



GOVERNO DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Controladoria-Geral do Estado

Gabinete

Anexo nº único/CGE/GAB/2021

PROCESSO Nº 1520.01.0010251/2021-80

ANEXO DA INSTRUÇÃO NORMATIVA CGE/GAB Nº 01/2021
ORIENTAÇÕES TÉCNICAS DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA
GOVERNAMENTAL DO PODER EXECUTIVO ESTADUAL

CAPÍTULO I - CONCEITOS, PROPÓSITO E ABRANGÊNCIA DA AUDITORIA INTERNA GOVERNAMENTAL

Seção I - Conceitos

1. Para fins desta Instrução Normativa, considera-se:

a) Abordagem sistemática e disciplinada: Relaciona-se à noção de que o trabalho de auditoria deve ser metodologicamente estruturado, baseado em normas e padrões técnicos e profissionais e estar suficientemente evidenciado.

b) *Accountability*: Trata-se do conjunto de procedimentos adotados pelas organizações públicas e pelos indivíduos que as integram que evidenciam sua responsabilidade por decisões tomadas e ações implementadas, incluindo a salvaguarda de recursos públicos, a imparcialidade e o desempenho das organizações.

c) Ações de Auditoria Interna Governamental: As ações de execução das atividades de avaliação, consultoria, apuração e avaliações para o cumprimento de determinações mandatórias.

d) Adição de valor: Relaciona-se à questão de que a Auditoria Interna Governamental deve considerar, no planejamento dos trabalhos, as estratégias, os objetivos, as metas da organização, os riscos a que os processos da Unidade Examinada estão sujeitos, além das expectativas dos destinatários dos trabalhos de auditoria, quais sejam: a Alta Administração, os gestores dos órgãos e das entidades públicas estaduais e a sociedade.

e) *Apetite a risco*: Quantidade de risco em nível amplo que uma organização está disposta a aceitar na busca de seus objetivos.

f) Atividade de Apuração: A atividade de Auditoria Interna Governamental desenvolvida por meio de fiscalização, que consiste na execução de procedimentos cuja finalidade é averiguar atos e fatos inquinados de ilegalidade ou de irregularidade praticados por agentes públicos ou privados, na utilização de recursos públicos estaduais.

g) Atividade ou serviço de avaliação: A atividade de Auditoria Interna Governamental que pode ser definida como a obtenção e a análise de evidências com o objetivo de fornecer opiniões ou conclusões independentes sobre um objeto de auditoria; exame objetivo de evidências com o propósito de fornecer para o órgão ou entidade uma

211. O atributo de independência do auditor consiste na imunidade quanto às condições que ameaçam a capacidade da atividade de auditoria interna de conduzir as responsabilidades de auditoria interna de maneira imparcial. A independência é um princípio fundamental aplicado à ação de controle, no qual o auditor tem autonomia para elaborar o relatório e emitir opinião, desde que siga as demais regras atinentes ao trabalho realizado.

212. As comunicações internas entre as instâncias de revisão e supervisão dos trabalhos deverão ser tempestivas, de modo a garantir a celeridade nas etapas e o cumprimento dos prazos estabelecidos.

Seção II - Execução da auditoria

213. O desenvolvimento dos trabalhos contempla as etapas de execução dos testes de auditoria, análise e avaliação e documentação, que devem ser apropriadamente supervisionadas com a finalidade de cumprir os objetivos do trabalho de auditoria.

Subseção I - Apresentação da equipe de Auditoria

214. A equipe de trabalho será formalmente apresentada ao dirigente do órgão e entidade, quando for o caso, por meio de documento de apresentação assinado pelo titular da AUGÉ ou pelo responsável pela CSET/CSEC, conforme o caso.

215. O documento de apresentação deve destacar aos dirigentes a importância do atendimento tempestivo de solicitações que venham a ser emitidas durante a fase de execução, de forma a possibilitar a celeridade dos trabalhos e a qualidade das informações obtidas pela equipe.

216. Na hipótese de a unidade não apresentar à equipe os processos, os documentos ou as informações solicitadas, as instâncias superiores da CGE serão acionadas e, caso findo o prazo estabelecido, tal fato será consignado no relatório.

217. As unidades auditadas devem observar os seguintes procedimentos:

a) recepcionar a equipe formalmente apresentada, disponibilizando local adequado para a realização dos exames;

b) garantir a comunicação permanente com a equipe, mediante interlocutor formalmente indicado, o qual deverá atuar como articulador entre a equipe e as áreas examinadas, facilitando o fornecimento de informações e processos; e

c) atender às solicitações, mediante apresentação de documentos, processos e informações objetivas, que possibilitem a análise e a formação de opinião dos auditores, observando os prazos estabelecidos no documento Solicitação de Auditoria, sempre que possível em acordo com o auditado.

218. Caso as manifestações referentes aos documentos mencionados item 218, alínea "c" não atendam aos prazos estipulados poderão ser desconsideradas para emissão do Relatório de Auditoria e registrados como restrição de escopo.

219. O Supervisor de equipe é o facilitador que tem como papel garantir o cumprimento do planejamento proposto dentro dos melhores padrões de qualidade, a quem cabe, ainda, a articulação de campo com os responsáveis das unidades gestoras.

220. Durante a execução dos trabalhos, os SCI devem executar os testes definidos na matriz de planejamento, com a finalidade de identificar informações suficientes, confiáveis, relevantes e úteis.

221. Para a execução adequada dos trabalhos, os SCI devem ter livre acesso a todas as dependências da Unidade Examinada, assim como a seus servidores ou empregados, informações, processos, bancos de dados e sistemas.

222. Eventuais limitações de acesso devem ser comunicadas, de imediato e por escrito, à Alta Administração ou ao conselho, se houver, com solicitação de adoção das providências necessárias à continuidade dos trabalhos de auditoria. Em última instância, o titular da AUGÉ deverá ser comunicado quando do não atendimento à solicitação de acesso requerida anteriormente.

Subseção II - Procedimentos de auditoria

223. O procedimento de auditoria é um conjunto de exames, previstos no Plano de Trabalho, com a finalidade de obter evidências suficientes, confiáveis, fidedignas, relevantes e úteis, que permitam responder a uma questão de auditoria definida na fase de planejamento do trabalho. Para a escolha do procedimento adequado, deve-se considerar as seguintes hipóteses:

- a) a extensão, a época e a natureza dos procedimentos;
- b) a capacidade que o procedimento detém de contribuir para o alcance dos objetivos da auditoria;
- c) a relação custo e benefício de realização dos procedimentos.

224. A natureza do procedimento de auditoria refere-se à sua finalidade e ao seu tipo, sendo este também denominado de “técnicas de auditoria”.

