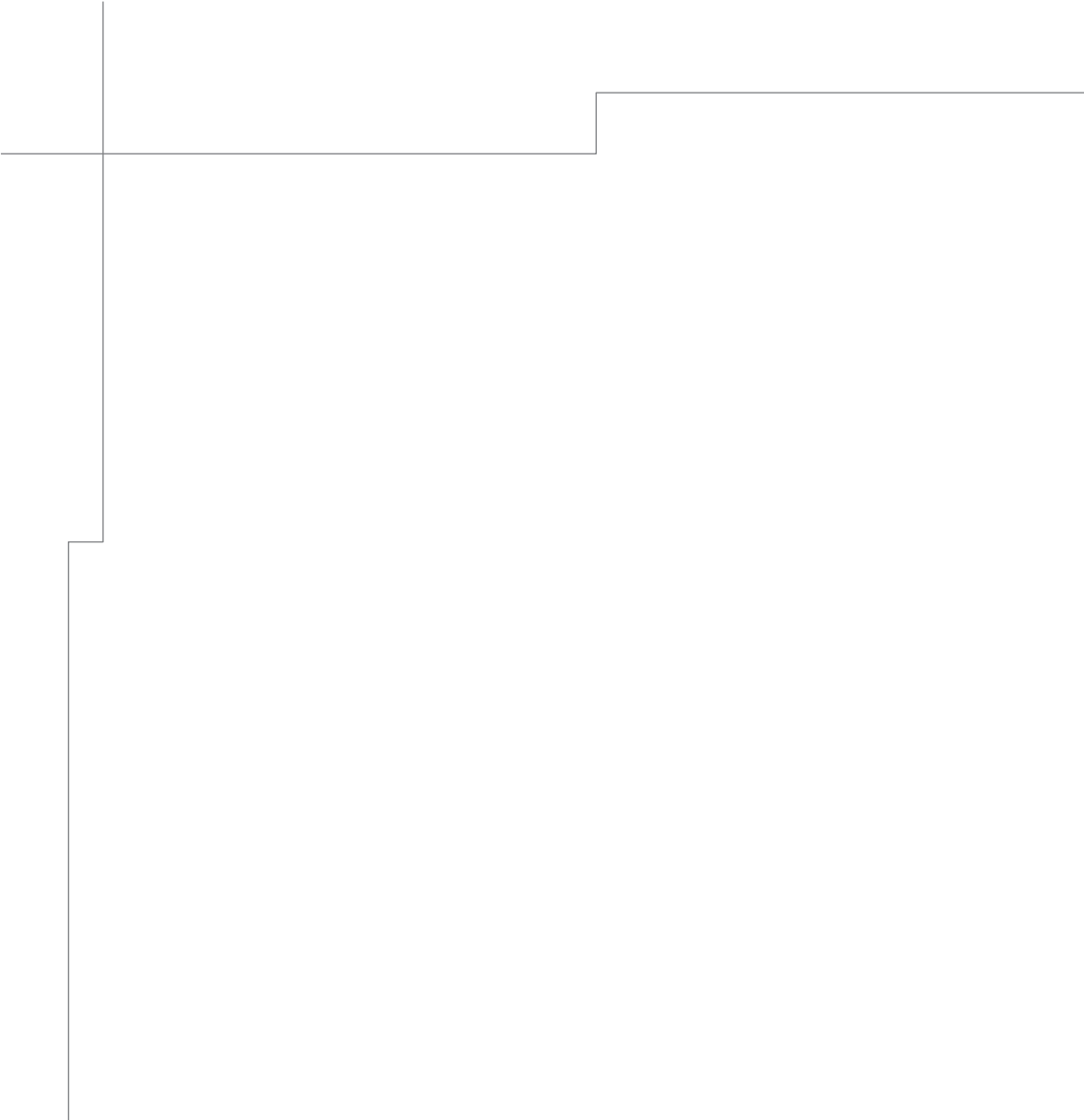
A Instituição Suprema de Auditoria pode confiar no trabalho de auditoria interna. Em muitos casos, convém obter alguma garantia sobre a qualidade e independência da função de auditoria interna. A relação ou cooperação com a Instituição Suprema de Auditoria deve ser descrita.

1.3.3.4. Auditores Externos

Em alguns casos (por exemplo, no que diz respeito a empresas estatais), a auditoria interna pode ter que cooperar com auditores externos. Esse relacionamento e os termos do compromisso devem ser descritos.

1.3.3.5. Autoridade de Auditoria

Se um país se beneficiar de fundos da União Europeia (UE), a auditoria interna também poderá precisar cooperar com a Autoridade de Auditoria Nacional, que reporta diretamente à Comissão Europeia. Esse relacionamento deve ser descrito.



Além disso, se existem obrigações relacionadas com os fundos da UE, por exemplo, em relação à Autoridade de Auditoria ou ao Organismo Europeu de Luta Antifraude (OLAF), estas devem ser claramente explicadas.

1.3.3.6. Unidade Central de Harmonização (UCH)

A Unidade Central de Harmonização (UCH) fornece orientação sobre metodologia e monitora a qualidade da função de auditoria interna. O relacionamento específico entre a UCH e a função de auditoria interna deve ser explicado no manual de auditoria interna, especialmente com relação ao que a auditoria interna pode ou não esperar da UCH.

1.3.3.7. Gestores de Orçamento

Gestores de Orçamento são, em princípio, os objetos ou auditados de auditoria em relação à função de auditoria interna. Às vezes há uma expectativa por parte dos Gestores de Orçamento de que a auditoria interna será o seu órgão consultivo. Portanto, o manual deve explicar o relacionamento quando for mais que um objeto de auditoria.

1.3.3.8. Outros Grupos de Revisão

Relações especiais podem ser estabelecidas com outros fornecedores de serviços de avaliação e consultoria. Embora esses outros fornecedores também devam ser considerados objetos de auditoria, seu relacionamento com a auditoria interna é especial devido a alguma abordagem coordenada de áreas de risco específicas. O manual deve detalhar como as interações com esses fornecedores serão conduzidas.

1.3.3.9. Especialistas Externos

Durante uma auditoria, a auditoria interna pode precisar recorrer à experiência de Especialistas Externos ou Consultores. O relacionamento com Especialistas Externos (se aplicável) deve ser descrito.

1.3.3.10. Autoridades Fiscalizadoras

O relacionamento da auditoria interna com Autoridades Fiscalizadoras deve ser descrito, com a devida consideração à estrutura legal específica do país.

1.3.3.11. Serviços de Inspeção Financeira

O relacionamento entre a auditoria interna e os Serviços de Inspeção Financeira deve ser descrito, levando em consideração a estrutura legal específica do país.

1.4. Escopo dos Serviços

A auditoria interna geralmente fornece dois serviços principais: serviços de avaliação (serviços de auditoria) ou consultoria (assessoria). A estrutura e a abordagem dos dois tipos de serviços são distintas e o manual de auditoria interna deve explicar e descrever claramente isso. As auditorias podem ser conduzidas por vários objetivos:

- Financeiro
- Regularidade
- Conformidade

- Operacional
- Custo-benefício
- Sistemas
- Resultado do Programa
- Desempenho
- TI
- Fraude

As diferenças de objetivos e resultados em cada tipo de auditoria devem ser descritas de forma abrangente. Além disso, deve-se enfatizar que a responsabilidade final de acompanhar e implementar os resultados das atividades de auditoria interna cabe à administração.

