



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO TOCANTINS

INSTRUÇÃO NORMATIVA TCE-TO Nº 01, DE 27 DE FEVEREIRO DE 2013.

APROVA O MANUAL DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO TOCANTINS.

O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO TOCANTINS, no uso de suas atribuições, com fundamento no artigo 3º da Lei 1.284, de 17 de dezembro de 2001, c/c artigos 276 a 286 do Regimento Interno,

Considerando a assinatura do Termo de Cooperação Técnica celebrado entre o Instituto Rui Barbosa, Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil e Conselho Federal de Contabilidade, que tem como finalidade, fortalecer a aplicação técnica das Normas Brasileiras de Contabilidade e incentivar a convergência entre as Normas de Auditoria Governamental – NAGs, aplicáveis ao Controle Externo Brasileiro;

Considerando a determinação contida na Resolução nº 568/2011 deste Tribunal de Contas, que trata sobre a adoção das Normas de Auditoria Governamental – NAGs por parte deste Sodalício;

Considerando, para tanto, a necessidade da padronização dos procedimentos a serem aplicados nas auditorias governamentais e inspeções realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Tocantins, nas diversas áreas de atuação.

RESOLVE:

Art. 1º Aprovar o Manual de Auditoria Governamental do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins (anexo).

Art. 2º As auditorias governamentais e inspeções determinadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Tocantins, deverão ser realizadas em consonância com os critérios, padronizações e procedimentos estabelecidos pelo Manual.

Art. 3º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, revogando-se a Instrução Normativa nº 5, de 18 de junho de 2003, e demais disposições em contrário.

Tribunal de Contas do Estado do Tocantins, Sala das Sessões, em Palmas, Capital do Estado, aos dias 27 do mês de fevereiro de 2013.



TRIBUNAL DE CONTAS

1989 - 2014

DO ESTADO DO TOCANTINS

25 anos

MANUAL DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO TOCANTINS

MANUAL DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL

PALMAS

2014

Publicação Oficial do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins

Capa e diagramação

Ronaldo Cordeiro de Toledo Gomes

Impressão

Gráfica Aliança

Tiragem

800 exemplares

DADOS INTERNACIONAIS DE CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO

T631m Tocantins. Tribunal de Contas do Estado

Manual de auditoria governamental/ Tribunal de Contas do
Estado do Tocantins. -- Palmas: TCE/TO, 2014.

179p. , il.

1. Auditoria governamental – Tribunal de Contas – Tocantins. 2.
Controle interno. I. Título.

CDD – 657.835045

CDU – 657.63

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca do TCE/TO (Sílvia Sales CRB-2/635)

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO TOCANTINS

Av. Joaquim Teotônio Segurado, 102 Norte, Cj, 01, Lts. 01 e 02 – Plano Diretor Norte

Palmas - TO CEP 77006-002

Endereço eletrônico: www.tce.to.gov.br

PALAVRA DO PRESIDENTE

É com satisfação que entregamos mais uma importante publicação do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins. O Manual de Auditoria Governamental é fruto do planejamento estratégico, implantado nesta Corte de Contas a partir de 2009, e resultado concreto do trabalho de toda uma equipe de membros e servidores, que se dedicou com afinco ao projeto pelo período de quase um ano.

A constatação da necessidade do TCE/TO elaborar seu próprio manual surgiu durante a etapa de redesenho dos processos da área finalística, mais especificamente o de Auditoria de Regularidade. O redesenho é uma das metas do Plano Estratégico do TCE/TO, período de 2009 a 2014, que vem demonstrando resultados positivos ano após ano.

O Manual padroniza os conceitos e procedimentos de auditoria no âmbito do TCE/TO, incluindo as etapas de planejamento, execução e de elaboração de relatório. Sua aprovação se deu por meio da Instrução Normativa nº 1, de 27 de fevereiro de 2013.

Agora, a publicação impressa do Manual de Auditoria Governamental busca facilitar o acesso e disseminar o seu conteúdo, já que todas as auditorias governamentais e inspeções determinadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Tocantins, deverão ser realizadas em consonância com os critérios, padronizações e procedimentos estabelecidos pelo Manual. Bom proveito e bom trabalho!

Conselheiro José Wagner Praxedes
Presidente

**EQUIPE RESPONSÁVEL PELA ELABORAÇÃO DA
PRIMEIRA VERSÃO**

Ângela Maria Pereira da Silva
Dilce Moura Stakoviak
Cláudia Elisabeth de Oliveira Vieira
Clarice Gomes da Silva Freitas
Eleir Pereira Costa Tebas
Fernanda Almeida Corrêa Antunes
Humberto Arruda Alencar
Juxson Alves Pereira
Khênia Rúbia Franco Nunes
Lígia Cássia Braga Rodrigues
Maria de Lourdes Barnabé Rodrigues
Wemerson Rodrigues Figueira

EQUIPE DE APOIO

Márcio Aluízio Moreira Gomes
Orlando Alves da Silva
Cantunília Neves Brito de Araújo
Eleusa Furtado de Oliveira
Maria Laídes Hanauer Flatin
Sandro Rogério Ferreira
Wladimir Moura Lopes Brasil
Wellane Monteiro Dourado Silva

APOIO TÉCNICO

José Ribeiro da Conceição
Sônia Lima da Costa

REVISÃO E PADRONIZAÇÃO FINAL

Marilda Piccolo

COMPOSIÇÃO DO TRIBUNAL

Conselheiros

José Wagner Praxedes – Presidente

Leide Maria Dias Mota Amaral – Vice-Presidenta

Herbert Carvalho de Almeida – Corregedor

Doris de Miranda Coutinho

Manoel Pires dos Santos

Napoleão de Souza Luz Sobrinho

Severiano José Costandrade de Aguiar

Auditores

Adauton Linhares da Silva

Fernando César Benevenuto Malafaia

Jesus Luiz de Assunção

José Ribeiro da Conceição

Leondiniz Gomes

Márcia Adriana da Silva Ramos

Márcio Aluizio Moreira Gomes

Maria Luiza Pereira Meneses

Moisés Vieira Labre

Orlando Alves da Silva

Parsondas Martins Viana

Wellington Alves da Costa

Ministério Público de Contas

Procuradores

Litza Leão Gonçalves – Procuradora-Geral

Alberto Sevilha

José Roberto Torres Gomes

Márcio Ferreira Brito

Marcos Antônio da Silva Modes

Oziel Pereira dos Santos

Raquel Medeiros Sales de Almeida

Zailon Miranda Labre Rodrigues

APRESENTAÇÃO

O presente trabalho consiste na primeira versão do Manual de Auditoria Governamental do TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO TOCANTINS (TCE/TO), com o objetivo de auxiliar o exercício da Auditoria por esta Corte, constituindo importante instrumento para atingir os mais elevados padrões de qualidade, de forma a contribuir efetivamente para o cumprimento de sua missão constitucional, o aprimoramento da Administração Pública estadual e municipal e o melhor atendimento às necessidades sociais.

Para construção deste trabalho, foram realizadas discussões técnicas entre servidores envolvidos nas auditorias feitas pelo TCE/TO, com o objetivo de uniformizar os entendimentos e o aproveitamento de conhecimentos e experiências obtidas.

Nesse contexto, foram pesquisados em Manuais de Auditoria dos seguintes Tribunais:

- » *Tribunal de Contas da União;*
- » *Tribunal de Contas da Bahia;*
- » *Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro*
- » *Tribunal de Contas do Distrito Federal.*
- » *Utilizou-se ainda, como referência, os conceitos e técnicas de:*
- » *Normas de Auditoria Governamental (NAGs);*
- » *Normas do Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO);*
- » *Documentos do General Accounting Office (GAO-Estados Unidos);*
- » *Documentos do National Audit Office (NAO-Reino Unido);*
- » *Documentos do Office of the Auditor General (OAG-Canadá) e*
- » *Documentos da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).*

Além disso, foram incorporados ao presente trabalho, com as devidas adaptações, modelos e instrumentos para realização da Au-

ditoria, destacando-se: Matriz de Planejamento, Matriz de Achados e Matriz de Responsabilização.

Notadamente, a experiência decorrente da aplicação deste Manual, a modernização das atividades do próprio Tribunal e a necessidade da introdução de novos métodos e procedimentos de auditoria demandarão, ao longo do tempo, ajustes ao presente trabalho.

Por fim, no intuito de contribuir para o aprimoramento das práticas auditoriais no âmbito desta Corte, apresenta-se o Manual de Auditoria Governamental do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins, alinhado às Normas de Auditoria Governamental (NAGs) aplicáveis ao Controle Externo Brasileiro.

SUMÁRIO

TÍTULO I

DA ATIVIDADE DE CONTROLE.....	17
-------------------------------	----

CAPÍTULO I

1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES.....	19
1.1 Alcance do Manual	19
1.2 Conceitos Básicos	19

CAPÍTULO II

2. OBJETOS DA FISCALIZAÇÃO	23
----------------------------------	----

CAPÍTULO III

3. NORMAS DE CONDUTA DOS PROFISSIONAIS DE AUDITORIA.....	27
3.1 Normas de conduta.....	27
3.2 Responsabilidade Técnico-Profissional.....	27
3.3 Independência	29
3.4 Ética Profissional	29
3.5 Sigilo Profissional.....	30
3.6 Relações Humanas e Comunicações	31

CAPÍTULO IV

4. PRERROGATIVAS DOS PROFISSIONAIS DE AUDITORIA	33
---	----

TÍTULO II

DAS AUDITORIAS.....	35
---------------------	----

CAPÍTULO I

1. TIPOS DE AUDITORIA.....	37
1.1 Quanto à finalidade.....	37
1.1.1 Auditoria de Regularidade.....	37
1.1.2 Auditoria Operacional	38

1.2 Quanto à previsibilidade.....	38
1.2.1 Auditoria Programada	39
1.2.2 Auditoria Não Programada.....	39
1.2.3 Auditoria de Irregularidade	39

CAPÍTULO II

2. EQUIPE DE AUDITORIA	41
2.1 Definição da Equipe de Auditoria.....	41
2.1.1 Perfil Profissional	41
2.1.2 Quantitativo	42
2.2 Indicação da Equipe.....	42
2.3 Designação da Equipe	43
2.4 Apresentação da Equipe.....	43
2.5 Coordenação da Equipe	44
2.6 Supervisão dos Trabalhos da Equipe	44
2.6.1 Abrangência	45
2.6.2 Competência	45