225. De acordo com a finalidade do procedimento, tem-se os seguintes exames:

a) testes substantivos: têm como finalidade verificar a suficiência, a exatidão e a validade dos dados obtidos. São empregados quando é necessário obter evidências suficientes e convincentes sobre as transações, que lhes proporcionem fundamentação para opinião acerca de determinados fatos. Visam à obtenção de evidências quanto à suficiência, à exatidão e à validação dos dados produzidos pelos sistemas contábeis e administrativos, dividindo-se em testes de transações e saldos e procedimentos de revisão analítica. Os procedimentos substantivos subdividem-se em:

a.1) testes de detalhes ou testes de transações e saldos, que se referem ao exame de registros contábeis e das operações e documentos que lhes deram origem, bem como a conformidade dos atos administrativos;

a.2) procedimentos analíticos substantivos ou revisões analíticas, que envolvem a utilização de comparações para avaliar adequação.

b) testes de controle: são aqueles que avaliam o desenho e a efetividade operacional dos controles, ou seja, se os controles realmente impedem ou revelam a ocorrência de falhas nas atividades controladas e se eles estão funcionando da forma estabelecida. Tem-se os exames mais relevantes, mas que também podem ser utilizados nos testes substantivos, no que couber: inspeção; observação; análise documental; confirmação externa (circularização); indagação; recálculo; correlação das informações obtidas; exame físico; corte das operações ou *Cut-Off*; rastreamento; revisão analítica; matriz *SWOT*; problema focal; amostragem; e, técnica de auditoria assistida por computador.

Subseção III - Técnicas de auditoria

226. Os SCI devem reunir, em conjunto, qualificação e conhecimentos necessários para o trabalho, devendo possuir conhecimentos adequados sobre as técnicas de auditoria, sendo fundamental observar a finalidade específica de cada técnica, de modo a evitar a aplicação de técnicas inadequadas, a execução de exames desnecessários e o desperdício de recursos humanos e de tempo.

227. As técnicas de auditoria não são excludentes, mas complementares.

228. Diferentes tipos de evidência de auditoria podem ser obtidos usando diferentes técnicas como, por exemplo:

- a) evidência testemunhal: Entrevistas; pesquisas, questionários; grupos focais e grupos de referência;
- b) evidência documental: Revisão de documentos; revisão de arquivos; uso de estatísticas existentes; uso de bases de dados existentes; circularização; mapa de processo;
- c) evidência física: Observação de pessoas; inspeção de objetos ou processos; experimentos, por exemplo, nível de segurança de dados eletrônicos; geosensoriamento remoto;
- d) evidência analítica: Por exemplo, métodos de coleta de dados quantitativos; análises de regressão; cálculos; conciliação; análise de contas; comparações; extração eletrônica de dados e cruzamento eletrônico de dados.

Inspeção ou Exame de Registros

229. A inspeção consiste na verificação de registros, de documentos ou de ativos, que proporcionará ao servidor de controle interno a formação de opinião quanto à existência física do objeto ou do item examinado. Trata-se de verificação dos registros constantes de controles regulamentares, relatórios sistematizados, mapas e demonstrativos formalizados, elaborados de forma manual ou por sistemas informatizados. Por meio da inspeção física, deve verificar, através do exame visual:

- a) o item específico a ser examinado e comprovar que ele realmente existe;
- b) avaliar se o item sob exame é fidedigno;
- c) apurar a quantidade real existente fisicamente;
- d) avaliar a possibilidade de providenciar exame laboratorial a fim de averiguar se o objeto examinado é o que deveria ser e se permanece em perfeitas condições de uso.

230. Na inspeção física, a evidência é coletada sobre bens tangíveis, sendo uma técnica complementar que ajuda o servidor de controle interno a se certificar de que há uma verdadeira correspondência entre a realidade e os registros da Unidade Examinada e de que os registros estão corretos e seus valores adequados, em função da quantidade e da qualidade do item examinado.

Observação

231. A observação consiste no exame de processo ou de procedimento executado por outros, tais como empregados ou servidores da Unidade Examinada, com a finalidade de averiguar se o item sob exame opera em conformidade com os padrões (critérios) definidos. Trata-se de verificação das atividades que exigem a aplicação de testes no momento em que as operações ocorrem, com a finalidade de revelar erros, problemas ou deficiências que de outra forma seriam de difícil achado. Os elementos da observação são os seguintes:

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

Análise documental ou Inspeção de Registros e documentos

232. A análise documental visa à comprovação das transações que, por exigências

legais, comerciais ou de controle, são evidenciadas por documentos. Tem como finalidade a verificação da legitimidade do documento e também da sua transação.

233. A análise documental envolve o exame de dois tipos de documentos: internos, produzidos pela própria Unidade Examinada, e externos, produzidos por terceiros.

234. É necessário que o servidor de controle interno, ao examinar tais documentos, verifique os seguintes aspectos:

- a) se a documentação é fidedigna e merece confiabilidade (autenticidade);
- b) se a transação se refere à operação normalmente executada naquele contexto e se está de acordo com os objetivos e normativos da Unidade Examinada (normalidade);
- c) se a operação e os documentos examinados foram aprovados por pessoa autorizada (aprovação);
- d) se os registros foram preenchidos corretamente e, nos casos de documentos oficiais, se existe o registro em órgão competente (oficialidade).

235. A análise documental fornece evidência de auditoria com graus de confiabilidade variáveis, que dependem da natureza e da fonte dos registros e, no caso de registros internos, da eficácia dos controles internos.

Confirmação externa (circularização)

236. A confirmação externa, ou circularização, é a técnica utilizada para a obtenção de declaração formal e independente de partes externas, tais como pessoas, empresas, órgãos fiscalizadores, a respeito de fatos ligados às operações da Unidade Examinada. Serve também para a verificação, junto a fontes externas à Unidade Examinada, da fidedignidade das informações obtidas internamente. Implica na obtenção de declaração formal e imparcial de pessoas independentes à organização e que estejam habilitadas a confirmar, devendo-se observar: a data base da confirmação; a amplitude do teste de confirmação; e, o tipo de confirmação a ser empregado.

237. A evidência de auditoria obtida como resposta de terceiro (a parte que confirma) deve se apresentar na forma escrita (impressa, eletrônica ou em outra mídia).

Indagação ou Entrevista

238. A indagação escrita ou oral (entrevista) consiste na formulação de perguntas com a finalidade de obter informações, dados e explicações que contribuam efetivamente para o alcance dos objetivos do trabalho de auditoria, normalmente utilizada para obter informações complementares ou para compreender fatos que não puderam ser esclarecidos por meio de outras técnicas de auditoria. Pode ser utilizada interna ou externamente à Unidade Examinada.

239. São tipos de entrevista:

- a) livre ou não estruturada: realizada sem roteiro prévio ou com roteiro simplificado, contendo os principais pontos de interesse da equipe de modo a permitir que sejam formuladas outras questões no momento;
- b) semiestruturada: realizada mediante um roteiro previamente estabelecido, normalmente trazendo perguntas fechadas e algumas abertas;
- c) estruturada: baseada em roteiro fixo, com perguntas bem definidas.