Os serviços de consultoria são baseados em solicitações específicas e, portanto, a metodologia e os procedimentos desses serviços devem ser explicados, especialmente se uma solicitação de serviços de consultoria precisar ser formalizada ou se vier a ser solicitada informalmente. Deve ficar claro no manual que a responsabilidade final pela implementação dos conselhos feitos pela auditoria interna é da administração. Nos serviços de consultoria relacionados ao controle interno, deve ficar claro que isso continua sendo responsabilidade da administração.

2. POLÍTICAS DE AUDITORIA INTERNA

2.1. Visão Geral

Os profissionais de auditoria interna devem se comportar com os mais altos padrões éticos e profissionais na condução e execução de seu trabalho. O manual de auditoria interna deve descrever detalhadamente os códigos de ética e padrões profissionais aos quais a auditoria interna aderirá. No que diz respeito aos códigos de ética e padrões profissionais, o manual deve listar as várias fontes que fornecem orientações, que podem incluir, entre outros: Códigos de Ética, Regras e Regulamentos de Pessoal, padrões promulgados pelo IIA, padrões emitidos pelo INTOSAI e órgãos nacionais de definição de normas, entre outros.

2.2. Ética Profissional

Os auditores internos devem operar em conformidade com os códigos de ética aplicáveis. O Código de Ética do Instituto dos Auditores Internos (IIA), que faz parte da *Estrutura Internacional de Prática Profissional (IPPF)*, é uma orientação obrigatória considerada essencial para a prática profissional de auditoria interna para todos os seus membros. O manual deve indicar se esse será o código de ética a ser respeitado e se será complementado pelos códigos de ética profissionais nacionais e pelos códigos de ética da organização.

Pode não ser necessária a incorporação detalhada dos códigos relevantes. Uma versão completa dos códigos de ética aplicáveis pode ser incluída em um anexo ou links fornecidos para os sites em que são mantidos.

2.3. Normas Profissionais

O manual de auditoria deve indicar especificamente as Normas Profissionais, que serão cumpridas de acordo com as responsabilidades de todos os auditores internos e de todas as atividades de auditoria interna. Essas normas devem incluir as normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna, conforme estabelecido pelo IIA.

Além disso, o manual deve se referir às normas nacionais relevantes e outras normas aplicáveis, como as Normas Internacionais da Instituição Suprema de Auditorias (ISSAI), emitidas pela INTOSAI.

Não é necessário incluir todas as normas no manual e um anexo ou link para o site relevante seria suficiente. Pode não ser aconselhável incorporar as normas internacionais detalhadas na legislação nacional, pois essas normas são atualizadas regularmente, o que, por sua vez, exigiria alterações na legislação nacional.

2.4. Responsabilidades Profissionais

Independência e objetividade são componentes essenciais de atividades eficazes de auditoria interna. O estatuto da auditoria interna deve estabelecer a independência organizacional e a autoridade da auditoria interna e referência disso deve ser feita no manual.

2.4.1. Independência

O manual deve descrever e explicar os reportes funcionais e administrativos, bem como os problemas de independência a eles relacionados. O reporte funcional inclui o escopo da auditoria interna, a aprovação dos planos e orçamento anuais de auditoria. O reporte administrativo se refere a todas as questões empregador-empregado, por exemplo, férias anuais, treinamento, aprovação de viagens, entre outros.

Esta seção do manual de auditoria deve descrever processos relacionados a ações que envolvam auditores internos. Ao fazer isso, o manual deve fazer uma distinção entre as ações do DEA e outros auditores internos. Além disso, recomenda-se que o manual cubra: nomeação de auditores internos; estabelecimento de objetivos e avaliação de desempenho dos auditores internos; a promoção de auditores internos; as notas dos auditores internos; e a destituição de auditores internos.

Embora os auditores internos não tenham responsabilidade operacional e, portanto, não possam dizer a outras pessoas na organização o que fazer, eles têm autoridade moral. O manual deve explicar como essa percepção pode ser tratada.

Em princípio, os auditores internos devem estar livres de quaisquer limitações de escopo. A seção do manual deve especificar o processo a ser seguido em qualquer situação em que uma limitação de escopo for imposta à auditoria interna.

2.4.2. Objetividade

Objetividade se refere à atitude mental com a qual o auditor interno aborda o trabalho, e o manual deve enfatizar a necessidade de uma atitude imparcial o tempo todo. Além disso, o manual deve descrever o requisito fundamental para evitar situações de conflito de interesses que prejudiquem a capacidade dos auditores internos de desempenhar suas funções objetivamente.

2.5. Proficiência e o Zelo Profissional Devido

A qualidade, eficácia e eficiência com que a auditoria interna é conduzida dependem diretamente das habilidades, conhecimentos e competências dos auditores internos e de seu exercício do Zelo Profissional Devido.

2.5.1. Proficiência

O manual deve enfatizar que os auditores internos devem possuir conhecimentos, habilidades e outras competências para desempenhar suas funções. Dessa forma, o manual pode fornecer descrições das qualificações relevantes, políticas de recrutamento, estrutura de competências, treinamento e certificação, desenvolvimento profissional contínuo, definição de objetivos e avaliação de desempenho, planejamento de carreira e acordos de terceirização que melhorariam a proficiência dos auditores internos.

2.5.1.1. Qualificações

É importante prestar atenção às qualificações exigidas pelos auditores internos. Essas qualificações podem estar vinculadas aos vários níveis da função de auditoria interna. No setor público, as qualificações exigidas são geralmente apoiadas por atos legislativos. A capacidade de se comunicar de forma clara e eficaz é muito importante para os auditores internos. Portanto, as habilidades sociais, que se relacionam à comunicação (técnicas de entrevista, apresentação e comunicação) e o raciocínio crítico, devem ser enfatizadas.

2.5.1.2. Recrutamento

Muitos modelos de recrutamento podem ser usados e as funções de auditoria interna podem recrutar talentos:

- Diretamente da universidade (jovens graduados);
- Do setor privado, com alguns anos de experiência;
- Dos departamentos operacionais da organização para adquirir certas habilidades técnicas;
- De outras organizações do setor público.

O recrutamento no setor público varia de acordo com o país e pode estar sujeito a legislação ou regulamento. Nesse caso, o manual deve mencionar a legislação/regulamentação relevante ou fornecer um link para o site.

2.5.1.3. Competência

Dependendo do tamanho da função de auditoria interna, pode ser recomendável incluir uma estrutura de competência pequena e pragmática no manual de auditoria interna. No caso de pequenas unidades de auditoria interna, uma abordagem prática deve ser elaborada no manual.