CAPÍTULO III

3. DOCUMENTOS DE AUDITORIA.....	47
3.1 Conceito	47
3.2 Conteúdo	47
3.3 Propósitos	48
3.4 Atributos	48
3.5 Cuidados na Preparação	50
3.6 Codificação	51
3.6.1 Símbolos de Conferência	53
3.6.2 Símbolos de Remissão	54
3.6.3 Amarração dos Papéis de Trabalho – Referenciação Cruzada	54
3.6.4 Tipos de Arquivo.....	55
3.7 Tipos de Documentos de Auditoria.....	55
3.8 Principais Documentos de Auditoria	56

3.9 Destinações e Guarda dos Documentos de Auditoria	57
--	----

CAPÍTULO IV

4. PLANEJAMENTO DE AUDITORIA.....	61
4.1 Finalidade.....	61
4.2 Conhecimento do objeto e identificação das áreas/pontos potencialmente significantes.....	65
4.3 Definição dos Destinatários do Relatório de Auditoria	72
4.4 Definição dos Objetivos de Auditoria: Geral e Específicos	72
4.5 Delimitação do Escopo	74
4.6 Avaliação do Controle Interno	74
4.6.1 Controle Interno	74
4.6.1.1 Ambiente de Controle	77
4.6.1.2 Avaliação e Gerenciamento dos Riscos	78
4.6.1.3 Atividade de Controle	78
4.6.1.4 Informação e Comunicação	78
4.6.1.5 Monitoramento.....	78
4.6.2 Identificação e Avaliação dos Controles	79
4.6.2.1 Levantamento das Rotinas, Funções e Sistemas.....	80
4.6.3 Avaliação do Grau de Confiabilidade do Controle Interno	82
CONTROLES INTERNOS X TESTES DE AUDITORIA	86
4.7 Estabelecimento do Risco de Auditoria	89
4.8 Definição do Perfil da Equipe	92
4.9 Recursos Necessários.....	92
4.10 Elaboração da Matriz de Planejamento.....	93
4.10.1 Conceito.....	93
4.10.2 Fase de Elaboração.....	93
4.10.3 Objetivos do Trabalho (Geral e Específicos).....	94
4.10.4 Questões de Auditoria	94
4.10.5 Itens de Verificação	98
4.10.6 Identificação dos Critérios de Auditoria	99
4.10.6.1 Características dos critérios de auditoria.....	99
4.10.6.2 Fontes dos Critérios de Auditoria.....	101

4.10.6.3 Natureza dos Critérios de Auditoria	102
4.10.7 Informações Requeridas e Fontes	103
4.10.8 Procedimentos	103
4.10.9 Técnicas de Auditoria	104
4.10.10 Limitações.....	108
4.10.11 Responsável.....	108
4.10.12 Dias úteis	109
4.10.13 Referência	109
4.11 Definição do Cronograma.....	109
4.12 Elaboração do Relatório de Planejamento	110

CAPÍTULO V

5. EXECUÇÃO DE AUDITORIAS	111
5.1 Evidências.....	112
5.1.1 Atributos das Evidências.....	113
5.1.2 Tipos de Evidências e Técnicas Mais Utilizadas.....	116
5.1.3 Obtenção de Evidências	116
5.1.4 Erro, Fraude e Irregularidade.....	117
5.2 Requisição de Documentos e Informações	120
5.2.1 Ofício	120
5.3 Matriz de Achados	121
5.3.1 Achados de Auditoria	122
5.3.1.1 Conceito	122
5.3.1.2 Requisitos Básicos dos Achados de Auditoria	122
5.3.1.3 Atributos dos Achados de Auditoria	123
5.3.2 Fatores a Observar na Verificação dos Achados	124
5.3.3 Desenvolvimento da Matriz de Achados	125
5.3.3.1 Achados de Auditoria	125
5.3.3.2 Condição.....	125
5.3.3.3 Critérios	125
5.3.3.4 Análises e Evidências.....	127
5.3.4 Causas	128
5.3.5 Efeitos.....	128

5.3.6	Recomendações/Determinações	130
5.3.7	Benefícios Esperados.....	130
5.3.8	Referências.....	131
5.4	Boas Práticas.....	132
5.5	Matriz de Responsabilização	133
5.5.1	Achados de Auditoria	134
5.5.2	Irregularidade	135
5.5.3	Data (ou período) de Ocorrência do Fato	135
5.5.4	Responsável(eis)	135
5.5.5	Período de Exercício no Cargo	135
5.5.6	Conduta	135
5.5.7	Nexo de Causalidade.....	136
5.5.8	Culpabilidade	136
5.5.9	Proposta de Encaminhamento.....	137

CAPÍTULO VI

6.	RELATÓRIO DE AUDITORIA.....	139
6.1	Introdução	139
6.2	Estrutura do Relatório	142
6.2.1	Sumário	143
6.2.2	Introdução	143
6.2.3	Resultados da Avaliação do Controle Interno.....	144
6.2.4	Resultados da Auditoria	144
6.2.5	Acompanhamento de Auditorias Anteriores	144
6.2.6	Conclusão	145
6.2.7	Anexos	146
6.3	Supervisão e Revisão dos Trabalhos	146

CAPÍTULO VII

7.	MONITORAMENTO.....	149
----	--------------------	-----

ANEXOS

GLOSSÁRIO

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

SIGLAS

ACCI	Análise Conclusiva do Controle Interno
CE	Constituição Estadual
CF	Constituição Federal
CONFEA	Conselho Federal de Engenharia e Agronomia
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CREA	Conselho Regional de Engenharia
CRM	Conselho Regional de Medicina
GAO	<i>United States General Accounting Office</i>
INTOSSAI	Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores
LO	Lei Orgânica
NAGs	Normas de Auditoria Governamental
NAO	<i>National Audit Office</i>
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
OAG	Escritório do Auditor-Geral do Canadá
PT	Papel de Trabalho
RA	Resolução Administrativa
RECI	R: Responsável/ E: Executor/ C: Coordenador/Consultor/ I: Informado
RI	Regimento Interno
SCI	Sistema de Controle Interno
SIAFEM	Sistema de Administração Financeira de Estados e Municípios
SICAP	Sistema Integrado de Controle e Auditoria Pública
SWOT	S: Forças/ W: Fraquezas/ O: Oportunidades/ T: Ameaças
TC	Tribunal de Contas
TCE	Tomada de Contas Especial
TCE/TO	Tribunal de Contas do Estado do Tocantins
TCU	Tribunal de Contas da União
TI	Tecnologia da Informação
TR	Termo de Referência

TÍTULO I
DA ATIVIDADE DE CONTROLE

CAPÍTULO I

1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

1.1 Alcance do Manual

Este manual visa estabelecer padrões e procedimentos aplicáveis nas auditorias governamentais e inspeções realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Tocantins (TCE/TO), em suas diversas áreas de atuação.

1.2 Conceitos Básicos

Para fins de aplicação deste manual são adotados os seguintes conceitos básicos, alinhados às Normas de Auditoria Governamental (NAGs)¹ aplicáveis ao Controle Externo Brasileiro:

a) **auditoria:** exame independente, objetivo e sistemático de dada matéria, baseado em normas técnicas e profissionais, no qual se confronta uma condição com determinado critério com o fim de emitir uma opinião ou comentários.

a.1) **auditoria governamental:** exame efetuado em entidades da administração direta e indireta, em funções, subfunções, programas, ações (projetos, atividades e operações especiais), áreas, processos ciclos operacionais, serviços, sistemas e sobre a guarda e a aplicação de recursos públicos por outros responsáveis, em relação aos aspectos contábeis, orçamentários, financeiros, econômicos, patrimoniais e operacionais, assim como acerca da confiabilidade dos Sistemas de Controles Internos (SCI). É realizada por profissionais de Auditoria Governamental, por intermédio de levantamentos de informações seguras, devidamente consubstanciadas

¹ INSTITUTO RUI BARBOSA, 2011.

em evidências, segundo os critérios de legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade, ética, transparência e proteção do meio ambiente, observando-se a probidade administrativa e a responsabilidade social dos gestores da coisa pública.

a.2) **auditoria de regularidade:** exame e avaliação dos registros; das demonstrações contábeis; das contas governamentais; das operações e dos sistemas financeiros; do cumprimento das disposições legais e regulamentares; dos Sistemas de Controle Interno; da probidade e da correção das decisões administrativas adotadas pelo ente auditado, com objetivo de expressar uma opinião. Compõem as auditorias de regularidade as auditorias de cumprimento legal e as auditorias contábeis.

a.3) **auditoria operacional:** exame de funções, subfunções, programas, ações (projetos, atividades, operações especiais), áreas, processos, ciclos operacionais, serviços e sistemas governamentais com o objetivo de se emitir comentários sobre o desempenho dos órgãos e das entidades da Administração Pública e o resultado das políticas, programas e projetos públicos, pautado em critérios de economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade, ética e proteção ao meio ambiente, além dos aspectos de legalidade.

a.4) **auditoria de recursos externos:** emite parecer, na condição de auditores independentes, sobre as informações e demonstrações financeiras e operacionais exigidas pelos organismos internacionais de crédito ou de cooperação avaliando se os registros contábeis e documentação de apoio relacionada a gastos, os processos de aquisições de bens, obras e serviços, o Sistema de Controle Interno e a utilização dos recursos do projeto estão em conformidade com os termos e condições do Contrato de Empréstimo, Acordos, Convênios e Termos de Cooperação Técnica firmados entre o TCE/TO e o Organismo Internacional².

² As auditorias de recursos externos pressupõem um prévio credenciamento do Tribunal junto ao Organismo Internacional para atuar na condição de auditor independente. Nes-

a.5) **auditoria contábil:** é o exame das demonstrações contábeis e outros relatórios financeiros com o objetivo de expressar uma opinião sobre a adequação desses demonstrativos em relação às NAGs, aos Princípios de Contabilidade (PCs), às Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs), sejam elas profissionais ou técnicas, e à legislação pertinente. Em uma auditoria contábil o profissional de Auditoria Governamental deve verificar se as demonstrações contábeis e outros informes representam uma visão fiel e justa do patrimônio envolvendo questões orçamentárias, financeiras, econômicas e patrimoniais, além dos aspectos de legalidade.

a.6) **inspeção:** é o procedimento que tem por objetivo verificar o cumprimento de suas decisões por seus jurisdicionados, obter dados ou informações sobre a ocorrência de fatos ou a prática de atos objeto de denúncia ou representação, suprir omissões e falhas ou esclarecer pontos duvidosos relativos a documentos ou processos, bem como verificar a ocorrência de fatos ou a prática de atos circunscritos a determinadas situações e que não podem ser objeto de auditoria.

b) **profissional de auditoria:** servidor do quadro efetivo do TCE/TO, devidamente capacitado e designado para a realização de auditorias governamentais, na sua área de atuação.