240. Antes da execução da indagação oral, a fase deverá preceder de planejamento minucioso que será preponderante para a obtenção de resultado satisfatório, sendo

desejável que o SCI que irá proceder esta etapa haja da seguinte forma:

- a) obtenha o conhecimento sobre a Unidade Examinada, sobre a área a ser examinada e também sobre a técnica a ser utilizada;
- b) liste as informações a serem obtidas;
- c) construa um roteiro de entrevista com questões objetivas organizadas por ordem de importância;
- d) selecione o entrevistado;
- e) defina o número de entrevistados, se for mais de um;
- f) marque a hora e o local da entrevista com antecedência.

241. Para a realização adequada da entrevista, o SCI precisa explicar o seu objetivo, buscar local adequado em que não haja interrupções, barulhos ou distrações e após formalizar o seu resultado (reduzido a termo), submetê-lo formalmente ao entrevistado para fins de ratificação, estabelecendo-se um prazo para resposta.

Recálculo ou Conferência de Cálculos

242. O recálculo ou conferência de cálculos consiste na verificação da exatidão matemática de cálculos efetuados pela própria Unidade Examinada ou por terceiros, e pode ser realizada de forma manual ou eletrônica. Trata-se da revisão das memórias de cálculos ou confirmação de valores por meio da análise de elementos numéricos correlacionados.

243. É amplamente utilizada, tendo em vista que grande parte das operações das Unidades Auditadas envolvem valores, números, quantidades e estão sujeitas, portanto, a erro ou a fraude.

Correlação das Informações Obtidas

244. A Correlação das informações obtidas consiste na comparação de informações obtidas de fontes independentes, autônomas e distintas, no interior da própria organização. Essa técnica procura a consistência mútua entre diferentes amostras de evidência.

Exame Físico

245. O exame físico é usado para testar a efetividade dos controles, particularmente daqueles relativos à segurança de quantidades físicas ou à qualidade de bens tangíveis. É a verificação *in loco*. Proporciona ao auditor a formação de opinião quanto à existência física do objeto ou item examinado, devendo-se proceder da seguinte forma:

- a) identificar através de exame visual do item específico a ser examinado;
- b) comprovar, através da constatação visual, a existência física do item ou objeto examinado;
- c) verificar a autenticidade de que o item ou objeto examinado é fidedigno;
- d) apurar as quantidades reais existentes fisicamente, somente dando-se por satisfeito após apuração adequada;
- e) verificar, por meio do exame visual, a qualidade do item ou objeto examinado: se permanece em uso, não está deteriorado e merece fé.

Corte das Operações ou *Cut-Off*

246. O corte das operações consiste na interrupção das operações ou transações para apurar, de forma seccionada, a dinâmica de um procedimento. Representa a "fotografia" do momento-chave de um processo.

Rastreamento ou investigação minuciosa

247. O rastreamento consiste na investigação minuciosa, com exame de documentos, setores, unidades, órgãos e procedimentos interligados, visando dar segurança à opinião do responsável pela execução do trabalho sobre o fato observado. É o exame em profundidade da matéria auditada que pode ser um documento, uma análise, uma informação obtida, entre outras. Tem como objetivo certificar que o objeto auditado, no momento, realmente é fidedigno, devendo o auditor, para tanto, ter os conhecimentos necessários para detectar a existência de quaisquer anomalias.

Revisão Analítica

248. A revisão analítica consiste na utilização de inferências lógicas ou na estruturação de raciocínio que permita chegar a determinada conclusão sobre o objeto analisado, com base na percepção do comportamento de valores significativos, mediante índices, quocientes, quantidades absolutas ou outros meios, com vistas à identificação de situações ou tendências atípicas.

Matriz SWOT

249. A Matriz SWOT é uma ferramenta facilitadora do diagnóstico institucional e serve para identificar, a partir do Relatório de Situação, variáveis do ambiente interno e externo à unidade, ou seja, as forças (*Strengths*) e as fraquezas (*Weaknesses*), bem como as oportunidades (*Opportunities*) e as ameaças (*Threats*), que constituem aspectos relevantes a serem considerados pela equipe na elaboração da matriz de riscos e da matriz de planejamento.

Matriz de Riscos

250. A Matriz de Riscos é uma ferramenta de diagnóstico que ajuda avaliar a capacidade do auditado de identificar e gerir seus riscos e serve para auxiliar a formulação do problema e a definição da matriz integrada de planejamento.

251. As fontes de riscos são associadas às pessoas, processos, sistemas, infraestrutura física, tecnologia, eventos externos, governança e planejamento.

252. A matriz de riscos considera os pontos críticos de controle evidenciados no Relatório de Situação e na Matriz SWOT, as suas causas, os riscos evidenciados, as ações de tratamento e os níveis de risco.

253. O nível de risco é calculado utilizando-se o produto resultante do impacto ou da consequência em relação à probabilidade de ocorrência do risco, atribuindo-se os níveis de risco baixo, médio, alto e extremo.

Problema Focal

254. O problema focal, a ser construído pelos SCI, deve considerar a questão central que a ação de controle pretende resolver, sendo resultado, principalmente, da matriz de riscos.

255. A equipe deve elaborar, a partir dos pontos críticos de controle, dos riscos evidenciados e do problema focal, matriz de planejamento e procedimentos, contendo as questões vinculadas a cada um dos pontos críticos de controle, as informações requeridas/fontes de informações para resolução da questão, as técnicas a serem utilizadas no trabalho de campo, as limitações que podem prejudicar o desenvolvimento da questão, os possíveis pontos, os procedimentos a serem realizados pela equipe, as referências e funções gerenciais associadas às questões e aos procedimentos.

256. A definição da amostragem é a regra, exceto quando for utilizada a técnica de

auditoria contínua ou a análise censitária for justificada, devendo considerar os seguintes aspectos:

a) a amostragem deve ser feita para cada questão formulada, no caso de o planejamento ser do modelo completo, ou geral, no caso do planejamento simplificado;

b) avaliação da necessidade de utilizar técnicas estatísticas de amostragem;

c) a seleção de processos deve ser suficiente para que a equipe possa emitir opinião sobre os aspectos definidos no planejamento;

d) a seleção poderá resultar na escolha inicial do programa, depois das ações e dos processos e por tipo de atividade operacional, a partir de informações buscadas preferencialmente nos sistemas de informação do Poder Executivo de Minas Gerais; e

e) como material complementar observar as orientações da Norma Brasileira de Contabilidade NBC TA 530 - Amostragem em Auditoria e alterações posteriores.

257. Em trabalhos de auditoria contínua deve-se utilizar o universo de dados.

Técnica de Auditoria Assistida por Computador (Auditoria Contínua)

258. Auditoria contínua é definida como uma técnica que produz resultados simultaneamente, ou em um pequeno período de tempo após a ocorrência de um evento relevante. Realiza testes utilizando bases de dados informatizadas, mediante ferramentas de extração, análise e mineração de dados, com base na avaliação de riscos e controles internos.

259. A utilização da técnica pressupõe o acesso ou extração de dados referentes a transações de negócio e a realização de análises total ou parcialmente automatizadas sobre tais dados.