2.5.1.4. Treinamento e Desenvolvimento Profissional Contínuo

A proficiência inicial na aplicação de padrões, procedimentos e técnicas de auditoria interna precisa ser continuamente desenvolvida e aprimorada. O manual deve descrever as providências a serem adotadas para treinamento e desenvolvimento profissional contínuo de auditores internos, a fim de aprimorar seus conhecimentos, habilidades e outras competências.

2.5.1.4.1. Treinamento

O manual deve descrever como será organizado o treinamento da equipe, por exemplo:

- Se de acordo com um currículo de auditoria interna bem desenvolvido e equilibrado;
- Se os cursos de treinamento forem organizados internamente e/ou externamente, ou
- Se os cursos forem obrigatórios para auditores internos.

Certificações globais ou nacionais podem ser exigidas por lei ou por uma organização individual. As seguintes certificações globais devem ser reconhecidas:

- Auditor Interno Certificado (deve ser fornecido um link para o organismo de certificação);
- Certificação na autoavaliação de controle (deve ser fornecido um link para o organismo de certificação);
- Auditor certificado de sistemas de informação (deve ser fornecido um link para o organismo de certificação);
- Auditor certificado de serviços financeiros (deve ser fornecido um link para o organismo de certificação);
- Profissional de auditoria governamental certificado (deve ser fornecido um link para o organismo de certificação).

2.5.1.4.2. Desenvolvimento Profissional Contínuo

Depois que os auditores forem treinados, a organização deve cuidar do desenvolvimento profissional contínuo de seus auditores internos. O chefe da organização deve fornecer suporte para o desenvolvimento contínuo de auditores internos.

O chefe da unidade de auditoria interna deve garantir a existência de oportunidades de treinamento de maneira sistemática e deve desenvolver um plano anual de treinamento com base nas necessidades individuais de cada auditor. O treinamento deve incluir acesso a tópicos de auditoria, bem como áreas que cobrem novos processos, sistemas e produtos dentro da organização.

As horas mínimas anuais de treinamento por auditor podem ser indicadas no manual de auditoria.

2.5.1.5. Definição de Objetivos e Avaliação de Desempenho

A função de auditoria interna deve desenvolver seus objetivos de longo e de curto prazo (anuais) de acordo com a Alta Administração e o Comitê de Auditoria. Também devem ser estabelecidos objetivos para cada auditor interno e seu desempenho individual deve ser medido em relação a esses objetivos.

2.5.1.6. Planejamento de Carreira

Alguns auditores internos fazem sua carreira dentro da auditoria interna e permanecem lá por um longo período, enquanto outros usam a auditoria interna como um trampolim em sua carreira. Nos dois casos, é essencial desenvolver um plano de carreira adequado para

todos os auditores internos. Nos casos em que a auditoria interna estiver sendo usada como campo de treinamento para jovens talentos e futuros gerentes, é necessário chegar a um acordo adequado com a Alta Administração e os Recursos Humanos.

Esta seção é opcional e depende das políticas de Recursos Humanos (RH) da organização.

2.5.1.7. Acordos de Co-Sourcing

Devido a questões de eficácia, eficiência e razões econômicas, a organização pode optar por terceirizar a função de auditoria interna, pela qual especialistas serão contratados para executar parte do trabalho (técnico) junto com a equipe de auditoria interna. Para todas as funções de auditoria interna em conjunto, um contrato deve ser elaborado. A função de auditoria interna também pode solicitar aos auditores convidados que se juntem temporariamente à sua equipe em um compromisso específico. Os auditores convidados devem sempre ser independentes do processo sob auditoria. Também pode ser previsto o estabelecimento de certas funções especializadas (como auditoria de TI) que podem servir a mais de uma organização.

2.5.2. Zelo Profissional Devido

O Zelo Profissional Devido se refere ao grau de cuidado e habilidade que um auditor interno deve aplicar na condução de atividades de auditoria interna e é uma norma delicada a ser cumprida. Relaciona-se à diligência adequada e é um desafio para descrever completamente. A falta de cuidado profissional pode ser comparada à negligência grave e pode aborrecer o DEA (ou um subordinado) e, em algumas situações, pode resultar em multas ou prisão.

Cuidados razoáveis não significam infalibilidade, embora essa seja frequentemente a percepção quando ocorre fraude.

O manual deve descrever alguns itens que merecem atenção especial do auditor interno. Os auditores internos devem considerar:

- O que pode dar errado em um processo específico?
- Como uma pessoa pode cometer uma fraude?
- Quais são os principais controles e como eles podem ser ignorados?

O manual pode fornecer exemplos de situações que demonstram falta do Zelo Profissional Devido.

3. PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA INTERNA

3.1. Planejamento

O planejamento fornece uma abordagem sistemática ao trabalho de auditoria interna e requer conhecimento e competência em um amplo número de áreas, como risco e controle interno.

3.1.1. Universo de Auditoria

O universo da auditoria é o ponto de partida para o plano de auditoria interna e inclui todos os objetos auditáveis. É o escopo geral da função de auditoria interna e é a totalidade dos processos, funções e locais auditáveis. O manual deve incluir um amplo esclarecimento de como abordar o universo da auditoria. As abordagens podem ser horizontais (seguindo o fluxo de um processo ou transação, por exemplo, o ciclo de compras), vertical (seguindo as atividades de um departamento ou concentrando-se em um local remoto, por exemplo, todas as atividades apenas no departamento de compras) ou uma combinação de ambas (uma abordagem temática em todos os locais e departamentos, por exemplo, a aprovação de férias anuais).

O manual deve descrever o processo de definição do universo da auditoria, tendo em mente que o universo detalhado da auditoria é dinâmico e constantemente impactado por novos processos, unidades, projetos e riscos. Portanto, recomenda-se que o universo detalhado seja incluído como um anexo ao manual.

Os componentes a serem considerados no processo de definição do universo da auditoria podem incluir:

- *Principais processos* - são essenciais para apoiar os objetivos da organização. Por exemplo, o processo de cobrança de impostos no Ministério da Fazenda.
- *Áreas de controle crítico* - por exemplo, no ciclo de compras, uma área de controle crítico é a correspondência de três vias entre pedido de compra, recebimento de documento e fatura.
- *Valor material* – como esse princípio está sendo aplicado para a seleção de componentes no universo da auditoria deve ser explicado quando usado como critério.

É importante manter vários componentes do universo de auditoria gerenciáveis a partir de uma perspectiva de auditoria. Componentes muito grandes podem desviar o foco dos riscos principais, enquanto componentes muito pequenos podem não levar a conclusões significativas.

3.1.2. Metodologia de Avaliação de Risco

O objetivo da avaliação de riscos é que a auditoria interna dê prioridade a riscos mais altos para a organização. Portanto, a Metodologia de Avaliação de Risco é uma das pedras angulares das atividades de auditoria interna. É obrigatório refletir e descrever o processo de avaliação de riscos detalhadamente no manual.

Nesta seção do manual, observe que a metodologia deve cobrir:

- Identificação e definição de categorias de risco apropriadas
- Identificação e definição de critérios de risco para impacto e probabilidade, que precisam ser realizadas antes do exercício de avaliação de riscos. Considere que a probabilidade pode ser substituída pela vulnerabilidade, que pode ser mais fácil de entender e avaliar.
- Definição do conteúdo da pontuação de risco e uma explicação da justificativa para atribuir uma pontuação de alta, média ou baixa a um risco específico. Quando um sistema de pontuação é usado, as pontuações médias devem ser evitadas, apesar da tendência de obter pontuações médias na tentativa de evitar riscos “pessoais” e discussões difíceis.