CAPÍTULO II

2. OBJETOS DA FISCALIZAÇÃO

É objeto de exame do Controle Externo qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais o Estado responda ou que, em nome deste, assuma obrigações de natureza pecuniária (art. 70, parágrafo único, da Constituição Federal [CF] e Art. 32, § 2º da Constituição Estadual [CE]), competindo ao Tribunal de Contas do Estado do Tocantins, na forma estabelecida no art. 1º da Lei nº 1.284/2001:

I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Governador do Estado e pelos Prefeitos Municipais, mediante parecer prévio que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar do seu recebimento, e, no caso de Municípios que tenham menos de duzentos mil habitantes, no prazo de cento e oitenta dias;

II - julgar as contas dos ordenadores de despesa e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelos Poderes Públicos estadual e municipais e as contas daqueles que derem causa à perda, extravio ou outras irregularidades de que resultem prejuízo ao tesouro público;

III - apreciar, no âmbito do Estado e dos Municípios, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo poder público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão;

IV - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos concessórios de aposentadoria, reforma ou pensão, ressalvada melhoria posterior que não altere o fundamento legal da concessão;

V - avaliar a execução das metas previstas no plano plurianual, nas diretrizes orçamentárias e no orçamento anual;

VI - realizar, por iniciativa própria, da Assembleia Legislativa, de Câmara Municipal, de comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e do Ministério Público e demais entidades referidas no inciso II;

VII - acompanhar a arrecadação da receita a cargo do Estado e dos Municípios, e das entidades referidas no inciso II deste artigo, mediante inspeções e auditorias, ou por meio de demonstrativos próprios, na forma estabelecida no Regimento Interno;

VIII - fiscalizar as aplicações em empresas de cujo capital social o Poder Público estadual ou municipal participe;

IX - fiscalizar as aplicações de quaisquer recursos repassados pelo Estado ou pelos Municípios, mediante convênio, acordo, ajuste ou instrumento congêneres;

X - prestar as informações solicitadas pela Assembleia Legislativa ou por comissão técnica sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, bem como sobre os resultados de auditorias e inspeções realizadas;

XI - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei;

XII - assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada a ilegalidade;

XIII - sustar, se não atendido nos termos do inciso anterior, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Assembleia Legislativa ou à Câmara Municipal competente;

XIV - comunicar à Assembleia Legislativa ou à Câmara Municipal competente qualquer irregularidade verificada nas contas ou na gestão pública, enviando-lhe cópia dos respectivos documentos;

XV - encaminhar à Assembleia Legislativa ou à Câmara Municipal, conforme o caso, para sustação, os contratos em que se tenha

verificado ilegalidade;

XVI - julgar convênios, aplicação de auxílios, subvenções ou contribuições concedidos pelo Estado e pelos Municípios a entidades particulares de caráter assistencial ou que exerçam atividades de relevante interesse público;

XVII - decidir os recursos interpostos contra as suas decisões e os pedidos de revisão;

XVIII - decidir sobre denúncia que lhe seja encaminhada por qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato, adotando as providências de sua alçada;

XIX - decidir sobre consulta que lhe seja formulada acerca de dúvida suscitada na aplicação de dispositivos legais e regulamentares concernentes à matéria de sua competência, na forma estabelecida no Regimento Interno;

XX - representar ao Poder competente do Estado ou de Município sobre irregularidade ou abuso verificado em atividade contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e nos processos de tomada de contas;

XXI - emitir parecer conclusivo, no prazo de 30 (trinta) dias, por solicitação de comissão técnica ou de inquérito da Assembleia Legislativa ou de Câmara Municipal, em obediência ao disposto do art. 34, parágrafo primeiro, da Constituição do Estado;

XXII - aplicar aos ordenadores de despesa, aos gestores e aos responsáveis por bens e valores públicos as multas e demais sanções previstas nesta Lei.

CAPÍTULO III

3. NORMAS DE CONDUTA DOS PROFISSIONAIS DE AUDITORIA

3.1 Normas de conduta

As normas de conduta dos profissionais de Auditoria estão substanciadas na Lei Orgânica³, no Regimento Interno⁴ e no Código de Ética⁵, todos do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins.

3.2 Responsabilidade Técnico-Profissional

O profissional de auditoria deve exercer sua atividade com independência, competência, diligência, objetividade, imparcialidade, responsabilidade e zelo.

O profissional de auditoria deve possuir as competências necessárias ao desempenho das suas atividades, o que implica o domínio do conhecimento técnico específico de sua formação e especialização, das normas de auditoria, bem como das habilidades e atitudes necessárias à realização de suas tarefas.

Define-se competência como o conjunto das experiências, dos conhecimentos técnicos, das habilidades e das atitudes necessárias para que o profissional de auditoria possa cumprir suas responsabilidades com eficiência e eficácia.

As competências básicas do profissional de auditoria consistem em:

- a) *conhecer e aplicar as normas, procedimentos e técnicas de Auditoria Governamental;*

³ Lei Orgânica, art.151.

⁴ Regimento Interno, arts. 384 e 385.

⁵ Código Ética - Resolução Administrativa TCE/TO n.º 01/2012, em especial ao art. 8º.

- b) avaliar o âmbito, a extensão e os recursos necessários para a execução da tarefa em face dos objetivos propostos;*
- c) avaliar os riscos identificados na pré-análise das transações e operações a serem auditadas e o impacto potencial destes para o próprio trabalho de Auditoria Governamental;*
- d) conhecer e utilizar os fundamentos, princípios, normas e técnicas da Administração Pública;*
- e) identificar boas práticas da Administração Pública;*
- f) reconhecer e avaliar a relevância e a significação dos eventuais desvios em relação às boas práticas da Administração Pública, efetuando as pesquisas necessárias para chegar a soluções viáveis;*
- g) interpretar os fundamentos de direito, orçamento, finanças, contabilidade e gestão pública e de métodos quantitativos, permitindo identificar a existência de riscos e problemas, ou a possibilidade deles ocorrerem; e de recomendar soluções ou métodos corretivos necessários;*
- h) utilizar ferramentas e tecnologias que tornem os exames mais ágeis e seguros;*
- i) efetuar análise profissional, imparcial e isenta;*
- j) relacionar-se, participando de equipes inter-multidisciplinares;*
- k) elaborar relatórios de forma analítica, descritiva e fidedigna ao objeto da Auditoria Governamental;*
- l) identificar e compreender as transações e operações a serem auditadas, bem como as práticas e normas relevantes aplicáveis para o alcance dos objetivos da Auditoria Governamental.*

A atribuição de responsabilidade ao profissional de Auditoria Governamental pode variar de acordo com o campo profissional que ele exerce, com o nível de qualificação técnica e a experiência para executar os trabalhos de auditoria, conforme os objetivos dela, a complexidade das operações a serem examinadas e o volume e a relevância dos recursos envolvidos.

No caso de descoberta de irregularidade, cabe ao profissional de

Auditoria Governamental estudar a materialidade ou a relevância e os possíveis efeitos em relação aos resultados das transações e das operações auditadas, para a adequada fundamentação das conclusões.

O profissional de Auditoria Governamental não tem qualquer responsabilidade sobre o conteúdo das informações ou dos documentos fornecidos pelos órgãos e entidades auditados e que sejam comprobatórios das conclusões da auditoria. A preparação de tais elementos é de responsabilidade exclusiva dos entes auditados.

3.3 Independência

O profissional de Auditoria Governamental deve ser independente, não podendo deixar-se influenciar por fatores estranhos, preconceitos ou quaisquer outros elementos materiais, econômicos, financeiros ou afetivos que resultem perda, efetiva ou aparente, de sua independência. A independência permite aos profissionais de Auditoria Governamental exercer análise imparcial, isenta e sem tendenciosidade.

É vedado vínculo conjugal ou de parentesco consanguíneo em linha reta, sem limites de grau, em linha colateral até o quarto grau e por afinidade até o terceiro grau, com administradores, gestores, membros de conselho, assessores, consultores, procuradores, acionistas, diretores, sócios ou com empregados que tenham ingerência na administração ou sejam responsáveis pela contabilidade, finanças ou demais áreas de decisão.

3.4 Ética Profissional

O profissional de Auditoria Governamental, no exercício da auditoria, está sujeito aos princípios do **Código de Ética Profissional** e tem o dever de observá-los, cumpri-los e fazer cumprir fielmente, nas suas relações com o TC, com o público em geral, com os órgãos jurisdicionados e com as demais autoridades governamen-

tais, com as entidades de classe e com seus colegas de profissão. Qualquer deficiência em sua conduta profissional ou qualquer comportamento inadequado em sua vida pessoal prejudica a imagem da integridade desses profissionais, da qualidade e da validade de seu trabalho de Auditoria Governamental e podem ocasionar dúvidas acerca da confiabilidade e da própria competência profissional.

O profissional de Auditoria Governamental, no exercício da auditoria não poderá, direta ou indiretamente, receber remunerações, proventos ou recompensas de qualquer natureza de pessoas físicas ou jurídicas, públicas ou privadas, direta ou indiretamente interessadas em seu trabalho, exceto seus vencimentos e demais vantagens legais concedidas pelo TC, relativos ao quadro de provimento permanente ao qual pertença.

No exercício da Auditoria Governamental o profissional de auditoria agirá em seu nome pessoal, assumindo inteira responsabilidade técnica pelos serviços de auditoria por ele executados e, em nenhuma hipótese, permitirá que outra pessoa o faça em seu próprio nome, salvo prepostos de sua oficial indicação e desde que também sejam profissionais de auditoria, quando então responderá solidariamente com eles pelos respectivos atos.

O exercício da Auditoria Governamental não deve ser utilizado:

- » *para promoção pessoal ou comercial;*
- » *em desacordo com as Normas de Auditoria Governamental, as normas constitucionais, legais e regimentais; e,*
- » *em inobservância às normas de conduta ética inerente aos agentes públicos.*

3.5 Sigilo Profissional

O profissional de Auditoria Governamental deve manter, respeitar e assegurar o sigilo relativo às informações obtidas em razão do seu trabalho, não divulgando para terceiros, salvo quando hou-

ver obrigação legal ou judicial de fazê-lo.

Quando do encaminhamento de trabalhos, relatórios e informações revestidas do caráter de confidencialidade, o profissional de Auditoria Governamental deve fazer a entrega aos níveis hierárquicos determinados na legislação pertinente.