260. Auditoria Contínua é uma função de controle e que permite utilizar o monitoramento contínuo como evidência indireta do desempenho, conformidade e qualidade de um processo.

261. A frequência da implementação de um processo de auditoria contínua baseia-se na avaliação do nível de risco das transações ou do objeto da auditoria.

262. Deverá ser realizada caso o nível do risco justifique o trabalho.

263. A auditoria contínua poderá usar os parâmetros operacionais, além de outros padrões de análises comparativas.

264. Permite ao SCI aferir o resultado de suas recomendações.

265. O Monitoramento Contínuo é uma função gerencial, não uma função de auditoria interna. Em algumas circunstâncias o monitoramento pode ser comparado com um sistema gerencial e ou se confunde com as próprias atividades operacionais.

266. Tem como objetivo monitorar o desenvolvimento das atividades dos processos, sistemas e dados.

267. Resulta na avaliação do desempenho e da conformidade dos processos e das operações e provê as correções ou os ajustes necessários.

Subseção IV - Evidência, Achados e Matriz de Achados

268. A evidência, que consiste no conjunto de elementos comprobatórios suficientes, adequados e pertinentes, obtidos por meio da aplicação de técnicas, deve ser obtida pela equipe de auditoria para sustentar a achado.

269. Não são admitidos indícios ou suposições como suporte para os registros das ações de controle.

270. O título alusivo à principal questão tratada no achado é a síntese do fato e deve resumir adequadamente o achado, facilitando a primeira visualização sobre o teor consignado no achado.

271. Considerando que serão necessárias interações periódicas com a área auditada por implementar as ações corretivas, é útil solicitar a contribuição do gestor da área auditada sobre formas de criar um processo eficaz e eficiente de monitoramento.

272. É imprescindível que, durante todo o processo de auditoria, haja comunicação clara e eficiente com o auditado, obtendo junto a ele as informações necessárias ao trabalho, bem como fornecendo informações sobre os achados identificados pela equipe de auditores. Após a elaboração dos achados de auditoria, estes devem ser discutidos com a Unidade Examinada.

273. Em decorrência dos achados podem ser emitidas recomendações, cujas propostas também devem ser apresentadas e debatidas com o auditado, a fim de se estabelecerem conjuntamente as medidas mais adequadas para mitigar as causas dos pontos levantados, bem como para proporcionar um ambiente de discussão e de entendimento mútuo.

274. A Matriz de Achado de auditoria é o documento que registra e consolida a discrepância entre a situação encontrada e o critério de auditoria. É o documento que apresenta, de forma sintética, em tópicos frasais, as informações que compõem os achados. Propicia uma visão geral do trabalho realizado, facilitando as discussões internas e a supervisão, e auxilia a posterior elaboração da comunicação dos resultados. Fornece o suporte para os resultados da auditoria e base para o processo de supervisão.

275. A classificação dos achados constitui a base para a ordenação dos achados, que devem ser apresentados no relatório de acordo com o grau de impacto (dos maiores para os menores), respeitando-se, entretanto, a atividade, tópico ou área por meio das quais estiverem sendo organizados.

276. Os achados são fatos significativos, dignos de relato pelo auditor, que serão usados para responder às questões de auditoria.

277. A matriz de achados deve ser preenchida durante a fase de execução da auditoria, à medida que os achados são identificados e analisados.

278. Os esclarecimentos dos responsáveis acerca das causas dos achados, bem como da adequação dos critérios, devem ser colhidos ainda em campo, evitando-se mal entendidos que possam redundar em desperdício de esforços com a realização de registros equivocados.

279. A manifestação é o procedimento através do qual a unidade formaliza à unidade de auditoria uma ação adotada ou um pedido relativo a uma recomendação.

280. Durante a execução da auditoria deve ser solicitada a manifestação formal dos gestores sobre os achados identificados, com a finalidade de assegurar a oportunidade de apresentação de esclarecimentos, avaliações ou informações adicionais que contribuam para o entendimento dos fatos.

O achado de auditoria contém quatro atributos como a situação encontrada (o que é), critério (o que deveria ser), causa (razão da discrepância entre a situação encontrada e o critério) e efeito (consequência da discrepância). O achado decorre da comparação da situação encontrada com o critério e deve ser devidamente comprovado por evidências juntadas ao relatório. O achado pode ser negativo (quando constitui impropriedade ou irregularidade) ou positivo (quando significa boas práticas de gestão).

281. A Matriz de Achados sintética ou resumida, com os achados relevantes que foram citados no Relatório de Auditoria, deve constar, obrigatoriamente, como apêndice do referido documento de auditoria.

282. Quando for identificado indício ou achado que não se referir ao escopo do trabalho de auditoria em andamento, a equipe de auditoria deve discutir o assunto com o supervisor que decidirá sobre a oportunidade de fazer uma representação ao titular da AUGÉ ou ao titular da CSET/CSEC, conforme o caso, para noticiá-lo do fato e tomada de decisão de considerá-lo como insumo a futuros trabalhos de auditoria ou inclusão no planejamento anual de auditoria.

Subseção V - Causas e Consequências

283. A Causa é a identificação da origem efetiva do fato identificado e pode consistir, basicamente:

- a) em disfunções programáticas;
- b) em disfunções estruturais na gestão da unidade examinada, normalmente relacionadas a fragilidades de processos, operações e controles. São exemplos de disfunções estruturais a falta de capacitação, a inadequação de recursos humanos, materiais ou financeiros e as deficiências no acompanhamento de contratos e convênios, entre outros; e,
- c) da conduta do agente da unidade examinada em ter desejado produzir o fato ou ter assumido o risco de produzi-lo.

284. O registro da causa deve seguir as orientações técnicas relacionadas abaixo:

- a) indicar a causa efetiva ao invés de apenas mencionar o descumprimento de normas e orientações;
- b) indicar causas objetivas, ação ou inação quando se referir à conduta do agente;
- c) conter as especificidades mínimas necessárias à elaboração de recomendação;
- d) ter relação de causa e efeito entre o conteúdo registrado e o que consta o fato identificado;
- e) ter sido evidenciada nos papéis de trabalho;
- f) citar o agente, por referência ao cargo, que ocupou quando da ocorrência do fato;
- g) fazer referência à competência estatutária ou regimental do agente;
- h) citar pelo menos um dos documentos nos quais a causa se baseia;
- i) a conduta mencionada na causa deve estar evidenciada no fato; e
- j) indicar o exercício a que se refere.

285. A Consequência, ou efeito, é o resultado da prática de ato pelo responsável, ou seja, os desdobramentos oriundos do fato.

286. O registro da consequência deve seguir as orientações elencadas abaixo:

- a) deve se referir ao resultado do fato, e não ao próprio fato ou à causa dele;
- b) a consequência deve ser objetiva e apresentar conexidade com o fato; e,
- c) a consequência deve ser precisa.