O manual deve destacar que os resultados das avaliações de riscos realizadas por outras partes da organização (por exemplo, gestão de riscos) devem ser considerados pela auditoria interna.

Além disso, a auditoria interna deve solicitar informações da Alta Administração ao fazer sua avaliação de riscos. Esta contribuição pode ser obtida por meio de entrevistas ou da participação em um workshop.

O manual deve especificar que todos os riscos devem ser priorizados com base nos resultados da avaliação de riscos, e essa lista priorizada de riscos deve formar a base para o desenvolvimento do plano anual de auditoria interna.

3.1.3. Plano Estratégico de Auditoria

O DEA é obrigado a desenvolver o plano estratégico de longo prazo para a função de auditoria interna. A longo prazo, pode representar um período de 3 a 5 anos. Os objetivos estratégicos de longo prazo da função de auditoria interna devem ser totalmente descritos no manual. Esses objetivos de auditoria interna devem estar claramente vinculados às metas da organização e devem ser atualizados anualmente. É uma boa prática que a realização, parcial ou total, desses objetivos seja mensurável.

É imperativo obter a adesão da Alta Administração, e a Alta Administração e o Comitê de Auditoria (se aplicável) são responsáveis por aprovar o plano.

Dada a natureza abrangente do Plano Estratégico de Auditoria, uma estrutura de amostra do plano pode ser acrescentada aos anexos ao manual.

3.1.4. Plano Anual de Auditoria

O DEA é responsável por desenvolver um plano de auditoria anual baseado em risco. Esse plano anual de auditoria deve se basear no Plano Estratégico de Auditoria, que foi impulsionado pelos resultados da avaliação de riscos.

O número necessário de dias de trabalho deve ser estimado para todos os objetos de auditoria e, com base nos recursos disponíveis, a auditoria interna deve traçar uma linha nessa lista priorizada para determinar o que deve ser auditado no próximo ano. Inclua uma provisão para um número realista de dias de trabalho para auditorias *ad hoc* (não planejadas), que podem se basear na experiência adquirida nos anos anteriores.

Faça uma estimativa dos custos adicionais (por exemplo, custos de viagem ou contratação de recursos externos) para preparar o orçamento de auditoria para o próximo ano.

O manual deve enfatizar que o plano de auditoria proposto deve ser submetido à Alta Administração e ao Comitê de Auditoria (se aplicável) para aprovação e/ou ratificação.

O plano anual deve ser revisado durante o ano, se as circunstâncias o justificarem, a fim de refletir prioridades alteradas, devido a fatores de risco alterados ou solicitações urgentes da Alta Administração (ou do Comitê de Auditoria, se aplicável).

Uma estrutura de amostra do plano anual de auditoria interna pode ser adicionada aos anexos do manual.

3.1.5. Orçamento Anual de Auditoria

O manual deve deixar claro que é obrigatório estabelecer um orçamento anual. O orçamento deve incluir: número de funcionários (incluindo recursos temporários e terceirizados), custos de viagens relacionadas à missão de auditoria, custos de treinamento e custos de TI, para citar alguns.

O orçamento proposto deve ser submetido à Alta Administração e ao Comitê de Auditoria (se aplicável) para aprovação e/ou ratificação.

3.1.6. Coordenação com Outros Grupos de Revisão

Ao preparar seu plano anual de auditoria, a auditoria interna deve buscar a coordenação com outros fornecedores internos e externos de serviços de avaliação e consultoria. O objetivo dessa coordenação é criar sinergia, evitando a duplicidade e descobrir lacunas graves.

Os Grupos de Revisão externos incluem auditores externos, o GNA e a Autoridade de Auditoria. Os Grupos de Revisão interna incluem unidades responsáveis pela segunda linha de defesa, ou seja, inspeção financeira, qualidade e gestão de riscos.

3.2. Execução

O manual deve incluir um fluxograma do processo de execução.

Além disso, o manual deve enfatizar a importância de propor um cronograma escrito para os vários componentes principais do processo de auditoria, como planejamento, trabalho de campo e elaboração de relatórios. O relatório final deve ser emitido logo após o final do trabalho de campo, e o prazo em que isso deve ser feito deve ser especificado no manual.

3.2.1. Planejamento de Trabalho de Auditoria

O planejamento do trabalho envolve a compreensão dos objetivos, processos, riscos e controles da entidade auditada e das atividades a serem auditadas.

3.2.1.1. Equipe de Auditoria

Um dos primeiros itens a planejar é a composição da equipe de auditoria, com base nas habilidades e na experiência necessárias. A responsabilidade pela seleção da equipe deve ser descrita. Uma grade com critérios de seleção para membros da equipe pode ser incluída no manual.

Antes do início da auditoria, uma ordem de serviço (carta de nomeação) deve ser emitida aos auditores internos para nomeá-los para a auditoria, com notificação enviada à entidade onde a auditoria será realizada. Um exemplo de modelo de notificação pode ser incluído no manual.

3.2.1.2. Reunião de Abertura

No início da auditoria, uma reunião de abertura (*kick-off*) deve ser organizada com os responsáveis pelo objeto auditado. No mínimo, a reunião cobrirá os objetivos da auditoria, o momento da auditoria e as informações que serão solicitadas ao auditado. Uma apresentação padronizada pode ser usada para esse fim.

Nesta reunião, áreas de preocupação devem ser solicitadas ao auditado.

Os auditores internos devem fazer anotações sobre os assuntos discutidos e essas anotações se tornarão parte do arquivo de auditoria.

3.2.1.3. Ferramentas

Há uma variedade de ferramentas que o auditor interno usará durante toda a tarefa de auditoria e o manual deve descrever e explicar as mais comuns. Deve-se considerar a possibilidade de:

- *Fluxograma* - auditores internos podem usar fluxogramas para obter uma melhor compreensão do fluxo de uma transação por meio de um processo. Um sistema, procedimento ou processo simples pode ser ilustrado com um fluxograma e eventualmente adicionado ao anexo. O manual deve explicar os símbolos adequados a serem usados e como usar o software de fluxograma.
- *Ferramenta de Avaliação de Risco* – se a função de auditoria interna estiver utilizando uma ferramenta de software de avaliação de risco mais sofisticada ou uma planilha simplificada do Excel, o manual interno deverá descrever e explicar

como as mesmas são usadas.

