

## SUBPRODUTO 2: Definir estrutura dos Programas de Auditoria e elaborar os Programas.

Este tópico apresenta a visão geral da estrutura de controle, os responsáveis por cada fase de acompanhamento e o relacionamento entre as linhas de defesa. Apresenta, ainda, a estrutura dos programas de auditoria, os quais tem como propósito a elaboração dos objetivos, escopo, roteiro dos procedimentos de forma detalhada, sendo a essência do trabalho operacional de auditoria.

### 2.1 ESTRUTURA DE CONTROLES INTERNOS

Em relação a estrutura de controle, o item 7 da Instrução Normativa nº 3, de 9 de junho de 2017, estabelece que a estrutura de controles internos dos órgãos e entidades da Administração Pública Federal deve contemplar as três linhas de defesa da gestão ou camadas, a qual deve comunicar, de maneira clara, as responsabilidades de todos os envolvidos, provendo uma atuação coordenada e eficiente, sem sobreposições ou lacunas.



Fonte: IIA 2013

Diante da Deliberação CCCI nr. 02/2019, publicada na forma da Portaria CGU nr. 1.944, de 19/06/2019, a qual considera o Guia da Política de Governança Pública (Casa Civil da PR, 2018, p. 74) como referencial para a realização dos trabalhos de auditoria, a Ciset apoiará a ACMD na estruturação e no efetivo funcionamento da primeira e da segunda linhas de defesa da gestão, por meio da prestação de serviços de consultoria e avaliação nos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos".

#### 2.1.1 PRIMEIRA LINHA DE DEFESA

A primeira linha de defesa é responsável por identificar, avaliar, controlar e mitigar os riscos, guiando 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.

A primeira linha de defesa 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.

De forma a assegurar sua adequação e eficácia, os controles internos devem ser integrados ao processo de gestão, dimensionados e desenvolvidos na proporção requerida pelos riscos, de acordo com a natureza, a complexidade, a estrutura e a missão da organização.

### **2.1.2 SEGUNDA LINHA DE DEFESA**

As instâncias de segunda linha de defesa estão situadas ao nível da gestão e objetivam assegurar que as atividades realizadas pela primeira linha sejam desenvolvidas e executadas de forma apropriada.

Essas instâncias são destinadas a apoiar o desenvolvimento dos controles internos da gestão e realizar atividades de supervisão e de monitoramento das atividades desenvolvidas no âmbito da primeira linha de defesa, que incluem gerenciamento de riscos, conformidade, verificação de qualidade, controle financeiro, orientação e treinamento.

Os Assessores e Assessorias Especiais de Controle Interno (AECI) nos Ministérios integram a segunda linha de defesa e podem ter sua atuação complementada por outras estruturas específicas definidas pelas próprias organizações.

### **2.1.3 TERCEIRA LINHA DE DEFESA**

A terceira linha de defesa é representada pela atividade de auditoria interna governamental, que presta serviços de avaliação e de consultoria com base nos pressupostos de autonomia técnica e de objetividade.

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 pelas UAIG são a alta administração, os gestores das organizações e entidades públicas federais e a sociedade.

As UAIG devem apoiar os órgãos e as entidades do Poder Executivo Federal na estruturação e efetivo funcionamento da primeira e da segunda linha de defesa da gestão, por meio da prestação de serviços de consultoria e avaliação dos processos de governança, gerenciamento de riscos e controles internos.

Os serviços de avaliação compreendem a análise objetiva de evidências pelo auditor interno governamental com vistas a fornecer opiniões ou conclusões em relação à execução das metas previstas no plano plurianual; à execução dos programas de governo e dos orçamentos da União; à regularidade, à economicidade, à eficiência e à eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública; e à regularidade da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

Por natureza, os serviços de consultoria representam atividades de assessoria e aconselhamento, realizados a partir da solicitação específica dos gestores públicos. Os serviços de consultoria devem abordar assuntos estratégicos da gestão, como os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos e ser condizentes com os valores, as estratégias e os objetivos da Unidade Auditada. Ao prestar serviços de consultoria, a UAIG não deve assumir qualquer responsabilidade que seja da Administração.

Os trabalhos de avaliação dos processos de gestão de riscos e controles pelas UAIG devem contemplar, em especial, os seguintes aspectos: adequação e suficiência dos mecanismos de gestão de riscos e de controles estabelecidos; eficácia da gestão dos principais riscos; e conformidade das atividades executadas em relação à política de gestão de riscos da organização.

No âmbito da terceira linha de defesa, a SFC e as Ciset exercem a função de auditoria interna governamental de forma concorrente e integrada com as Audin, onde existirem.