Subseção VI - Recomendações

287. A Recomendação deve proporcionar a eliminação, a mitigação, a redução da causa vital do fato e o tratamento da consequência, ou seja, a condição indesejada. São ações que uma UAIG indica a uma unidade auditada visando corrigir

desconformidades, tratar riscos e aperfeiçoar processos de trabalho e controles, devendo conter os seguintes atributos:

a) Suficiência: a soma dos atributos de abrangência, quando trata das causas essenciais do problema, e de completude, quando trata do conjunto de elementos inerentes às causas essenciais do problema, propiciam a eliminação ou mitigação da causa;

b) Oportunidade: deve reunir os atributos de pertinência, quando é coerente com a causa atribuída ao problema, de exequibilidade, quando sua implantação é factível, e de tempestividade, quando sugerida no momento propício para sua execução;

c) Racionalidade: observar o princípio da racionalização administrativa e da economia processual. É o estudo das causas e soluções dos problemas administrativos, abrangendo a responsabilidade básica de planejar e aperfeiçoar os processos, os métodos e a estrutura organizacional; e

d) Especificidade: visa corrigir as causas das falhas e danos - passíveis de negociação/correção - de tal forma que as providências recomendadas sejam factíveis de serem implantadas em seus detalhes operacionais, eliminando-se o uso de expressões genéricas e, principalmente, que possam ser posteriormente monitoradas.

288. Recomendação é uma descrição de ações que o auditor julga que o auditado deveria tomar para remediar, sanar, regularizar os achados negativos identificados no trabalho de auditoria.

289. A recomendação efetuada em documentos de auditoria visa garantir resultados operacionais e gerenciais do objeto auditado no horizonte temporal presente e futuro.

290. Observações e recomendações decorrem da comparação de critérios, a situação correta, com condições, situação encontrada, fundamentam-se nos seguintes atributos:

a) Critério são os padrões, medidas ou expectativas usadas para fazer uma avaliação;

b) Condição ou fato é a evidência factual do que o auditor encontrou no exame;

c) Causa é a razão para a diferença entre a condição esperada e a encontrada pelo auditor.

d) Efeito, consequência ou impacto é o risco ou exposição que a organização ou outros encontram porque a condição não é consistente com os critérios.

291. As categorias de recomendação são as seguintes, sendo a do item 191, alínea "a", que tem como finalidade propor ações mais estruturantes, isto é, ações de carácter mais amplo e mais profundo, voltadas ao aperfeiçoamento de processos de gestão e de outras atividades fundamentais da organização e as das alíneas "b" a "d", que visam corrigir situações específicas, grande parte delas em andamento ou já concluídas:

a) Aperfeiçoamento da governança, da gestão de riscos, dos controles internos (no nível corporativo ou em outros processos relevantes da organização): Enquadram-se nesta categoria as recomendações cuja finalidade é trazer melhorias significativas e mensuráveis a processos e estruturas da Unidade Examinada (ou responsável pelo objeto auditado). Subdivide-se nas seguintes subcategorias:

a.1) Governança: recomendações que solicitem dos gestores medidas para informar, direcionar, gerenciar e monitorar as atividades da organização visando a garantir o alcance dos seus objetivos;

a.2) Gestão de riscos: recomendações que solicitem dos gestores medidas para identificar, avaliar, gerenciar e controlar eventos ou situações potenciais (riscos) que ameacem a realização dos objetivos da organização;

a.3) Controles internos: recomendações que solicitem dos gestores medidas para melhoria de um dos cinco componentes do processo de controles internos, quais sejam: ambiente de controle, avaliação de risco; atividades de controle; informação e comunicação e monitoramento.

b) Apuração de responsabilidade:

b.1) Servidores ou empregados: Enquadram-se nesta subcategoria as recomendações que solicitem dos gestores responsáveis pelo objeto examinado que apurem a responsabilidade de servidores ou empregados por algum dos seguintes fatos evidenciados pela equipe de auditoria no decorrer dos trabalhos: prejuízo ao erário; dano à imagem da instituição; prejuízo à continuidade do serviço público; transgressão de normativo; ou benefício ou vantagem indevida (recebida, solicitada ou exigida);

b.2) Pessoa jurídica por ato lesivo: Enquadram-se nesta subcategoria as recomendações que solicitam dos gestores responsáveis pelo objeto examinado que apurem a responsabilidade de empresas por algum dos seguintes fatos evidenciados pela equipe de auditoria no decorrer dos trabalhos: fraude a licitação ou em contrato administrativo em benefício da própria ou de outra empresa; promessa, oferecimento ou pagamento de vantagem indevida, por parte de empresa, a servidor ou empregado público; ou obstrução realizada por empresa de atividade de investigação ou fiscalização de órgãos públicos;

b.3) Reposição de bens e valores: Enquadram-se, nesta categoria, as recomendações que tenham como finalidade garantir que o erário seja preservado, seja por meio da devolução de bens e valores, seja por meio de aplicação de sanção pecuniária, como nas seguintes situações: o gestor deverá adotar as medidas cabíveis para quantificar o prejuízo; o gestor deverá adotar as medidas cabíveis para reaver valores ou bens; o gestor deverá devolver valores ou bens ao erário; o gestor deverá aplicar a sanção pecuniária cabível; o gestor deverá instaurar a Tomada de Contas Especial (TCE);

b.4) Ajuste de objetos: É recomendável nas situações em que os objetos ou os atos examinados (obras, sistemas, instrumentos licitatórios e de transferência, contratos, entre outros) estiverem em desacordo com o critério adotado (lei, resolução, termo de referência, por exemplo), porém, houver a possibilidade de correção. Nesses casos, a equipe deverá indicar claramente quais ajustes deverão ser efetuados e por quê;

b.5) Cessação (suspensão de execu o) de objetos: Aplica-se às situa es em que os objetos ou os atos examinados (obra, resolu o, pagamento, termo de referência, entre outros) estiverem em desacordo com o critério adotado e não houver possibilidade de corre o. Nesses casos, a equipe deverá indicar claramente por que   necessária a suspensão. Nesse tipo de situa o, normalmente urgente e grave, a recomenda o deverá ser encaminhada por meio de nota de auditoria e, posteriormente, registrada no relatório de auditoria.

292. Se a Unidade Examinada adotar as medidas corretivas durante a execu o do trabalho de auditoria será registrada no relatório de auditoria.