- *Ferramentas de Consulta de Dados* - as ferramentas de consulta ou mineração de dados se tornaram uma parte normal do kit de ferramentas do auditor. O manual deve explicar como usá-las.
- *Amostragem de Auditoria* - Embora a amostragem tenha sido substancialmente automatizada ao longo dos anos, é essencial que os auditores saibam quando e quais técnicas de amostragem usar. As técnicas de amostragem devem ser explicadas no manual.
- *Gerenciamento de Arquivos de Auditoria* - O gerenciamento de arquivos de auditoria deve estar alinhado com os regulamentos e regras nacionais de documentação. As ferramentas de software de auditoria podem ajudar a função de auditoria interna a gerenciar seus arquivos, desde a fase de planejamento até a execução do trabalho e o relatório final de auditoria, e uma fase de monitoramento pode ser integrada. O manual deve descrever claramente os processos e procedimentos para o gerenciamento de arquivos de auditoria, ou seja, gerenciamento de arquivos impressos e gerenciamento de arquivos de auditoria de TI.

3.2.1.4. Pesquisa Preliminar

Todo trabalho de auditoria deve ser precedido por uma pesquisa preliminar e o objetivo final dessa pesquisa é obter um bom entendimento da entidade auditada e de suas operações. O objetivo da pesquisa preliminar é obter informações mais detalhadas sobre o processo (ou partes do processo) que serão auditadas e, mais especificamente, sobre os riscos inerentes ao processo e sobre os principais controles. O manual deve fornecer uma lista de informações comuns que precisam ser coletadas durante a pesquisa preliminar. Informações específicas dependerão dos objetivos da auditoria.

Durante a pesquisa preliminar, espera-se que os auditores internos adquiram um entendimento completo dos critérios (ou padrões) usados pelo auditado para medir o desempenho do processo sob auditoria. Se os auditores internos não conseguirem encontrar evidências de critérios de mensuração adequados, o manual deve descrever os procedimentos para estabelecer critérios (com base nas boas práticas ou na experiência dos auditores) e buscar acordo com o auditado sobre esses critérios.

No final da pesquisa preliminar, a equipe de auditoria deve poder revisar a avaliação de risco original feita ao preparar o plano de auditoria anual. Se os resultados forem substancialmente diferentes, os auditores internos devem revisar sua avaliação original, a fim de desenvolver objetivos de auditoria claros e focados.

3.2.2. Objetivos e Escopo da Auditoria

Os objetivos e escopo da auditoria são componentes cruciais do plano de auditoria e deve-se tomar cuidado ao estabelecê-los.

Ao desenvolver o escopo da auditoria, os auditores internos devem fazer todos os esforços para estabelecer objetivos claros e alcançáveis. Estes devem se basear nos resultados da pesquisa preliminar, bem como nos objetivos estabelecidos no plano anual de auditoria. O manual deve declarar que os objetivos da auditoria devem estar diretamente ligados ao risco que desencadeou a inclusão da auditoria no plano anual de auditoria. Por exemplo, se o risco estiver relacionado à eficácia de um determinado processo, os objetivos da auditoria não deverão se concentrar em questões de conformidade. Além disso, o manual deve fornecer alguns exemplos de como desenvolver bons objetivos de auditoria. É essencial vincular os objetivos da auditoria aos objetivos de controle da organização ou departamento (geralmente aceitos), para que a Alta Administração possa reconhecer os riscos que eles identificaram como importantes para eles.

Uma vez que os objetivos da auditoria forem claramente definidos, os auditores internos devem se concentrar no escopo da auditoria, ou seja, quais áreas serão revisadas na auditoria. O escopo pode estar relacionado ao período, filiais ou processo de TI, para citar alguns. É responsabilidade da auditoria interna decidir sobre uma limitação do escopo, embora o auditado possa sugerir que os auditores não revisem uma área específica, por exemplo, um sistema de TI que será substituído em alguns meses. O manual deve enfatizar que, em todos os casos, o escopo deve ser suficiente para atingir os objetivos da auditoria.

3.2.3. Programa de Auditoria

Uma vez definidos os objetivos e o escopo da auditoria, é necessário que se desenvolva um Programa de Auditoria.

O Programa de Auditoria é exclusivo para um trabalho de auditoria específico. Portanto, um modelo ou programa padronizado não deve ser usado, exceto no caso de auditorias recorrentes (por exemplo, auditorias regionais ou de filial).

O manual deve indicar as várias etapas a serem adotadas para atender aos respectivos objetivos de auditoria (por exemplo, metodologias e técnicas utilizadas, cronograma, segregação de funções, período auditado e tipo de auditoria).

3.2.4. Trabalho de Campo de Auditoria

Os procedimentos detalhados para coletar, analisar, interpretar e documentar informações para atingir os objetivos da auditoria ocorrem durante o trabalho de campo da auditoria.

3.2.4.1. Papéis de Trabalho

Os auditores internos precisam documentar o trabalho de auditoria para apoiar suas conclusões e facilitar a revisão e supervisão da administração. Além disso, a documentação facilita a garantia da qualidade, as análises por colegas e pode fornecer informações úteis para outras missões de auditoria na mesma área.

O manual deve especificar o conteúdo dos Papéis de Trabalho, rótulos e referências cruzadas, bem como o processo de aprovação da supervisão.

Os documentos de auditoria devem ser mantidos em arquivos, que devem ser organizados de maneira padrão para facilitar seu uso pelos gerentes ao revisar os Papéis de Trabalho de auditoria e qualquer outra pessoa autorizada que precise de acesso a eles.

A indexação dos documentos deve ser especificada no manual de auditoria.

Dois conjuntos de arquivos devem ser mantidos - o arquivo permanente e o arquivo atual.

- *Arquivo permanente* – deve conter todas as informações relevantes para o entendimento geral da unidade (função) e não muda de ano para ano.
- *Arquivo Atual* – deve conter apenas as informações necessárias para documentar as constatações e apoiar as conclusões de um trabalho de auditoria específico.

3.2.4.2. Executando o Programa de Auditoria

Ao conduzir o trabalho de campo, os auditores internos executam as etapas que foram acordadas e aprovadas no Programa de Auditoria.

3.2.4.2.1. Abordagens de Auditoria

A abordagem para auditorias baseadas em sistemas deve ser descrita.

3.2.4.2.2. Técnicas de Auditoria Interna

O manual deve incluir uma descrição das várias técnicas de auditoria interna, incluindo seus pontos fortes e fracos. Essas técnicas podem incluir, entre outros:

- Verificação
- Recálculo
- Observação
- Entrevista
- Questionários
- Listas de verificação
- Amostragem
- Teste de controles
- Testes substantivos
- Procedimentos Analíticos
- Teste prático

Uma descrição e abordagem mais detalhadas devem ser fornecidas nos anexos.

3.2.4.2.3. Avaliação de Controle Interno

O manual pode conter orientações sobre como avaliar a adequação e eficácia dos controles. Isso deve incluir controles manuais, controles gerais de TI e controles específicos de aplicativos.

Orientações detalhadas sobre como atingir esse objetivo podem ser descritas nos anexos.

3.2.4.2.4. Evidências de Auditoria

O manual pode conter orientações sobre como obter a melhor evidência de auditoria disponível. Os vários tipos de evidência podem ser explicados. Todas as evidências de auditoria coletadas devem fazer parte do arquivo de auditoria.

3.2.4.2.5. Supervisão da Auditoria

A supervisão se aplica a trabalhos de auditoria interna e a vários aspectos administrativos e de treinamento.