## **2.2. CONTROLE INTERNOS DA GESTÃO (ITEM 79 DA IN 03/2017)**

A UAIG deve auxiliar a Unidade Auditada a manter controles efetivos, a partir da avaliação sobre se eles são identificados, aplicados e efetivos na resposta aos riscos. Ainda nesta linha de auxílio, deve avaliar se a alta administração possui consciência de sua reponsabilidade pela implementação e melhoria contínua desses controles, pela exposição a riscos internos e externos, comunicação e pela aceitação de riscos.

A avaliação da adequação e eficácia dos controles internos implementados pela gestão em resposta aos riscos, inclusive no que se refere à governança, às operações e aos sistemas de informação da Unidade Auditada, deve contemplar:

- a) o alcance dos objetivos estratégicos;
- b) a confiabilidade e integridade das informações;
- c) a eficácia e eficiência das operações e programas;
- d) a salvaguarda dos ativos; e
- e) a conformidade com leis, regulamentos, políticas e procedimentos internos e externos.

Nos trabalhos de avaliação dos controles internos da gestão, o planejamento da auditoria deve ser elaborado com a identificação do escopo e a seleção de testes que permitam a obtenção de evidência adequada e suficiente sobre a existência e funcionamento do processo de controle na organização, considerados os conhecimentos adquiridos em decorrência de outros trabalhos de avaliação e de consultoria realizados na Unidade Auditada.

A avaliação dos controles internos da gestão deve considerar os seguintes componentes: ambiente de controle, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação e atividades de monitoramento.

## **2.3 PLANEJAMENTO E ESTRUTURA DO PROGRAMA DE AUDITORIA (ITEM 84 DA IN/2017 CGU)**

A definição do Plano de Auditoria Interna é a etapa de identificação dos trabalhos a serem realizados prioritariamente pela UAIG em um determinado período de tempo. O planejamento deve considerar as estratégias, os objetivos, as prioridades, as metas da Unidade Auditada e os riscos a que seus processos estão sujeitos. O resultado é um plano de auditoria interna baseado em riscos.

A UAIG deve realizar a prévia identificação de todo o universo auditável e considerar as expectativas da alta administração e demais partes interessadas em relação à atividade de auditoria interna para a elaboração do Plano de Auditoria Interna, bem como, a análise de riscos realizada pela Unidade Auditada por meio do seu processo de gerenciamento de riscos.

Caso a Unidade Auditada não tenha instituído um processo formal de gerenciamento de riscos, a UAIG deve se comunicar com a alta administração,

de forma a coletar informações sobre suas expectativas e obter entendimento dos principais processos e dos riscos associados. Com base nessas informações, a UAIG deverá elaborar seu Plano de Auditoria Interna, priorizando os processos ou unidades organizacionais de maior risco.

Os auditores internos governamentais devem considerar em seu planejamento os conhecimentos adquiridos em decorrência dos trabalhos de avaliação e consultoria realizados sobre os processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da gestão.

O Plano de Auditoria Interna deve considerar a necessidade de rodízio de ênfase sobre os objetos auditáveis, evitando o acúmulo dos trabalhos de auditoria sobre um mesmo objeto, de forma a permitir que objetos considerados de menor risco também possam ser avaliados periodicamente.

A avaliação de riscos que subsidie a elaboração do Plano de Auditoria Interna da UAIG deve ser discutida com a alta administração e documentada, pelo menos, anualmente.

As UAIG devem estabelecer canal permanente de comunicação com as áreas responsáveis pelo recebimento de denúncias da Unidade Auditada e de outras instâncias públicas que detenham essa atribuição, de forma a subsidiar a elaboração do planejamento e a realização dos trabalhos de auditoria interna.

Ao considerar a aceitação de trabalhos de consultoria e a sua incorporação ao Plano de Auditoria Interna, o Responsável pela UAIG deve avaliar se os resultados desses trabalhos contribuem para a melhoria aos processos de governança, de gerenciamento de riscos e de controles internos da Unidade Auditada.

O planejamento da UAIG 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.

## **2.4 ESTRUTURA DOS PROGRAMAS DE AUDITORIA (ITEM 1 DO MOT/2017 CGU)**

Os procedimentos de auditoria são a base para orientação da execução dos trabalhos de auditoria propriamente ditos, ou seja, as diversas atividades e passos que devem ser seguidos em cada tipo de exame/ trabalho, bem como os parâmetros para avaliação do sistema de controle interno existente em cada área. Esses procedimentos formam, para cada tipo de exame, o “Programa de Auditoria”.

Os programas de auditoria gerais são os trabalhos de AVALIAÇÃO E CONSULTORIA. A partir dos programas gerais são elaborados os programas específicos que estão detalhados neste manual. Segue abaixo a estrutura geral dos programas de auditoria:



Essas fases, utilizadas tanto para a avaliação como para a consultoria, encontram-se detalhadas em itens específicos deste Manual