293. As recomenda es do tipo "Instaura o de TCE" e "Apura o de responsabilidade", por envolverem situa es que podem gerar efeitos financeiros e até penais para os gestores, requerem uma cautela ainda maior com as evidências, o

qual, caso não ocorra, poderá inviabilizar a responsabilização devida dos agentes que deram origem à condição identificada por meio do trabalho de auditoria. As seguintes cautelas devem ser adotadas nas seguintes situações:

a) Prejuízo: Deverá ser indicado não apenas o montante, mas também o método utilizado para se chegar ao valor apontado, considerando sazonalidade, se for o caso, e a inflação do período, além dos documentos que comprovam o ilícito tais como: cópias de autorização de pagamentos, de cheques, extratos bancários.

b) Sobrepreço: necessário apontar não apenas a diferença entre o preço praticado pela administração e o preço de mercado dos itens em que houver sobrepreço, mas também os preços totais das compras do item em questão. Ademais, é fundamental também que sejam apresentados, nesses e em outros casos semelhantes, a pesquisa de preços realizada na região em que a unidade examinada adquiriu os produtos, acompanhada da indicação da data em que essa foi realizada, da fonte de informações e do método de cálculo. Preferencialmente devem ser consideradas, no cálculo, a hipótese de sazonalidade e a inflação do período;

c) Atividade de responsabilização: É facilitada pela identificação dos servidores, empregados e empresas que participaram do ato irregular, como, por exemplo, quem assinou, quem aprovou, quem subsidiou decisão, quem participou efetivamente do ato que se pretende impugnar;

d) Entrevista: Serve como indício de ilícitos. Preferencialmente deve vir assinada, mas se não estiver, não se inviabiliza a sua utilização, desde que o entrevistado esteja identificado. Será uma evidência adequada, mas não suficiente;

e) Intencionalidade do gestor em aferir vantagem para si ou para outrem: São relevantes os documentos que demonstrem a intenção do gestor na prática ilegal, tais como: a verificação de que o gestor desconsiderou análises ou pareceres, que solicitou a inclusão ou exclusão de alguma cláusula diretamente relacionada ao fato constatado, ou que sempre adota um rito diferenciado para aquele grupo de processos em que a equipe encontrou as irregularidades;

f) Papéis de trabalho: Papéis de trabalho que evidenciem as irregularidades são imprescindíveis, devendo ser disponibilizados para o responsável pelas apurações de ilícitos, caso seja necessário.

294. São requisitos essenciais para a instauração de TCE: a comprovação de ocorrência de dano consubstanciada na descrição detalhada dos fatos, quantificação do débito, a identificação dos responsáveis e as medidas administrativas adotadas para ressarcimento ao erário estadual, já que a TCE constitui medida de exceção. Nessa linha, a administração deve esgotar todas as medidas administrativas a seu turno para elidir a irregularidade ensejadora da TCE ou obter o ressarcimento do dano verificado, antes de formalizar a instauração do respectivo processo.

295. O registro das recomendações deve seguir as seguintes disposições:

a) as recomendações devem atingir a causa identificada;

b) quando existir dano (o que inclui desperdício) as recomendações devem indicar as medidas que o auditor entender possíveis para a reposição de valores;

c) a recomendação de instauração de TCE somente deve ser procedida quando houver a quantificação preliminar de prejuízo e após o esgotamento de outras providências mais ágeis para viabilização da reposição de valores, a exemplo da instauração de procedimento administrativo de apuração de crédito não tributário.

d) abster de recomendar a apuração de responsabilidade diante de falhas meramente formais de natureza gerencial das quais não tenha resultado prejuízo quantificado ou,

de fazer ou sugerir a imputação de responsabilidade penal, civil ou administrativa. Deve-se limitar a recomendar tão-somente o fundamento legal dos achados de auditoria e recomendações.

e) Em questão de responsabilização funcional, abster de indicar o tipo de procedimento a ser adotado, atendo-se a recomendar a apuração de responsabilidade, quando for o caso, bem como os encaminhamentos que entender pertinentes;

f) realizar recomendações específicas e suficientes para viabilizar seu acompanhamento nas próximas ações de controle; e

g) fazer recomendação tempestiva, ou seja, sugerida em um momento em que poderá ser implementada, e pautada pela economicidade, de modo que sua implantação não seja dispendiosa para a unidade examinada nem proporcione custo excessivo se comparada ao seu objetivo.

h) permitir a apuração do benefício das ações recomendadas.

i) conter:

i.1) motivação que deve demonstrar a necessidade e a adequação da medida recomendada, inclusive em face das possíveis alternativas;

i.2) indicação, de modo expreso, das consequências jurídicas e administrativas, se for o caso, e as condições para a regularização da situação identificada de modo proporcional e equânime e sem prejuízo aos interesses gerais;

j) devem ser considerados os obstáculos e as dificuldades reais do gestor e as exigências das políticas públicas a seu cargo e consideradas as circunstâncias práticas impostas, limitadas ou que condicionam a ação do agente.

296. A quantificação e o registro dos resultados e dos benefícios financeiros e não financeiros das ações de AIG, que são obrigatórios para todas as ações de auditoria, serão orientados pela AUGÉ.

297. Considerando o parágrafo único do art. 81 da Constituição Estadual e os artigos 313 e 314 da Resolução nº 12, de 17 de dezembro de 2008, do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, irregularidades ou ilegalidades apuradas pela UAIG serão comunicadas ao TCE por meio do relatório de auditoria sobre as contas anuais.

298. Os resultados de trabalhos de auditoria interna podem ser considerados procedimentos preparatórios de processos administrativos onde será oportunizado o contraditório e ampla defesa e onde haverá a decisão final sobre a ocorrência ou não de irregularidades. No sentido processual, em processos de auditoria são realizados atos de auditoria e de fiscalização que apenas constatarem situações relacionadas ao objeto auditado, a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada, não se aplicando as garantias do contraditório e da ampla defesa.

Subseção VII - Papéis de Trabalho

299. Os papéis de trabalho são conjunto de documentos produzidos pela equipe que contém a fundamentação de validade para os registros decorrentes dos exames realizados. Trata-se de documentação que constitui o suporte do trabalho desenvolvido pelo SCI, contendo o registro de todas as informações utilizadas, das verificações a que procedeu e das conclusões a que chegou, independentemente da forma, do meio físico ou das características intrínsecas ou extrínsecas. Consideram-se papéis de trabalho aqueles preparados pelo SCI, pelo auditado ou por terceiros, a exemplo de planilhas, formulários, questionários preenchidos, fotografias, arquivos de dados, de vídeo ou de áudio, ofícios, memorandos, portarias, cópias de contratos ou termos de convênio, matrizes de planejamento e de achados.

300 Como material complementar, cabe observar as orientações contidas na NBC TA 230 do Conselho Federal de Contabilidade.

301. Os registros do trabalho de auditoria interna incluem relatórios, documentação suporte, notas de revisão e correspondências, independente do meio de armazenagem.

302. Em se tratando de CSET/CSEC, os registros de trabalho ou papéis de trabalho de auditoria são de propriedade do órgão e entidade, e no caso da AUGÉ, os registros de trabalho ou papéis de trabalho de auditoria são de propriedade da CGE e seu acesso é de natureza sigilosa.

303. Os papéis de trabalho, usualmente, serão fornecidos em situações excepcionais, observado o seguinte:

a) serão fornecidos documentos específicos por orientação da Assessoria Jurídica da CGE ou do órgão e entidade da CSET/CSEC;

b) a liberação do documento deve ser em uma forma que não possam ser alterados (exemplo: como imagem) e em cópia, preservando-se os originais;

c) com etiqueta ou marca d'água de "confidencial" e com anotação que a distribuição secundária não é permitida sem permissão.