O DEA deve determinar por quem e em que nível a supervisão do trabalho de auditoria deve ser executada e isso deve ser especificado no manual. O auditor interno mais experiente da equipe (organização) geralmente é responsável pelas atividades de supervisão.

A supervisão relacionada aos trabalhos de auditoria deve ser rastreada nos Papéis de Trabalho de auditoria.

Deve ser dada orientação especial sobre como lidar com a supervisão em atividades de auditoria interna com poucas ou uma única pessoa.

3.2.4.2.6. Ficha Informativa

Durante o trabalho de campo, as conclusões da auditoria são frequentemente compartilhadas com a entidade auditada para validação e/ou discussão. Isso permite que o auditado seja informado sobre as constatações dos auditores internos e oferece a eles a oportunidade de tomar ações corretivas antes que a auditoria termine.

Uma ficha informativa pode ser usada para compartilhar as constatações da auditoria o mais rápido possível com o auditado durante a auditoria (antes da reunião de encerramento e do relatório de auditoria). A ficha informativa deve incluir:

- *Critérios* - o que o auditor esperava encontrar de acordo com os padrões ou critérios do departamento?
- *Condição* - o que o auditor observou durante seu trabalho?
- *Causa* - qual é a provável razão para um desvio entre critério e condição? Este é o resultado da pesquisa do auditor.
- *Efeito* - qual será a consequência se a situação continuar a existir? Esse é o impacto material visto pelo auditor?

3.2.4.2.7. Reunião de Encerramento

A etapa final do trabalho de campo do auditor é a reunião de encerramento com a entidade auditada, na qual são compartilhados um resumo das constatações da auditoria e recomendações para a solução dos problemas. A Reunião de Encerramento é a oportunidade final para os auditores validarem sua assertividade na identificação das situações encontradas ou na interpretação dos critérios.

O manual deve mencionar que:

- As conclusões discutidas na reunião de encerramento nunca devem ser uma surpresa para o auditado. Deveriam ter sido discutidas durante o curso da auditoria através de fichas informativas ou reuniões intermediárias).

- A reunião de encerramento deve ser uma excelente preparação para o relatório final de auditoria do auditado.
- O acordo final sobre como resolver os problemas deve ser alcançado na reunião de encerramento.
- Uma apresentação padronizada pode ser usada para os fins de reunião de encerramento.
- As atas da reunião de encerramento devem ser distribuídas.

3.2.6. Relatórios sobre Trabalhos de Auditoria Interna

É importante ter um procedimento claro sobre as várias etapas do processo de relatório.

3.2.6.1. Relatório Intermediário

Problemas urgentes identificados durante uma auditoria podem exigir um relatório intermediário devido a riscos de alto nível. Auditorias de duração longa ou com várias subtarefas também podem justificar relatórios intermediários. Os auditores podem usar seu critério para determinar a necessidade de um relatório intermediário.

O manual deve ter diretrizes claras sobre o relatório intermediário, incluindo:

- O formato do relatório - o relatório intermediário pode ser por escrito, mas a urgência pode justificar um relatório oral inicial pessoalmente ou por telefone antes da confirmação em um relatório escrito.
- Documentação - o auditor interno deve documentar relatórios orais.
- Obrigação - um relatório intermediário não elimina a obrigação de emitir um relatório final no final da auditoria.
- Procedimento - o relatório intermediário, devido à sua urgência, pode não necessariamente seguir o processo normal em que se busca um acordo com o auditado e pode ser endereçado imediatamente à Alta Administração.

Um modelo padrão para relatórios intermediários pode ser desenvolvido e incluído no anexo ao manual.

3.2.6.2. Relatório Preliminar

O auditor emitirá um relatório preliminar para solicitar comentários e sugestões dos auditados.

A redação adequada desempenha um papel crucial na atitude da entidade auditada quanto à aceitação ou rejeição de partes do relatório, porque o auditado deve ser capaz de continuar com uma boa aparência na organização. O manual pode incluir alguns exemplos de formulações apropriadas e inadequadas nos anexos.

Uma reunião de encerramento boa e eficaz pode tornar o relatório preliminar mais aceitável. É essencial identificar e incluir as pessoas mais relevantes na reunião de encerramento. O manual deve oferecer diretrizes claras sobre o processo de preparação e emissão do relatório preliminar. As áreas a serem cobertas incluem:

- Formato - o Relatório Preliminar deve ter um formato acordado.
- Tempo do relatório - geralmente o procedimento de “negociação” entre o rascunho e o relatório final se torna um *bottleneck* no tempo total da auditoria. Portanto, se não estiver previsto na lei, pode ser bom negociar com a Alta Administração um prazo máximo para responder a um relatório preliminar. Esse prazo deve ser incluído no manual e no processo de relatório.
- Lidar com divergências - quando o auditado discordar de partes do relatório, deve haver procedimentos claramente estabelecidos sobre como lidar com divergências:
 - Se o auditado estiver certo, o auditor deve atualizar o relatório.
 - Como nem a Alta Administração nem o Comitê de Auditoria gostam de operar como árbitros, se o auditado discordar de algumas constatações, o auditor deve tentar convencer o auditado. Se a divergência persistir, o auditor deve adicionar os comentários do auditado ao relatório de auditoria e explicar no relatório de auditoria por que a divergência permanece.
 - Se os comentários do auditado forem irrelevantes, o auditor precisará fornecer uma resposta ou esclarecimento, mesmo que isso possa perturbar o auditado quando ele receber o relatório final.

3.2.6.3. Relatório Final

Deve ficar claro para os leitores do relatório que as constatações, identificadas pela auditoria interna, são questões reais com as quais devem se preocupar. Portanto, é de extrema importância esclarecer os problemas da perspectiva dos leitores, para que o relatório mostre os problemas como preocupações reais da administração e não como problemas de auditoria. O manual deve declarar que, a menos que solicitado pela Alta Administração ou pelo Comitê de Auditoria para se concentrar apenas nas constatações, é uma prática apropriada fornecer à Alta Administração e ao Comitê de Auditoria uma visão equilibrada. Por exemplo, o relatório deve indicar se a organização está no controle do processo. Além disso, se a entidade auditada começou a corrigir problemas identificados na folha de constatações ou relatórios intermediários, isso também deve ser reconhecido no relatório.

Um formato padronizado pode ser usado para o relatório final e um exemplo de uma possível estrutura de relatório pode ser fornecido nos anexos ao manual.