O profissional de Auditoria Governamental deve atender com presteza ao público em geral, fornecendo as informações requeridas, salvo as protegidas por sigilo.

Este profissional deve, ainda, manter sob sigilo dados e informações de natureza confidencial obtidas no exercício de suas atividades ou de natureza pessoal de colegas e subordinados que só a eles digam respeito, os quais, porventura, tenha acesso em decorrência do exercício profissional, informando à chefia imediata ou à autoridade responsável quando tomar conhecimento de que assuntos sigilosos estejam ou venham a ser revelados.

3.6 Relações Humanas e Comunicações

O profissional de auditoria deve ser cortês, ter urbanidade, disponibilidade e atenção, respeitando a capacidade e as limitações individuais de todos os usuários do serviço público, sem qualquer espécie de preconceito ou distinção de raça, sexo, nacionalidade, cor, idade, religião, cunho político ou social, abstendo-se, dessa forma, de causar-lhes dano moral.

Para um bom relacionamento com os jurisdicionados e demais usuários internos e externos dos seus serviços, o profissional de auditoria deve desenvolver atitudes que propiciem convivência de respeito, mantendo-as sempre presentes no seu trabalho, tais como:

- a) *boa educação;*
- b) *respeito ao auditado na sua condição de pessoa, de funcionário, de servidor ou de empregado e do cargo, posto ou função que ocupa ou representa;*

- c) transparência para com o auditado, comunicando-lhe, quando necessário, e levando ao seu conhecimento constatações efetuadas no desenvolvimento da auditoria, de modo que ele possa compreender a função do Controle Externo e da Auditoria Governamental, seus objetivos e a forma como contribui para a melhoria da qualidade da gestão dos recursos públicos;*
- d) tratar cuidadosamente os usuários dos serviços, aperfeiçoando o processo de comunicação e contato com o público.*

O profissional de Auditoria Governamental também deve conduzir-se de modo a promover cooperação e bom relacionamento com os demais profissionais de auditoria.

O profissional de Auditoria Governamental deve ser capaz de se comunicar de forma objetiva, clara, isenta e imparcial, verbalmente e por escrito, a fim de transmitir eficazmente assuntos relacionados com objetivos, avaliações, conclusões e recomendações da Auditoria Governamental.

CAPÍTULO IV

4. PRERROGATIVAS DOS PROFISSIONAIS DE AUDITORIA

No desempenho de suas atividades, o profissional de auditoria detém as seguintes prerrogativas, conforme art. 110 § 1º, incisos I, II e III, da Lei Orgânica TCE/TO, e no que couber:

- a) *livre ingresso em órgãos e entidades sujeitos à jurisdição do Tribunal de Contas;*
- b) *acesso a todos os documentos e informações necessários à realização de seu trabalho;*
- c) *competência para requerer, nos termos do Regimento Interno, aos responsáveis pelos órgãos e entidades objeto de inspeções, auditorias e diligências, as informações e os documentos necessários para instrução de processos e relatórios de cujo exame esteja expressamente encarregado por sua chefia imediata;*
- d) *solicitação, além de documentos e informações prévias, da disponibilização de ambiente reservado e seguro para instalação da equipe, acesso a telefone para contato com a sede do TCE/TO, senha para acesso aos sistemas informatizados, designação de uma pessoa de contato do órgão ou entidade para a entrega dos documentos necessários à realização da auditoria, bem como a centralização, em único setor, da entrega do que for solicitado;*
- e) *solicitação de proteção em caso de ameaças a sua integridade física, decorrentes dos trabalhos de auditoria.*

Para que os profissionais de Auditoria Governamental possam realizar os trabalhos de auditoria satisfatoriamente e obter desempenho adequado, mantendo a independência, devem, ainda:

- a) *ter acesso livre, direto e irrestrito ao corpo diretivo e gerencial dos entes auditados;*
- b) *atuar com a necessária liberdade junto às gerências e chefias intermediárias de qualquer ente auditado;*
- c) *ter livre acesso ao resultado dos trabalhos de todos os conselhos, comitês, comissões, auditorias e grupos de trabalho operacionais e estratégicos vinculados à Administração Pública;*
- d) *definir o objetivo, o escopo e a metodologia da auditoria, assim como realizar todos os trabalhos que julgar necessários para suportar sua opinião e dar ao exame a devida abrangência;*
- e) *planejar e organizar seu trabalho e elaborar o programa de auditoria com a devida autonomia e abrangência;*
- f) *executar seu trabalho livre de interferências que possam limitar o objetivo, escopo e a exatidão dos exames ou impedir sua realização;*
- g) *aplicar todos os procedimentos de auditoria recomendados especificamente para cada tipo de auditoria e não se desviar deles, nem comprometer a qualidade, a extensão e os objetivos dos exames, quer por pressões de tempo e programação, quer por influências internas e/ou externas.*

TÍTULO II
DAS AUDITORIAS

CAPÍTULO I

1. TIPOS DE AUDITORIA

No exercício de suas funções, o Tribunal de Contas do Estado do Tocantins adota os seguintes tipos de auditoria:

1.1 Quanto à finalidade

1.1.1 Auditoria de Regularidade

A Auditoria de Regularidade visa examinar e avaliar os registros; as demonstrações contábeis; as contas governamentais; as operações e os sistemas financeiros; o cumprimento das disposições legais e regulamentares; os Sistemas de Controle Interno; a probidade e a correção das decisões administrativas adotadas pelo ente auditado, com objetivo de expressar uma opinião. Compõem as auditorias de regularidade as auditorias de cumprimento legal e as auditorias contábeis.

A auditoria de regularidade tem como objetivos principais:

- » *certificar que as entidades responsáveis cumpriram sua obrigação de prestar contas, o que inclui o exame e a avaliação dos registros orçamentários, financeiros, contábeis e patrimoniais e a emissão de relatório sobre as demonstrações contábeis.*
- » *emitir parecer sobre as contas de governo estadual e municipal.*
- » *auditar os sistemas e as operações financeiras, incluindo o exame da observância às disposições legais e regulamentares aplicáveis.*
- » *auditar o Sistema de Controle Interno (SCI) e as funções da auditoria interna.*
- » *verificar a probidade e a adequação das decisões administrativas adotadas pelos órgãos e entidades da Administração Pública, assim como pelos demais responsáveis por bens, valores e dinheiros públicos.*

- » *informar sobre quaisquer outros assuntos, decorrentes ou relacionados com a auditoria, que o TC considere necessário revelar.*
- » *verificar se os entes auditados adotaram as providências para sanar as deficiências detectadas nas auditorias anteriores, nos termos das decisões dos órgãos colegiados.*

1.1.2 Auditoria Operacional

A Auditoria Operacional deve avaliar programas e ações governamentais (atividades, projetos e operações especiais), bem como entidades e órgãos públicos, quanto a aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, com objetivo de contribuir para o melhor desempenho da gestão pública.

A auditoria operacional tem como principais objetivos analisar:

- » *se a Administração desempenha suas atividades com economicidade, de acordo com princípios, práticas e políticas administrativas corretas.*
- » *se o pessoal e os recursos materiais, financeiros, tecnológicos e de qualquer outra natureza são utilizados com eficiência, inclusive os sistemas de informação.*
- » *se os procedimentos de mensuração, controle e avaliação de desempenho e de resultados são adequados e aplicados de forma sistemática pelos órgãos e entidades da Administração.*
- » *se são adotadas, pelos entes auditados, as providências para sanar as deficiências detectadas em auditorias anteriores, nos termos das decisões e recomendações dos TCs.*
- » *se os programas e ações governamentais (atividades, projetos e operações especiais) atingiram a efetividade e a equidade pretendidas em relação ao alcance de seus objetivos.*

1.2 Quanto à previsibilidade

1.2.1 Auditoria Programada

A Auditoria Programada está incluída em um plano anual, cuja alteração só ocorrerá se as circunstâncias, devidamente justificadas, assim determinarem, nos termos do Regimento Interno TCE/TO, Art. 126, inciso I.

1.2.2 Auditoria Não Programada

A Auditoria Não Programada é aquela que não integra o Plano Anual de Auditorias, que exige autorização plenária.

1.2.3 Auditoria de Irregularidade

Consoante o art. 126, inciso III, a Auditoria de Irregularidade acontece quando se evidenciar a ocorrência de fatos ou prática de atos que, configurando ilícito administrativo ou penal, causarem dano ao erário ou ao patrimônio público.

CAPÍTULO II

2. EQUIPE DE AUDITORIA

2.1 Definição da Equipe de Auditoria

A programação das equipes de auditoria deve contemplar profissionais de diferentes experiências e competências a serem designados para a execução dos trabalhos, levando em conta a capacitação necessária em relação à complexidade, materialidade, relevância e criticidade do ente público, suas operações e transações, bem como das técnicas e procedimentos a serem aplicados, inclusive os relacionados à tecnologia da informação.

Para cada auditoria, os recursos humanos necessários devem ser quantificados de forma satisfatória.

As equipes de Auditoria Governamental devem estar preparadas para esclarecer aos gestores e demais servidores do auditado acerca da metodologia de trabalho adotada.

A equipe encarregada de realizar os trabalhos de campo não é necessariamente aquela responsável pela fase de levantamento preliminar de auditoria, ainda que seja desejável que alguns de seus membros se mantenham na equipe em virtude dos conhecimentos já obtidos.

Mediante autorização do Presidente do TCE/TO, a qualquer tempo, poderá haver alteração de servidores da Equipe de Auditoria, desde que apresentadas justificativas pelo titular da Diretoria/Coordenadoria.

2.1.1 Perfil Profissional

Entende-se por perfil profissional um conjunto de atributos requeridos, entre os quais se destacam:

- a) área de formação/especialização;*
- b) capacitação técnica;*
- c) experiência profissional;*
- d) relações humanas e comunicação.*

O pessoal do TC deve possuir perfil adequado para o exercício da Auditoria Governamental, envolvendo maturidade, objetividade, capacidade de relacionamento e comunicação, julgamento profissional, cuidado, zelo e liderança.

A avaliação do perfil profissional deve considerar, inclusive, os procedimentos de auditorias a serem desenvolvidos, e não, necessariamente, a realização integral do trabalho.

O tipo de trabalho a ser desempenhado pode requerer conhecimentos/experiências específicos em determinadas áreas. Dessa forma, é extremamente desejável a identificação dos perfis requeridos para o desempenho dos trabalhos. Para a etapa de trabalhos de campo, esse perfil deverá ser registrado no Planejamento de Auditoria.