304. Os papéis de trabalho devem documentar os assuntos sobre como a população de amostragem foi definida e como as amostras estatísticas foram selecionadas.

305. Os papéis de trabalho devem ser indexados para permitir a referência cruzada. A indexação facilita a elaboração das comunicações finais de trabalho, trabalhos posteriores e avaliações internas e externas da atividade de auditoria.

306. Os documentos digitalizados são considerados papéis de trabalho complementares, assim como planilhas, bancos de dados, fotografias digitais e demais arquivos de trabalho.

307. Papéis de trabalho eletrônicos e comentários dos coordenadores e supervisores devem ser protegidos contra acesso não autorizado e alterações.

308. As informações registradas por meio de digitalização de papéis de trabalho devem ser adequadamente controladas para garantir a integridade continuada.

309. A alteração ou inclusão de questão, ponto de controle e procedimentos não previstos no planejamento devem ser autorizadas pelo Supervisor e a inclusão de procedimentos sobre pontos de controle definidos inicialmente no Planejamento pode ser realizada pela equipe sem a necessidade de aprovação superior.

310. Os registros são apontamentos elaborados pela equipe como resultado dos exames realizados a partir das evidências obtidas, classificando-se em:

a) Informação: registro sobre as normalidades da gestão, especialmente sobre fatos ou situações relevantes para o conhecimento e a avaliação das atividades realizadas e dos resultados obtidos pela unidade examinada, ou ainda, sobre os impactos positivos identificados. Como impactos positivos, entende-se a evidenciação de ganhos mensurados de desempenho e/ou qualidade, melhorias de caráter organizacional ou operacional e economias obtidas na gestão de recursos. Os registros do tipo informação, dada a sua natureza, não contêm recomendação; e

b) Achado: registro sobre fatos ou situações indesejáveis identificadas. Em geral, apontam a existência de dificuldades, equívocos, condições adversas autônomas e/ou exteriores à unidade examinada e/ou situações que carecem de ajustes quando de seu confronto com critérios técnicos, administrativos e legais e, como tal, requerem a elaboração de recomendações.

311. Os registros decorrentes das ações de controle devem ser revestidos dos seguintes requisitos técnicos de qualidade:

a) Exatidão: os relatos devem primar pela precisão e rigor na descrição dos fatos, com redação livre de erros ou de rasuras, além de observarem as normas ortográficas e gramaticais da língua culta.

b) Objetividade: os relatos devem ser apresentados em linguagem direta, baseados em elementos concretos, livres de influência por sentimentos, prevenções ou predileções.

c) Clareza: os relatos devem ser estruturados de forma que sejam de fácil entendimento ao leitor, isentos de termos obscuros ou dúbios, de modo que a sua compreensão seja evidente; e

d) Concisão: os relatos devem ser redigidos de maneira sucinta, evitando-se redundância ou detalhamento desnecessário ou inexpressivo, que não agregam valor ao conteúdo.

312. A equipe deve ater-se ao escopo, que identifica a abrangência e extensão dos itens examinados, a profundidade dos exames realizados e a oportunidade de realização dos exames.

a) A abrangência refere-se à delimitação do universo a ser auditado, o que deve ser examinado.

b) A extensão refere-se à amplitude ou ao tamanho dos exames realizados.

c) A profundidade diz respeito ao grau de detalhamento dos exames sobre os itens selecionados.

d) A oportunidade consiste na pertinência e na temporalidade dos exames, quando deve ser realizado.

e) A definição do escopo a partir de uma abordagem *Top-down* consiste em considerar os riscos mais significativos para a organização.

f) O escopo deve incluir os controles chave requeridos, aqueles necessários para gerenciar os riscos associados a um objetivo crítico do órgão ou entidade, para fornecer uma razoável avaliação de que os riscos são eficazmente gerenciados.

313. As deficiências de escopo, que devem ser evitadas pela equipe, se constituem, em geral, nas seguintes:

a) sem extensão: não especifica os itens cuja análise deu origem ao achado;

b) sem profundidade: não especifica sob que aspectos os itens referidos foram analisados.

Seção VIII - Resultados dos trabalhos de auditoria

314. Os auditores internos devem basear suas conclusões e resultados dos trabalhos da auditoria em análises e avaliações apropriadas e documentar informações suficientes, confiáveis, relevantes e úteis para dar suporte às conclusões e aos resultados do trabalho da auditoria. Podem constar observações necessárias para compreensão das conclusões e recomendações.

315. As UAIG devem abster-se de proferir qualquer juízo técnico de conhecimento alheio às suas funções (ex.: tipificar penal ou administrativamente a conduta de responsáveis), bem como de proferir qualquer manifestação de teor pessoal ou subjetivo sobre a avaliação fática realizada.

316. A opinião ou o pronunciamento deve se restringir a evidenciar, de forma técnica e objetiva, as questões eventualmente inconformes ou irregulares sob o prisma

eminentemente administrativo, devidamente fundamentadas pelos elementos probatórios atinentes.

317. Os trabalhos da auditoria devem ser adequadamente supervisionados para assegurar que os objetivos sejam alcançados, a qualidade seja assegurada e que a equipe seja desenvolvida.

318. Os resultados dos trabalhos de auditoria, com conclusões aplicáveis, devem ser comunicados ao dirigente máximo do órgão ou entidade. O destinatário principal dos resultados dos trabalhos de auditoria é a Alta Administração, sem prejuízo do encaminhamento às demais partes interessadas.

319. Para comunicação dos resultados dos trabalhos de auditoria deve-se observar que:

a) Comunicações precisas são livres de erros e distorções e são fiéis aos fatos fundamentais.

b) Comunicações objetivas são justas, imparciais e neutras e são o resultado de um julgamento justo e equilibrado de todos os fatos e circunstâncias relevantes.

c) Comunicações claras são facilmente compreendidas e são lógicas, evitam linguagem técnica desnecessária e fornecem todas as informações significativas e relevantes.

d) Comunicações concisas são diretas ao ponto e evitam elaboração desnecessária, detalhes supérfluos, redundância e excesso de palavras.

e) Comunicações construtivas são úteis ao cliente do trabalho da auditoria e à organização e conduzem às melhorias onde seja necessário.

f) Comunicações completas não omitem nada do que seja essencial à audiência alvo e incluem todas as informações significativas e relevantes e as observações que dão suporte às recomendações e conclusões.

g) Comunicações tempestivas são oportunas e práticas, dependem da importância do ponto, permitem à administração tomar as ações corretivas apropriadas.

h) Se uma comunicação final contiver erro ou omissão significativa, deve-se comunicar a informação correta a todas as partes que tenham recebido a comunicação original.