Muitas funções de auditoria usam um sistema de pontuação para enfatizar a importância de suas constatações. O objetivo é dar um parecer clara à Alta Administração e ao Comitê de Auditoria sobre o estado de controle do processo que foi auditado, e essa é uma vantagem distinta da pontuação. No entanto, existem riscos associados à pontuação, tais como: (1) os auditados enfocando a pontuação e não o conteúdo ao discutir o relatório preliminar; ou (2) os auditores tendem a atribuir pontuações médias ou

“neutras” para minimizar o risco “pessoal”. Se a Alta Administração exigir um sistema de pontuação, é melhor ter um sistema de pontuação de risco com 4 níveis: baixo, moderado, alto e significativo. As pontuações devem transmitir à administração uma resposta decisiva à pergunta: “Estamos no controle?” O manual deve descrever os seguintes recursos do relatório de auditoria:

- *Destinatários* - o manual de auditoria interna deve descrever a quem o relatório final de auditoria deve ser endereçado. Os protocolos existentes devem ser respeitados em toda a organização e é muito importante que os destinatários tenham autoridade e responsabilidade para resolver os problemas. O DEA toma a decisão final sobre os destinatários do relatório final.
- *Resumo Executivo* - recomenda-se incluir um resumo executivo no relatório final de auditoria, uma vez que o relatório será lido por várias pessoas com diferentes necessidades e objetivos. Alguns estão interessados no quadro geral (Alta Administração e Comitê de Auditoria), enquanto outros estão interessados em mais detalhes (gestão operacional - o auditado). O manual deve explicar o que deve ser incluído no resumo executivo e um exemplo detalhado pode ser fornecido nos anexos.
- *Recomendações* – os relatórios finais de auditoria devem incluir recomendações. Além de destacar as áreas problemáticas, os auditores devem sugerir maneiras pelas quais os problemas podem ser resolvidos ou aprimorados. As recomendações não devem ser de natureza acadêmica, mas pragmáticas e implementáveis. As recomendações dos auditores são conselhos à administração e não ordens.
- *Plano de Ação* - recomenda-se entrar em acordo com os auditados sobre as ações a serem tomadas. É prática comum anexar um plano de ação com datas-alvo acordadas pelos auditados ao relatório de auditoria. Um exemplo de um plano de ações pode ser fornecido nos anexos do manual.

3.2.6.4. Comunicação às autoridades em caso de irregularidades (fraude)

Em alguns países, é necessária uma auditoria interna para relatar casos de fraude identificados às autoridades competentes. O manual deve descrever os procedimentos para elaboração deste relatório, incluindo como procurar aconselhamento jurídico, se necessário.

3.2.6.5. Monitoramento das recomendações do relatório de auditoria

O manual deve descrever o requisito para auditoria interna estabelecer um sistema para acompanhar o status da implementação das recomendações de auditoria. O objetivo deste sistema é rastrear se a gestão operacional tomou iniciativas apropriadas para resolver os problemas identificados durante a auditoria.

A auditoria interna talvez precise realizar uma auditoria de monitoramento, dependendo da natureza crítica dos problemas levantados, a fim de garantir que as soluções implementadas pela administração resolvam os problemas.

Um exemplo detalhado de um mecanismo de monitoramento pode ser fornecido nos anexos.

3.2.6.6. Relatórios de Atividades

Periodicamente, pelo menos uma vez por ano, a auditoria interna é obrigada a apresentar um relatório de atividades à Alta Administração, à UCH e ao Comitê de Auditoria (se aplicável). O objetivo do relatório de atividades é comparar o trabalho de auditoria real realizado com o trabalho planejado (planejamento de auditoria). Muitos relatórios de atividades também resumem os principais obstáculos e constatações descobertos durante o período passado.

Os relatórios solicitados pela UCH devem ser preparados de acordo com as instruções da UCH.

3.2.6.7. Parecer Anual de Auditoria (Declaração de Garantia)

Muitas funções de auditoria interna agora são obrigadas a emitir um parecer sobre a Declaração de Garantia de Gestão anual. Essa solicitação é um desafio para muitas funções de auditoria interna, pois as auditorias do ano passado cobrem apenas uma parte do universo total de auditoria, conforme declarado no plano anual de auditoria. A auditoria interna precisa gerar abordagens inovadoras sobre como responder a essa solicitação da Alta Administração e do Comitê de Auditoria, enquanto enfrenta restrições de recursos.

3.2.6. Retenção de Registro

O manual de auditoria interna deve especificar por quanto tempo e sob qual formato a documentação de auditoria interna deve ser mantida. Aconselhamento jurídico deve ser procurado se não for previsto por lei.

4. CONTROLE DE QUALIDADE

4.1. Programa de Qualidade

Muitas partes interessadas, diretas e indiretas, confiam no trabalho de auditoria interna. De acordo com as normas de auditoria interna internacionalmente aceitas e as boas práticas profissionais, a auditoria interna deve ter um programa de qualidade em vigor. Este programa deve consistir em:

- Monitoramento contínuo
- Avaliações internas da qualidade
- Avaliações externas de qualidade

O manual de auditoria interna deve descrever brevemente as medidas de qualidade que estão em vigor. O DEA deve reportar regularmente à Alta Administração, à UCH e ao Comitê de Auditoria (se aplicável) os resultados do Programa de Qualidade. Esses relatórios devem ser fornecidos anualmente, no mínimo, como parte do relatório anual de atividades.

4.2. Pesquisa de Satisfação com a Auditoria

É uma boa prática realizar uma pequena Pesquisa de Satisfação com a Auditoria no final de cada auditoria. Esse é um método, embora nem sempre o mais objetivo, de obter feedback dos auditados sobre a eficácia e utilidade da auditoria. Uma Pesquisa de Satisfação com a Auditoria geralmente é um modelo padrão, que pode ser adicionado aos anexos.

Além disso, o chefe da unidade de auditoria interna também pode se reunir pessoalmente com o auditado para discutir qualquer problema de qualidade.

4.3. Supervisão Contínua

A supervisão é parte integrante do programa de qualidade dentro da função de auditoria interna. Está relacionada ao monitoramento e treinamento contínuos dos auditores. Muitos princípios podem ser ensinados com antecedência, mas para a maioria dos auditores internos, o treinamento real acontece no trabalho.

Diretrizes específicas para supervisores, que também podem precisar de algum treinamento específico, podem ser incluídas no manual de auditoria interna.

A supervisão se aplica a trabalhos de auditoria interna, bem como a vários aspectos administrativos e educacionais. A supervisão relacionada aos trabalhos de auditoria deve ser rastreada nos Papéis de Trabalho de auditoria.

A Supervisão Contínua deve ser considerada como o próprio conjunto de controles da auditoria interna que fornece uma janela para o trabalho executado e a qualidade das operações. Deve ser incorporada às descrições de cargo e às rotinas operacionais do

departamento de auditoria interna.

Atenção especial deve ser dada no manual a diferentes maneiras de lidar com o conceito de supervisão no caso de funções de auditoria interna de poucas ou mesmo de uma única pessoa.

4.4. Indicadores-Chave de Desempenho

Funções de auditoria interna mais maduras desenvolvem suas próprias classificações equilibradas ou indicadores-chave de desempenho como uma boa maneira de definir objetivos e medir seu próprio desempenho. Esses indicadores devem ser significativos para as partes interessadas dos serviços de auditoria interna.

Indicadores-Chave de Desempenho específicos podem ser desenvolvidos com relação a:

- Comitê de Auditoria e Administração Executiva - atendendo às expectativas
- Auditar clientes - auditados
- Processos de auditoria - planejamento e execução de trabalhos
- Inovação e recursos - TI, treinamento e certificação
- Outras partes interessadas internas - gestão de riscos e conformidade

4.5. Avaliações de Qualidade Internas

Avaliações de Qualidade Internas devem ser conduzidas pelo menos a cada dois anos, sob a direção do chefe da unidade de auditoria interna. Esse processo permite que a equipe interna examine as operações da função, especificamente:

- A carta foi atualizada para refletir as condições atuais?
- Uma avaliação abrangente dos riscos serve como base para o planejamento e a execução?
- As necessidades das partes interessadas são atendidas em tempo hábil?