A definição da equipe de auditoria depende das características do trabalho, objetivos e prazos, com ênfase para os seguintes aspectos:

- a) aproveitamento da experiência e do conhecimento do pessoal da equipe em relação aos jurisdicionados a serem auditados;*
- b) sempre que possível, estabelecimento de rodízio na formação de equipes, de forma a permitir a oportunidade de desenvolvimento profissional.*

2.1.2 Quantitativo

2.2 Indicação da Equipe

A indicação da equipe de auditoria deve ser feita pela Diretoria de Controle Externo ou Coordenadoria responsável pela fiscali-

zação do respectivo jurisdicionado ou do respectivo tipo de objeto.

Antes de iniciar os exames, o profissional de Auditoria deverá obter conhecimento preliminar das atividades a serem auditadas, mediante avaliação da complexidade das operações e das exigências para a sua realização, de modo a avaliar se está capacitado para assumir a responsabilidade pelos trabalhos a serem realizados.

O profissional de auditoria, sempre que reconhecer não estar adequadamente apto para desenvolver o trabalho de auditoria, face à natureza e complexidade, deverá solicitar a participação de especialista.

2.3 Designação da Equipe

A designação da equipe de auditoria é feita, formal e nominalmente, em ato expedido pela Presidência do Tribunal, publicado no Boletim Oficial, com base na indicação feita pelo Diretor competente.

O ato de designação conterá:

- a) *identificação dos profissionais de auditoria designados, indicando-se o coordenador da equipe;*
- b) *identificação do tipo de auditoria;*
- c) *identificação do jurisdicionado;*
- d) *período a ser auditado;*

- e) *período de execução da auditoria.*

2.4 Apresentação da Equipe

Os integrantes da equipe são apresentados ao órgão/entidade, objeto de auditoria, por meio de ofício da Presidência do Tribunal e/ou publicação da Portaria no Boletim Oficial do TCE/TO. O ofício de apresentação e/ou portaria deve conter os nomes dos servidores responsáveis pela fiscalização, o período da fiscalização,

o escopo genérico do trabalho e a solicitação do apoio necessário à realização da tarefa.

2.5 Coordenação da Equipe

A coordenação da equipe de auditoria deve recair sobre quem tenha, além dos conhecimentos requeridos, experiência em auditorias e capacidade de organização e direção. Entre as atividades de responsabilidade do coordenador, destacam-se aquelas relacionadas com a administração dos trabalhos, compreendendo:

- a) *a distribuição das tarefas em conformidade com o perfil profissional de cada membro da equipe e com o cronograma aprovado;*
- b) *a utilização dos recursos;*
- c) *a interação com a administração da entidade auditada;*
- d) *a atualização das informações ao Diretor sobre o andamento dos trabalhos;*
- e) *a organização das pastas corrente e permanente;*
- f) *a revisão nos documentos de auditoria, visando adequada instrução do Processo e a correlação entre achados, evidências, conclusões e proposições;*
- g) *o cumprimento das normas pertinentes;*
- h) *a consolidação e a disponibilização do Relatório de Auditoria ao Diretor.*

Na hipótese de o documento de auditoria ter sido preenchido pelo coordenador, a revisão deverá ser feita por outro membro da equipe.

2.6 Supervisão dos Trabalhos da Equipe

Os trabalhos de Auditoria Governamental devem ser supervisionados continuamente em todas as suas fases para garantir que os objetivos sejam atingidos, a qualidade seja assegurada e as equipes se desenvolvam.

2.6.1 Abrangência

A supervisão deve ser dirigida tanto para o conteúdo quanto para a observância do método de auditoria, isso implica assegurar:

- a) *a observância do Plano Anual de Auditoria Governamental;*
- b) *que os membros da equipe de auditoria tenham uma clara e consistente compreensão do programa de auditoria e alcancem os objetivos de auditoria estabelecidos;*
- c) *o planejamento da auditoria;*
- d) *a aplicação de procedimentos e técnicas de auditoria;*
- e) *o cumprimento das normas de auditoria;*
- f) *a confecção dos papéis de trabalho;*
- g) *a consistência das informações e das conclusões;*
- h) *o controle de qualidade da auditoria;*
- i) *a avaliação do grau de complexidade, materialidade, risco e relevância dos trabalhos;*
- j) *a elaboração do Relatório de Auditoria.*

Nos produtos gerados durante a auditoria (Relatório de Planejamento, Matriz de Planejamento, Matriz de Achados, Matriz de Responsabilização e Relatório de Auditoria) deve constar manifestação formal do supervisor, por meio da aposição de assinatura ou informação.

O visto do supervisor nos produtos da etapa de planejamento significa que tomou conhecimento e que concorda com o conteúdo neles expresso. Nos produtos da etapa de execução, o visto do supervisor significa que tomou conhecimento.

2.6.2 Competência

A supervisão dos trabalhos de auditoria é exercida pelo Coordenador ou Diretor da área de Controle Externo, de acordo com sua vinculação.

No exercício da supervisão, a qualquer tempo, o supervisor pode acompanhar a Equipe de Auditoria nos trabalhos de campo realizados.

Cabe ao supervisor garantir que:

- a)** *o Plano Anual de Auditoria e a estratégia de ação nele especificados sejam seguidos, observadas as alterações autorizadas;*
- b)** *os membros da equipe de auditoria tenham nítida e sólida compreensão do Plano Anual de Auditoria;*
- c)** *a equipe de auditoria atinja os objetivos estabelecidos;*
- d)** *a auditoria seja realizada de acordo com as normas e práticas de auditoria;*
- e)** *os documentos de auditoria contenham informações probatórias que fundamentem adequadamente os achados, conclusões e proposições do Relatório de Auditoria.*

CAPÍTULO III

3. DOCUMENTOS DE AUDITORIA

3.1 Conceito

Os documentos de auditoria correspondem aos registros dos procedimentos adotados, dos testes realizados, das informações obtidas para dar suporte às conclusões alcançadas ao longo de todas as etapas do processo de auditoria. Para tanto, podem ser empregados os mais diversos meios de registro, como formulários, folhas, fotos, áudio etc., preferencialmente em meio digital.

Os documentos de auditoria, também conhecidos como papéis de trabalho, constituem o suporte de toda atividade desenvolvida pelo profissional de auditoria e são de propriedade exclusiva do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins.

3.2 Conteúdo

Todas as etapas do processo de auditoria devem ser documentadas, visando à obtenção de evidências para fundamentar os achados e a conclusão dos trabalhos, bem como, comprovar que a auditoria foi executada de acordo com o planejamento e com as normas aplicáveis.

Nas áreas que envolvem questões de princípio ou de julgamento difícil, os fatos pertinentes que eram do conhecimento da equipe de auditoria no momento de suas conclusões devem ser registrados nos documentos de auditoria.

O profissional de Auditoria Governamental deve ter em mente que o conteúdo e a organização da documentação de auditoria refletem seu nível de preparação, experiência e conhecimento.

3.3 Propósitos

Os documentos de auditoria têm o propósito de:

- a) registrar o processo de auditoria de modo a assegurar a sua revisão e a manutenção das evidências obtidas;
- b) facilitar o registro das investigações realizadas;
- c) facilitar a elaboração do Relatório de Auditoria;
- d) explicar, em detalhes, fatos e opiniões;
- e) permitir a coordenação, a organização e a supervisão do trabalho de auditoria;
- f) permitir o registro histórico dos métodos adotados;
- g) servir de guia para auditorias ou inspeções subsequentes;
- h) fornecer instrumentos para que os trabalhos possam ser avaliados e revisados por pessoa independente, devidamente qualificada;
- i) propiciar melhor controle e padronização dos trabalhos, contribuindo para a eficiência administrativa e operacional das unidades de auditoria;
- j) servir como fonte de informações para responder a consultas da entidade auditada ou de quaisquer outros interessados;
- k) comprovar a observância pelos auditores às normas de auditoria em processos de apuração ou responsabilização administrativa, disciplinar, profissional e judicial;
- l) contribuir para o desenvolvimento profissional dos auditores, mediante indução da correta aplicação dos procedimentos e técnicas de auditoria;
- m) facilitar a execução satisfatória das tarefas delegadas;
- n) favorecer a continuidade dos trabalhos quando da substituição de membros da equipe de auditoria.

3.4 Atributos

Alguns atributos básicos devem ser observados na elaboração

da documentação de auditoria, independentemente do meio de sua preparação. Para alcançar bons resultados, devem ser de caráter geral, nunca particular.

São eles:

Registro: as evidências devem ser registradas sem rasuras ou emendas que possam prejudicar o seu correto entendimento e credibilidade.

Objetivos: as evidências devem ser registradas em correspondência direta ao objeto dos trabalhos, sem distorções, com imparcialidade e isenção, focando os fatos como constatados. Não se devem registrar dúvidas, obscuridades ou incertezas que possam causar várias interpretações. Deve-se, ainda, ser de fácil entendimento, permitindo que qualquer pessoa prudente seja conduzida às mesmas conclusões a que chegou o profissional de Auditoria Governamental.

Concisão: as informações devem ser registradas de forma precisa e de fácil entendimento, sem a necessidade de explicações adicionais e sem detalhes desnecessários, de forma breve, resumida, escrita em poucas palavras.

Clareza: as evidências devem ser registradas de forma lógica, cronológica, bem ordenada e que possibilitem claro entendimento.

Completo: devem incluir todos os dados e informações suficientes, relevantes, materiais, fidedignos, úteis ou necessários. As evidências devem ser descritas de forma acabada, terminativa, sem faltar nenhum conteúdo ou significado.

Exatidão: as evidências devem possuir informações precisas, detalhes importantes e cálculos matemáticos corretos, sem erros ou omissões.

Correção gramatical: o papel de trabalho deve ter como foco a utilização do padrão culto de linguagem, bem como os aspectos particulares da língua e as regras apropriadas para seu perfeito uso.

Estruturação lógica: o papel de trabalho deve refletir a estruturação lógica do raciocínio, respeitando a sequência dos fatos em prol do objetivo a ser atingido.

Conclusões claras: as informações registradas devem permitir a formação de opinião sobre os trabalhos realizados.

3.5 Cuidados na Preparação

O documento de auditoria deve incluir, obrigatoriamente, dados para fácil identificação: logomarca do TC; data em que foi elaborado; período examinado; responsáveis pela sua elaboração; responsáveis pela revisão ou supervisão; nome do ente auditado; tipo de exame realizado; título e código ou referência que esclareça a natureza do exame.

Os documentos disponibilizados por terceiros e transformados em documentos de auditoria deverão ser identificados com as informações referidas na alínea anterior e a indicação do responsável por sua elaboração.