Seção IX - Monitoramento

320. O monitoramento das medidas não implementadas ou implementadas parcialmente pela gestão será efetuada até que a recomendação seja implementada ou sobre os riscos elevados, cujos controles internos da gestão devem ser avaliados com maior frequência, de acordo com os prazos definidos no trabalho de auditoria ou pactuados no Plano de Ação. O monitoramento das recomendações emitidas constitui etapa fundamental da auditoria, tendo em vista que um trabalho somente pode ser considerado encerrado após a implementação das recomendações pela unidade auditada.

321. A conclusão do monitoramento da recomendação ocorre quando houver evidências encaminhadas pela unidade auditada ou obtidas pela própria unidade de auditoria que comprovem o atendimento da recomendação. Ou, ainda, quando a unidade de auditoria entender que o acompanhamento das providências deve cessar por alguma razão, ainda que a implementação da recomendação não tenha sido finalizada. Neste caso, é importante salientar que a recomendação continua passível de implementação pela unidade auditada.

322. A suspensão do monitoramento ocorre quando é interrompido o

monitoramento da recomendação, que pode ser retomado futuramente. A suspensão deve ser fundamentada e o seu registro, feito pelo supervisor da unidade de auditoria.

323. O cancelamento do monitoramento pode ocorrer quando for identificado algum tipo de falha ou problema na elaboração da recomendação. Pode ser realizado pelo supervisor da unidade de auditoria, com registro da justificativa e, quando houver, dos documentos que subsidiam a decisão.

324. Os supervisores da unidade de auditoria podem enviar o posicionamento à unidade auditada, fazendo eventuais alterações que julgar necessárias.

325. O monitoramento consiste na adoção de ações pela UAIG, a fim de verificar se as medidas implementadas pela Unidade Examinada estão de acordo com as recomendações emitidas pela UAIG ou com o plano de ação acordado e se aquelas medidas foram suficientes para solucionar a situação apontada como inadequada frente aos critérios adotados. O monitoramento normalmente é estruturado de acordo com as seguintes etapas:

- a) estabelecimento de prazo para o envio de resposta pela Unidade Examinada;
- b) recebimento e avaliação de respostas da Unidade Examinada;
- c) realização de testes, quando necessário;
- d) comunicação à Unidade Examinada das conclusões obtidas pela UAIG;
- e) estabelecimento de um processo de comunicação da situação da implementação das recomendações à Alta Administração ou ao conselho, se houver.

326. Todas as etapas citadas anteriormente devem ser registradas por meio de instrumento, preferencialmente sistema informatizado, que possibilite a formação de um banco de dados.

327. A quantidade e a periodicidade de monitoramentos para verificar o cumprimento das recomendações variarão de acordo com as particularidades, a complexidade e os prazos necessários para as implementações, conforme estabelecido no Plano de ação.

328. A partir da análise, a UAIG registrará sua opinião quanto à implementação das ações, classificando-a como:

- a) Não houve providência: a unidade auditada ainda não adotou nenhuma providência em relação à implementação da recomendação;
- b) Recomendação consolidada em outra recomendação: o monitoramento da recomendação foi concluído, por estar contemplada em outra recomendação;
- c) Recomendação implementada: a unidade de auditoria avaliou que as medidas adotadas pela unidade auditada foram suficientes para implementação integral da recomendação;
- d) Recomendação implementada parcialmente: a unidade de auditoria avaliou que as medidas adotadas pela unidade auditada foram suficientes para implementação parcial da recomendação;
- e) Recomendação não implementada – ação inadequada ou insuficiente: a unidade de auditoria avaliou que as medidas adotadas pela unidade auditada foram inadequadas ou insuficientes para implementação da recomendação;
- f) Recomendação não implementada – assunção de risco pelo gestor: a unidade auditada manifestou que não irá implementar as ações indicadas, e declarou assumir o risco decorrente da não implementação.

329. A responsabilidade pelo atendimento às recomendações emitidas pelas UAIG compete, em primeiro lugar, aos gestores das Unidades Auditadas. Ao responsável pela UAIG cabe o estabelecimento, a manutenção e a supervisão (a qual poderá ser delegada) do processo de monitoramento da implementação das recomendações.

330. A Alta Administração da Unidade Examinada tem a responsabilidade de zelar pelo cumprimento das recomendações emitidas pela UAIG e também de aceitar formalmente o risco correspondente caso decida não as implementar. Nesta situação, e caso a UAIG conclua que a Unidade Examinada aceitou um nível de risco que pode ser inaceitável para a organização, o responsável pela UCI deve discutir o assunto com a Alta Administração. Exposição significativas a riscos e problemas de controle podem resultar em exposição inadequada a riscos internos e externos, incluindo deficiências de controle, fraudes, atos ilegais, erros, ineficiência, desperdícios, ineficácia, conflitos de interesse e viabilidade financeira.

331. Antes da discussão com a Alta Administração, o responsável pela UCI deve avaliar a conveniência de fazer interlocução com as áreas responsáveis pelo risco em questão para compartilhar suas preocupações, conhecer a perspectiva dos gestores envolvidos e orientá-los quanto à resposta a esse risco. Deve-se, portanto: Compreender o fundamento da administração para a decisão; identificar a causa de qualquer discordância; verificar se a administração tem autoridade para aceitar o risco; e, preferencialmente, resolver a discordância.

332. Nos casos de desatendimento persistente a recomendações prioritárias/relevantes relacionadas a irregularidades, a UAIG deve fazer a comunicação ao titular da AUGÉ, para esgotamento da tentativa de sensibilização da Alta Administração do órgão e entidade para adoção das medidas administrativas pertinentes, e, se necessário, de representação ao titular da CGE para as providências pertinentes com o Dirigente Máximo da Unidade Examinada e ou com o Chefe do Poder Executivo Estadual.

333. O monitoramento deve ser realizado permanentemente para garantir a efetividade do trabalho de avaliação, que se alcança por meio da implementação das recomendações, as quais devem ser previamente acordadas com a Alta Administração.

334. É necessário verificar se houve ganho de desempenho nos objetos avaliados a partir das recomendações e averiguar os motivos para a eventual falta de implementação do que tenha sido anteriormente pactuado.

335. É necessário registrar e medir os benefícios financeiros e não financeiros obtidos para conferir maior transparência sobre os resultados alcançados pela UAIG.

CAPÍTULO VII - DOS DOCUMENTOS DE AIG

Seção I - Documentos de AIG

336. Os documentos de AIG, consistem em:

a) Relatório de Auditoria – Avaliação, Relatório de Auditoria – Consultoria e Relatório de Auditoria – Apuração: são os documentos por meio do qual a UAIG comunica, aos gestores públicos e à sociedade, o resultado do trabalho de auditoria. Comunica os objetivos do trabalho, a extensão dos testes aplicados, as conclusões obtidas, as recomendações emitidas e os planos de ação propostos. Devem ser acompanhados de infográficos.

b) Relatório Preliminar de Auditoria: é o documento por meio do qual a UAIG comunica, durante a etapa de execução do trabalho, aos gestores públicos, o resultado preliminar do trabalho de auditoria. Destina-se a dar ciência ao dirigente máximo da Unidade Examinada acerca de fatos ou situações identificadas no