O processo interno de avaliação da qualidade deve ser descrito no manual.

Como parte da avaliação de qualidade interna, uma pesquisa com as partes interessadas pode ser incluída para obter informações sobre percepções relacionadas à qualidade dos serviços de auditoria interna e para garantir que as expectativas sejam atendidas.

Os resultados da avaliação de qualidade interna devem ser relatados e um processo implementado para acompanhar as recomendações.

4.6. Avaliações de Qualidade Externas

O IIA incentiva fortemente os DEAs a submeter seus departamentos de auditoria interna a escrutínio independente.

A Norma 1312 do IIA, emitida em 2002, afirma que "... todo departamento de auditoria interna deve ter uma avaliação de qualidade externa pelo menos uma vez a cada cinco anos por um revisor qualificado, ou equipe de revisão de fora da organização".

Em certas circunstâncias, como rotatividade rápida de funcionários ou mudança na liderança da auditoria interna, pode ser necessário um cronograma de avaliação mais frequente.

Como parte da avaliação de qualidade externa, uma pesquisa com partes interessadas também pode ser considerada para obter informações sobre percepções relacionadas à qualidade dos serviços de auditoria interna e para garantir que as expectativas sejam atendidas.

A avaliação de qualidade externa pode assumir a forma de:

- Uma análise externa completa, que pode ser cara;
- Uma avaliação interna com validação externa;
- Uma revisão por colegas realizada por dois chefes de auditoria interna de diferentes organizações, apoiada por alguém da UCH;
- Uma revisão da UCH - a UCH monitora anualmente alguns aspectos do desempenho da auditoria interna. Esta revisão não substitui uma avaliação externa independente; ou
- Uma revisão da SAI - a SAI analisa anualmente alguns aspectos do trabalho de auditoria interna. Esta revisão não substitui uma avaliação externa independente.

Os resultados da qualidade externa devem ser relatados e um processo estabelecido para acompanhar as recomendações.

5. PROMOÇÃO DE AUDITORIA INTERNA E GESTÃO DE CONHECIMENTO

5.1. Promoção de Auditoria Interna

A promoção da função de auditoria interna é um mandato contínuo. O desenvolvimento de uma apresentação de slides ou brochura (panfleto) seria útil para atingir esse objetivo. Além disso, sempre que possível, é recomendável o uso de ferramentas da Internet e intranet.

5.2. Gestão de Conhecimento

5.2.1. Organização de Arquivos

Os auditores internos coletam uma variedade de informações valiosas por meio de sua rede, em seminários ou conferências ou na Internet. A função de auditoria interna deve procurar uma maneira adequada e estruturada de armazenar e compartilhar essas informações.

5.2.2. Benchmarking

É uma boa prática para a função de auditoria interna reunir dados relevantes de benchmarking. A Rede Global de Informações de Auditoria (RGIA) do IIA é um exemplo.

5.2.3. Glossário de Termos

Os auditores internos usam uma variedade de termos e jargões técnicos. Vale a pena incluir um pequeno glossário de termos no manual para facilitar o uso e a aplicação consistentes dessas palavras regularmente.

5.2.4. Aprendizagem Assistida por Colegas sobre a Gestão de Despesas Públicas (PEM-PAL)

A participação em redes, como a PEM-PAL, tem vantagens óbvias para todas as funções de auditoria interna. Referência à rede e links para seus documentos compartilhados podem ser destacados.

5.2.5. Instituto dos Auditores Internos (IIA)

O IIA é a organização profissional global para auditores internos, e a maioria dos países possui uma afiliada local. A participação no afiliado local pode ser incentivada pela organização devido às oportunidades de networking disponíveis. Além disso, o site do IIA oferece uma riqueza de informações valiosas.

5.2.6. Associação

A associação a várias organizações profissionais (fornecendo uma lista de organizações) pode ser incentivada ou necessária. É melhor incluir as regras no manual.

Anexo 1

Estrutura do Plano Estratégico de Auditoria

- Introdução
 - linhas de base
 - estrutura legal
- Missão e objetivos da auditoria interna
- Base para a elaboração do Plano Estratégico de Auditoria
- Lista de objetos auditáveis com um cronograma de horário/frequência
- Organização e desenvolvimento da função de auditoria interna
 - estrutura existente e organização do trabalho da AI
 - plano de desenvolvimento da auditoria interna
 - alocação de recursos de auditoria interna
 - treinamento e desenvolvimento contínuo
 - outras atividades planejadas para a função de auditoria interna
- Relatórios
 - relatório anual de auditoria interna
 - relatórios periódicos de auditoria interna

Na seção Relatório, todos os relatórios obrigatórios de auditoria interna devem ser listados.

Anexo 2

Estrutura do Plano Anual de Auditoria

- Introdução
 - linhas de base
 - estrutura legal
- Função e objetivo da atividade de auditoria interna
- Planejamento e aprovação do plano anual de auditoria interna
- Lista de auditorias selecionadas
 - lista de processos/departamentos a serem auditados
 - objetivos de auditoria, escopo e abordagem de auditoria para cada auditoria planejada
 - alocação de recursos
- Orçamento relacionado ao plano de auditoria interna
- Atividades relacionadas à auditoria interna
 - treinamento e desenvolvimento profissional contínuo
 - participação em reuniões do Comitê de Auditoria
 - palestras sobre tópicos relacionados à auditoria interna
- Organização de trabalho de auditoria interna (opcional)
 - estrutura organizacional da auditoria interna
 - organização de trabalho de auditoria interna
- Relatórios
 - relatório anual de auditoria interna
 - relatórios periódicos de auditoria interna

Anexo 3

Estrutura do Relatório Final de Auditoria

A estrutura do relatório pode consistir nas seguintes partes (os itens a serem incluídos em cada seção devem ser explicados):

- Resumo executivo
- Introdução
- Abordagem da auditoria (objetivos da auditoria e tipo de auditoria)
- Constatações, riscos, impacto e recomendações da auditoria (para cada tipo de risco, devem ser separados, se necessário)
- Conclusão (uma única conclusão/opinião sobre o trabalho geral de auditoria)
- Resposta da administração
 - Anexos (plano de ação para implementar as recomendações, se aplicável)

Outros anexos em potencial:

- Fluxograma do processo de execução da auditoria
- Exemplo de uma ordem de serviço de auditoria
- Descrição detalhada das técnicas de auditoria
- Orientação sobre avaliação de controles
- Exemplo de ficha informativa
- Exemplo de formulações apropriadas nos relatórios
- Exemplo de resumo executivo
- Exemplo de um sistema de monitoramento para recomendações
- Exemplo de Pesquisa de Satisfação com a Auditoria
- Exemplo de um fluxograma do sistema/processo
- Exemplo de uma metodologia de avaliação de risco