Os documentos de auditoria produzidos por terceiros, registros de áudio, vídeo e foto, quando manipulados, deverão ter seus originais preservados e identificados.

Os documentos de auditoria devem, ainda, conter: notas explicativas com esclarecimentos sobre o seu conteúdo, sempre que necessário; campo para referência a outro documento de auditoria, quando for o caso; e identificação dos símbolos e abreviaturas utilizadas. As fontes dos dados apresentados devem ser mencionadas.

O tempo gasto para a realização do procedimento registrado no documento de auditoria deve ser mencionado, sempre que possível.

Quando preparados em meio físico, devem ser utilizados apenas os aversos das folhas de papel para anotações e registros das evidências, a fim de permitir melhor visualização das informações, principalmente após o seu arquivamento.

Os documentos/papéis de trabalhos devem estar prontos e em condições de serem arquivados na data do encerramento dos trabalhos de Auditoria Governamental.

Embora não existam padrões rígidos quanto à forma dos papéis de trabalho, os seguintes aspectos devem ser observados:

- a) *os papéis de trabalho devem ser revisados para assegurar que o trabalho foi desenvolvido conforme o planejado e as conclusões e os resultados estão de acordo com os registros;*
- b) *a primeira revisão dos papéis de trabalho deve ser realizada pelo próprio auditor e deve ser a mais detalhada, para se certificar de que as conclusões coadunam com as apurações e registros e de que não existem erros que possam comprometer os resultados;*
- c) *revisões executadas por quem não elaborou o papel devem verificar se o trabalho foi desenvolvido conforme o planejado, se os registros estão adequados às conclusões e se não foram omitidos dados e informações imprescindíveis ou relevantes.*

3.6 Codificação

Os papéis de trabalho devem ser ordenados e codificados de forma lógica, com o objetivo de sistematizar o seu arquivamento e consulta, além de permitir a referência ou remissão com outros, de tal forma que a relação existente entre eles seja evidenciada.

A codificação dos papéis de trabalho deve ser feita com letras maiúsculas e números, obedecendo a uma sequência lógica e racional, de forma que sejam condensados os trabalhos realizados em um conjunto de papéis e/ou de arquivos eletrônicos que representarão todo o serviço executado.

O papel de trabalho de resumo ou de sintetização recebe a denominação de papel de trabalho mestre ou folha mestra, enquanto os demais, que darão sempre maiores subsídios ou detalhes, são denominados papéis de trabalho subsidiários, conforme exemplificado a seguir:

CODIFICAÇÃO	DESCRIÇÃO
A	Papel de trabalho de resumo ou de sintetização, que fornece, de forma sintética, a informação sobre uma determinada área da instituição auditada.
A.1	Papel subsidiário, que fornece os detalhes, de forma analítica, sobre um assunto pertinente à área do papel referenciado como A.
A.1.1	Papel subsidiário, que fornece os detalhes, de forma analítica, sobre o assunto pertinente ao papel referenciado como A.1.
A.2	Papel subsidiário, que fornece os detalhes, de forma analítica, sobre outro assunto pertinente à área do papel referenciado como A.
A.2.1	Papel subsidiário, que fornece os detalhes, de forma analítica, do papel referenciado como A.2.
A.2.1.1	Papel subsidiário, que fornece os detalhes, de forma analítica, do papel referenciado como A.2.1.
B	Papel de trabalho de resumo ou de sintetização, que fornece, de forma sintética, a informação sobre uma determinada área da instituição auditada.
.	.
.	.
Z	Papel de trabalho de resumo ou de sintetização, que fornece, de forma sintética, a informação sobre uma determinada área da instituição auditada.

Em relação à sequência de disposição e codificação dos papéis de trabalho, não se pode prescrever nenhuma padronização rígida, mas convém que seja feita de forma a facilitar a identificação

e localização dos papéis.

Na auditoria financeira, tradicionalmente, a ordem lógica usada pelos auditores é aquela que obedece à sequência das contas nos balanços de comprovação (ordem igual ao plano de contas). Ou seja, os papéis de trabalho se agrupam segundo sua relação com as diversas contas e na ordem dos ativos, passivos, receitas e despesas.

Na auditoria em programas, a ordem lógica é dada pelas atividades e operações principais e pelas áreas críticas examinadas com maior profundidade, considerando o estabelecido na fase de Planejamento.

3.6.1 Símbolos de Conferência

Os símbolos de conferência, também denominados tiques explicativos ou *tick marks*, são utilizados pelo auditor para registrar nos papéis de trabalho as verificações efetuadas durante a auditoria, além das fontes de obtenção das informações, tais como saldos, valores, operações, documentos, demonstrativos contábeis e reconciliações de contas.

Como os sinais utilizados nem sempre significam a mesma coisa em todos os papéis de trabalho, deverá constar, em notas de rodapé ou legendas, o significado de cada um dos símbolos utilizados.

Para facilitar a consulta, é recomendável que se busque, ao máximo, a padronização dos símbolos de conferência em cada conjunto ou pasta de papéis de trabalho.

Podem ser utilizados diversos símbolos nos papéis de trabalho, tais como , / , w, v, U, x, T, dentre outros.

Podem-se destacar as seguintes vantagens da utilização de símbolos de conferência pelos auditores:

- » *menor necessidade de repetição de explicações;*
- » *redução do tempo para redigir ou transcrever as informações;*
- » *facilidade para a revisão dos papéis de trabalho.*

3.6.2 Símbolos de Remissão

Os símbolos de remissão dividem-se em duas espécies: notas explicativas e letras explicativas.

As notas explicativas devem ser utilizadas para informações de ordem geral em relação a uma área específica da entidade ou ao conteúdo do próprio papel de trabalho. São identificadas por números envolvidos por círculos ou simplesmente como Nota 1, Nota 2 etc.

As letras explicativas são empregadas pelo auditor para fazer comentários ou apresentar explicações mais pormenorizadas em relação a determinados valores, saldos de contas ou informações contidas nos papéis de trabalho, sendo identificadas por letras minúsculas envolvidas por círculos.

Os símbolos de remissão e as respectivas informações devem ser registrados na parte inferior dos papéis de trabalho ou, quando estejam sendo utilizados formulários de catorze colunas, na parte lateral direita, de forma a distingui-los dos símbolos de conferência.

3.6.3 Amarração dos Papéis de Trabalho – Referenciação Cruzada

A referenciação cruzada deve ser utilizada pelo auditor para demonstrar, por meio dos papéis de trabalho, a conexão existente entre valores, contas, informações, análises etc., assim como a relação com o conteúdo do Relatório de Auditoria.

Os papéis de trabalho devem ser referenciados entre si para atender aos seguintes objetivos:

- » *relacionar e apresentar as informações de forma lógica, funcional e sistemática;*
- » *reduzir os trabalhos a serem realizados pelos auditores;*
- » *destacar os trabalhos realizados em uma área que tenha influência em outras áreas de trabalho;*

- » *permitir a rápida localização das evidências de auditoria.*

A referenciarão é feita por meio de letras codificadoras, entre um papel de trabalho e outro, ou de letras explicativas dentro do mesmo papel de trabalho.

3.6.4 Tipos de Arquivo

Os papéis ou documentos de trabalho devem ser arquivados para posterior consulta e uso em arquivos virtuais, nos casos das auditorias realizadas com sistema informatizado, ou em arquivos físicos, nos trabalhos feitos com a utilização de formulários em papel.

Nas auditorias informatizadas, os próprios arquivos irão compor a base de dados de referência do sistema utilizado.

Os papéis de trabalho devem ser dispostos em arquivos permanentes, se as informações se revestirem de interesse para vários exercícios, ou arquivos correntes, se as informações tiverem utilidade apenas para o exercício em análise.

Os arquivos permanentes de cada objeto auditado devem ser revisados e atualizados regularmente e, dentre outras informações, devem conter legislação básica, estrutura organizacional, plano de contas e relatórios de auditorias anteriores.

A principal função dos arquivos permanentes é servir como informação básica para o planejamento de futuras auditorias.

Os arquivos correntes, que também podem ser usados como fontes de consulta em futuras auditorias, são compostos pelos papéis de trabalho, relatórios, anexos, análises e outros documentos produzidos durante as auditorias.

3.7 Tipos de Documentos de Auditoria

Sendo os documentos de auditoria os principais meios de prova, onde são registradas todas as evidências obtidas pelos audi-

tores, e por existirem diversas transações e entes a serem examinados, encontra-se uma extensa gama de modelos e tipos. Eles podem ser tipificados como:

a) **elaborados pelo auditor**: documentos de auditoria que registram as evidências obtidas e que são preparados pelo próprio auditor, à medida que analisa os diversos eventos e transações relativos ao ente, programa ou sistema auditado, com o objetivo de ter um registro do serviço por ele executado;

b) **elaborados por terceiros**: documentos de auditoria que registram as evidências obtidas e que são preparados pelo ente auditado e/ou por terceiros, os quais podem ser subdivididos em:

B.(1) elaborados por solicitação direta do auditor: são os documentos de auditoria preparados pelo ente auditado a pedido do auditor e de uso específico para atender a um determinado procedimento de auditoria (ex: cartas de confirmação de terceiros ou circularização; resumo de movimentação de bens permanentes e de dívidas de longo prazo);

B.(2) elaborados no exercício das atividades do auditado: todos os demais documentos de auditoria solicitados pelo auditor ao ente auditado, que também são utilizados para registrar ou evidenciar o trabalho executado, suportar as conclusões e fundamentar a opinião.

3.8 Principais Documentos de Auditoria

Os documentos de auditoria devem atender às etapas de planejamento e de execução de auditoria. Os principais documentos de auditoria são:

- a) *índice dos documentos de auditoria;*
- b) *lista de documentos a solicitar;*
- c) *lista de notas de auditoria;*
- d) *lista de levantamentos a realizar;*

- e) *agenda e lista de telefones úteis;*
- f) *identificação das falhas anteriormente detectadas;*
- g) *identificação dos programas, projetos e atividades;*
- h) *identificação das áreas de maior interesse;*
- i) *lista de abreviaturas;*
- j) *glossário de termos;*
- k) *avaliação do Controle Interno;*
- l) *Matriz de Planejamento;*
- m) *relatórios gerenciais dos sistemas integrados de controle e auditoria pública;*
- n) *lista de documentos solicitados e não apresentados.*

Além dos documentos acima citados, outros poderão ser utilizados de acordo com a natureza, objetivos geral, específico e complexidade da auditoria.

3.9 Destinações e Guarda dos Documentos de Auditoria

A documentação de cada Auditoria Governamental realizada deve ser elaborada, organizada e arquivada de forma sistemática, lógica e racional, preferencialmente por meio eletrônico.

A documentação de auditoria é de propriedade exclusiva do Tribunal, responsável pela sua guarda e sigilo, cujo prazo deverá observar as regras de temporariedade aplicadas no TC.

Aos autos do processo referente à fiscalização, devem ser juntados apenas os documentos imprescindíveis à correta compreensão ou à comprovação de fatos relevantes.

Com o intensivo uso da tecnologia da informação (TI) pelo TC e pela própria Administração Pública, a documentação física deve ser, na medida possível, substituída por planilhas eletrônicas, editores de texto, banco de dados, ferramentas eletrônicas e aplicativos multimídia (sons e imagens). Preferencialmente, o TC deve possuir um sistema integrado de gerenciamento de auditorias, no qual to-

dos os trabalhos executados devem ser registrados, formando uma grande base de dados e informações.

A documentação deve ser arquivada pelo prazo de cinco anos, contando-se a partir da data de trânsito em julgado da decisão final ou apreciação das auditorias governamentais relacionadas, ou deverá observar as regras de temporariedade aplicadas no Tribunal. Após esse período, pode ser transferida para o arquivo permanente ou eliminada, conforme decisão do colegiado do TC, salvos os prazos fixados pela legislação pertinente ao ente auditado.

Depois da digitalização e de sua revisão, os documentos em papel que não serão juntados aos autos poderão ser destruídos.

A documentação de auditoria será arquivada da seguinte forma:

1) na Pasta Corrente devem ser armazenados todos os documentos pertinentes à auditoria em curso que evidenciem os achados e os procedimentos de auditoria e que respaldem a confecção do correspondente Relatório, como por exemplo:

- a) *Planejamento de Auditoria com a Matriz de Planejamento;*
- b) *expedientes emitidos e recebidos (documentos de circularização, ofícios etc.)*
- c) *cópias de demonstrações, resumos e fluxos de transações;*
- d) *programas de auditoria, procedimentos e papéis de trabalho detalhados para cada área auditada;*
- e) *documentos de análises, entrevistas, questionários, fluxogramas para avaliação do Sistema de Controle Interno (SCI).*

2) na Pasta Permanente (atualmente, no Tribunal de Contas do Estado do Tocantins, no servidor de arquivos do Tribunal) devem ser armazenadas importantes informações que possam ser utilizadas em mais de uma auditoria e que se refiram, em geral, ao ente jurisdicionado. Por essa razão seu conteúdo deve ser constantemente atualizado e estar disponível para acesso amplo. São exemplos de

informações a serem armazenadas nessa pasta:

- a)** *identificação do órgão ou da entidade (nome, natureza jurídica e localização na estrutura governamental);*
- b)** *planos e metas de longo prazo;*
- c)** *legislação e normas (ato de criação, estatuto, regimento interno e outros);*
- d)** *estrutura organizacional;*
- e)** *rol de responsáveis da entidade (se possível contendo nome completo e CPF) e respectivos períodos de gestão;*
- f)** *regime de contratação do pessoal (próprio, contratado, subcontratado);*
- g)** *relatórios de auditorias anteriores e atual.*

CAPÍTULO IV

4. PLANEJAMENTO DE AUDITORIA

Os trabalhos de auditoria devem ser devidamente planejados, com o objetivo de garantir alta qualidade na sua execução.

O planejamento de auditoria é a fase que define a estratégia e a programação dos trabalhos de auditoria, estabelecendo a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames, determinando os prazos, as equipes de profissionais e outros recursos necessários para que os trabalhos sejam eficientes, eficazes e efetivos, no tempo mais curto e com o menor custo possível.

No Planejamento da Auditoria, em particular na elaboração da Matriz de Planejamento, a equipe deverá ponderar a relação custo/benefício dos trabalhos a serem realizados.

4.1 Finalidade

O planejamento tem por finalidade definir questões essenciais à realização da auditoria, razão pela qual pressupõe adequado conhecimento da missão, atividades e práticas operacionais do auditado. Processualmente, o Planejamento está situado na etapa do Levantamento Preliminar de Auditoria, que compreende:

- a) *preparação do Plano de Análise Preliminar;*
- b) *realização da coleta e análise de dados;*
- c) *elaboração do Relatório de Planejamento, contendo a Matriz de Planejamento;*
- d) *desenvolvimento dos programas de auditoria.*

Nas auditorias de escopo limitado e de menor complexidade (em pequenas unidades gestoras, por exemplo), a fase de Planejamento será simplificada, restringindo-se, em alguns casos, à consul-

ta aos arquivos existentes, designação da equipe, seleção de áreas, compilação de programas de auditoria preexistentes, distribuição de tarefas e definição de prazos.

A abertura de cada auditoria deve ser marcada pela preparação de um plano específico para a análise do seu objeto, que levará em conta os parâmetros estabelecidos no Plano Anual de Auditoria, como o tempo e o pessoal alocado, podendo, todavia, ser alterado.

As auditorias de amplo escopo exigem maior detalhamento do plano de coleta e análise de dados, especialmente quando se tratar do primeiro exame em torno de um objeto complexo e ainda desconhecido, a exemplo de projetos de investimento ou novos programas de governo.

Nesses casos, a fase de Planejamento poderá se estender, o que requer a elaboração de um roteiro de trabalho suficientemente circunstanciado. De um modo geral, o Plano de Análise Preliminar deverá conter:

- a)** *identificação e delimitação preliminar do objeto da auditoria, com as razões da escolha;*
- b)** *elementos de conhecimento prévio sobre o objeto da auditoria, se houver, a exemplo dos sistemas mais importantes e da eficiência dos controles internos;*
- c)** *objetivo e escopo propostos, razões desta decisão e análise de viabilidade de sua aplicação;*
- d)** *equipe designada;*
- e)** *prazos para realização da coleta e análise de dados e para a preparação do Relatório de Planejamento;*
- f)** *recursos materiais e financeiros necessários (equipamentos, veículos, passagens, diárias etc.);*
- g)** *data e pauta da reunião de abertura dos trabalhos junto ao jurisdicionado;*
- h)** *fontes de critérios ou informações para a análise do objeto da auditoria;*
- i)** *estratégia de coleta e análise de dados, com indicação dos modelos*

- analíticos a serem utilizados e das razões da escolha;*
- j)** *cronograma dos procedimentos de coleta e análise de dados, com indicação dos responsáveis;*
 - k)** *período estimado para a realização das demais fases da auditoria (Execução, Relatório e Acompanhamento).*

Tendo-se em vista que, no Planejamento, o conhecimento acerca do objeto da auditoria é uma atividade de natureza exploratória e ainda incipiente, os planos e projetos devem ser sistematicamente atualizados e revisados pelos coordenadores e supervisores de equipe.

Para a realização desta etapa, são utilizadas fontes de critérios ou informações que permitam alcançar o conhecimento do objeto a ser auditado, suas atividades-chave, sistemas e controles. Estas fontes incluem a legislação pertinente, regulamentos, publicações, documentos elaborados pela própria Administração e procedimentos técnicos que são aplicados pela equipe de auditoria na reunião de dados.

As fontes de critérios ou informações mais usuais são:

- » *leis e regulamentos;*
- » *manuals, rotinas e procedimentos;*
- » *relatórios gerenciais e de atividades, planos e relatórios de órgãos de Controle Interno;*
- » *informações de outros auditores;*
- » *arquivos de auditorias de anos anteriores;*
- » *estudos realizados por grupos internos ou externos de avaliação;*
- » *relatórios sobre áreas críticas;*
- » *entrevistas e discussões com funcionários-chave e administradores;*
- » *documentos constantes dos arquivos da Administração e da auditoria;*
- » *publicações externas, internas e materiais de orientação;*
- » *informações disponíveis na Internet;*
- » *observações do ambiente de trabalho;*

- » *relatórios de auditorias anteriores realizadas por auditores internos e externos e pelo TCE/TO, bem como trabalhos de consultoria, porventura existente.*

A equipe responsável pela coleta de dados deve familiarizar-se com os arquivos existentes, oriundos de auditorias anteriores, evitando, assim, gastar tempo e esforços na reunião de informações que já se encontram disponíveis.

As informações coletadas pela equipe devem proporcionar a identificação dos objetivos do órgão, entidade, sistema, atividade, projeto ou programa de governo auditado, seus recursos financeiros, humanos e tecnológicos, organização, serviços de apoio, fatores ambientais, poderes e faculdades dos gestores, componentes das atividades fundamentais, operações, processo administrativo e produtos gerados.

O planejamento organiza-se nas seguintes etapas:

- a)** *conhecimento do objeto e identificação das áreas/pontos potencialmente significantes;*
- b)** *definição do objetivo geral da auditoria;*
- c)** *definição dos objetivos específicos (questões de auditoria);*
- d)** *delimitação do escopo;*
- e)** *avaliação do Controle Interno;*
- f)** *estabelecimento do Risco de Auditoria;*
- g)** *definição do perfil da equipe;*
- h)** *recursos necessários;*
- i)** *elaboração da Matriz de Planejamento;*
- j)** *definição do cronograma;*
- k)** *elaboração do Relatório de Planejamento de Auditoria.*

Os resultados do planejamento devem ser formalmente registrados por meio de um documento denominado Relatório de Planejamento de Auditoria, no qual as questões essenciais são apre-

sentadas. Depois de aprovado pelo responsável por sua revisão, torna-se documento norteador dos trabalhos de auditoria e base para sua supervisão, revisão e controle de qualidade pelo TCE/TO.

Quando verificada a inviabilidade da realização da auditoria, as motivações e eventuais proposições deverão ser documentadas.

4.2 Conhecimento do objeto e identificação das áreas/ pontos potencialmente significantes

Nesta etapa se dá a análise de dados que deverá proporcionar uma adequada avaliação do objeto auditado, incluindo os aspectos legais, operacionais e administrativos, em especial:

- a)** *indicação do tipo de procedimento (auditoria de regularidade, auditoria operacional ou inspeção), nome do órgão ou entidade, ato administrativo que motivou a realização da auditoria/ inspeção (Plano Anual de Auditoria, denúncia, representação etc.), o período auditado e o da sua realização;*
- b)** *identificação do gestor e linhas de responsabilidade e delegação de função;*
- c)** *a natureza do objeto, compreensão do ambiente em que se insere, sua missão, políticas, legislação aplicável, estrutura administrativa, recursos (orçamentários, financeiros, humanos e materiais) colocados à disposição do administrador;*
- d)** *as atividades operacionais e administrativas relevantes, seus controles administrativos (gerenciais) e contábeis, bem como seus sistemas (ou sistemáticas) de suporte;*
- e)** *os objetivos declarados e as metas estabelecidas;*
- f)** *os produtos gerados, bens e serviços, e os respectivos quantitativos;*
- g)** *os resultados físicos (metas) e financeiros apurados nos últimos exercícios;*

- h) os critérios de avaliação de desempenho porventura utilizados pela entidade ou por outras congêneres;*
- i) as influências internas e externas ao ambiente pertinentes aos interesses envolvidos, que possam influir na gestão e no desempenho da entidade ou programa de governo.*

Os levantamentos são realizados pelos setores de fiscalização do Tribunal, mediante pesquisas nos sistemas, nos documentos de auditorias anteriores, nas prestações de contas, nas decisões, na Internet, junto ao órgão e em outros meios disponíveis.

Como fontes de informação, podem-se listar, entre outras, as seguintes:

- a) leis e regulamentos;*
- b) ato de constituição;*
- c) estatuto social, lei orgânica, regimento interno ou equivalentes, organogramas etc.;*
- d) atos de delegação de competência;*
- e) manuais, rotinas e procedimentos;*
- f) demonstrações contábeis, orçamentárias e relatórios gerenciais utilizados pela administração;*
- g) entrevistas com dirigentes e gerentes;*
- h) revistas especializadas e literatura técnica;*
- i) publicações externas, internas e materiais de orientação;*
- j) informações disponíveis na Internet;*
- k) observações do ambiente de trabalho;*
- l) relatórios de auditorias anteriores, realizadas por auditores internos, externos e pelo próprio TCE/TO, bem como trabalhos de consultoria porventura existentes.*

As atividades da equipe, no decorrer da auditoria, devem ser cuidadosamente registradas e documentadas. Para isso, utilizam-se métodos apropriados para a descrição dos fatos de interesse e para o registro das informações relevantes, colhidas durante os

trabalhos de auditoria.

Alguns métodos de registro de informações são listados a seguir:

- a) *relatórios das reuniões e observações – descrições detalhadas dos contatos estabelecidos com os gestores e dos procedimentos e situações examinados;*
- b) *fluxogramas – representações gráficas (diagramas) do funcionamento do ciclo de transações, descrevendo a sequência lógica das operações, facilitando a visualização do processo em análise e evitando o risco de interpretações divergentes;*
- c) *questionários – apesar de serem considerados métodos de coleta de informações, também funcionam como método de registro, ao documentar as respostas obtidas;*
- d) *registros mistos – combina, de forma positiva, a documentação*

descritiva com a fluxográfica das operações de Controle Interno.

Os dados e as informações coletados devem ser organizados de tal modo que facilitem a sua utilização, conforme quadro a seguir:

COLETA DE DADOS – Quando Usar?

Técnicas/Ferramentas	Quando usar essa técnica?
Pesquisas bibliográficas Base de dados (SIAFEM/SICAP)	Pré-Auditoria na fase de levantamento, para desenvolver ou atualizar o conhecimento do auditor sobre o tema de auditoria.
Exames de outros estudos ou auditorias	Para identificar ou checar temas potencialmente importantes na fase de execução, para dar suporte aos achados (desde que as evidências tenham sido validadas).

Técnicas/Ferramentas	Quando usar essa técnica?
Exame de documentos, bases de dados existentes, documentos do programa ou da entidade.	<p>Para conhecer / familiarizar-se com a entidade ou programa a ser auditado;</p> <p>Para gerenciar de uma amostra de observação para toda a população;</p> <p>Para preparar um estudo de casos sobre o tema potencialmente importante;</p> <p>Para completar ou confirmar dados de entrevistas ou de outras fontes.</p>
Observação direta Registro fotográfico	<p>Para auxiliar na compreensão da entidade auditada, em particular quando se trata de prestação de serviço público ou atividades de fiscalização;</p>
Entrevista	<p>Na fase do planejamento, para obter informações que auxiliam na compreensão do objeto da auditoria e na identificação de temas relevantes;</p> <p>Na fase de execução, para obter informações específicas relacionadas ao objetivo da auditoria, para confirmar fatos ou auxiliar no desenvolvimento das recomendações.</p>
Pesquisa (questionários)	<p>Para coletar informações quantitativas ou qualitativas de uma ampla população;</p> <p>Para conhecer a opinião e o ponto-de-vista de beneficiários ou executores de programas;</p> <p>Para identificar a frequência de um dado evento (quando se trata de amostra representativa da população);</p> <p>Testar hipótese de trabalho, por exemplo, investigar relações causais.</p>

Técnicas/Ferramentas	Quando usar essa técnica?
Benchmarking	<p>Para desenvolver critérios e identificar boas práticas de gestão;</p> <p>Para identificar oportunidades de aperfeiçoamento de processos, práticas de gestão e sistemas;</p> <p>Para estabelecer o aperfeiçoamento de uma instituição;</p> <p>Para incentivar o aperfeiçoamento contínuo;</p> <p>Para dar maior credibilidade às recomendações de auditoria.</p>
Consulta a especialista	<p>Para obter orientação sobre um tema novo ou de grande complexidade técnica;</p> <p>Para consultar nos casos em que apenas o profissional especializado tem condições de avaliar o cumprimento dos critérios.</p>

ANÁLISE DE DADOS – Quando Usar?

Técnicas/Ferramentas	Quando usar essa técnica?
Comparação com razões e percentuais	<p>Para comparar valores reais com valores esperados e desempenho</p>
Estatística Descritiva	<p>Para analisar a distribuição de dados em termo de concentração, dispersão e forma de distribuição;</p> <p>Para decidir se um desempenho variável satisfaz ou não o critério de auditoria;</p> <p>Para determinar o risco ao interpretar distribuições probabilísticas.</p>

Técnicas/Ferramentas	Quando usar essa técnica?
Marco-Lógico	<p>Na fase do planejamento, para auxiliar na compreensão de um programa e na identificação dos seus principais resultados, produtos e atividades;</p> <p>Para verificar se os objetivos guardam nítida relação com a finalidade do programa;</p> <p>Para identificar se há clareza sobre a definição de bens e serviços ofertados sobre o público alvo;</p> <p>Para verificar se há clareza na definição do impacto almejado e do meio de mensurá-lo.</p>
Mapa de Produtos	<p>Na fase do planejamento, para conhecer os principais objetivos de uma entidade ou programa;</p> <p>Para apresentar as relações de dependência entre produtos;</p> <p>Para identificar os responsáveis pelos produtos críticos;</p> <p>Para desenvolver indicadores de desempenho.</p>
Mapa de Processos	<p>Na fase de planejamento para conhecer o funcionamento de processos de trabalho;</p> <p>Para identificar boas práticas;</p> <p>Para identificar oportunidades para racionalização e aperfeiçoamento de processos de trabalho.</p>

Técnicas/Ferramentas	Quando usar essa técnica?
Análise RECI	Para identificar a atribuição de responsabilidades; Identificar o retrabalho, a duplicidade de atribuições e as relações de poder; Recomendar estruturas mais eficientes.
Análise de SWOT	Na fase de planejamento, para identificar as áreas ou temas a serem investigadas; Identificar as ações a serem implementadas para superar problemas identificados.
Matriz de Verificação de Risco	Na fase de planejamento, para identificar possíveis áreas a serem investigadas; Para conhecer a capacidade organizacional de gerenciamento do risco.
Análise de Stakeholder	Na fase de planejamento, para identificar interessados na melhoria do desempenho da instituição ou programa. Para identificar opiniões e conflitos de interesse e informações relevantes. Na fase de execução do programa e desenvolver estratégias de melhoria do desempenho.

4.3 Definição dos Destinatários do Relatório de Auditoria

Normalmente constarão como destinatários do Relatório de Auditoria, o próprio Tribunal de Contas do Estado do Tocantins e o jurisdicionado ao qual se vincula o objeto da fiscalização.

No entanto, há casos em que é possível prever outros interessados. Determinados temas são de interesse de outros órgãos da Administração Pública ou mesmo de organizações e pessoas físicas.

Nesses casos, todos os interessados devem ser identificados e considerados no planejamento da auditoria. Proposta de divulgação a esses interessados deve ser realizada ao término dos trabalhos.

Entre os possíveis destinatários estão: o Poder Legislativo, o Ministério Público Estadual, a Polícia Federal, os meios de comunicação (imprensa), as Associações ou os conselhos profissionais (CRC, CREA, CRM etc.) e a população em geral.

Alguns dos objetivos esperados com essa prática são: a divulgação dos trabalhos do Tribunal, a atração de parceiros para futuros trabalhos e a contribuição para a accountability pública.

4.4 Definição dos Objetivos de Auditoria: Geral e Específicos

Devem ser estabelecidos objetivos para cada trabalho de auditoria. Para tanto, deve-se realizar uma avaliação preliminar de objetivos e riscos relevantes relacionados à atividade objeto da auditoria, cujos resultados deverão estar refletidos nos objetivos estabelecidos.

No desenvolvimento dos objetivos o auditor deve considerar, além das exposições significativas a riscos, a probabilidades de erros irregularidades e descumprimentos a princípios, normas legais e regulamentações aplicáveis.

Quando a auditoria se originar de uma demanda, o objetivo geral deve ser explicitado pelo demandante, com justificativa das razões de ordem técnica que motivaram a necessidade do trabalho. A explicitação dos motivos para a realização da auditoria permite que a equipe obtenha melhor entendimento acerca do que se quer ver respondido.

No caso de auditorias programadas em que não haja objetivo geral previamente estabelecido, caberá à equipe estabelecê-lo, após motivação com base no conhecimento do objeto e na identificação das áreas / pontos potencialmente significantes, considerando os seguintes aspectos:

- a) *a significância do trabalho;*
- b) *a relevância da entidade ou programa;*
- c) *os resultados da análise de risco;*
- d) *a possibilidade de melhoria nas “relações de accountability” ou na gestão;*
- e) *as mudanças de condições nas entidades ou programas;*
- f) *os destinatários do Relatório.*

Os objetivos específicos são as questões de auditoria e estão vinculadas ao objetivo geral da auditoria. Nesse sentido, a adequada formulação das questões é fundamental para o sucesso da auditoria, uma vez que terá implicações nas decisões quanto aos tipos de dados que serão coletados, ao método de coleta a ser empregado, às análises que serão efetuadas e às conclusões que serão obtidas.

Na elaboração das questões de auditoria, devem-se levar em conta os seguintes aspectos:

- a) *clareza e objetividade;*
- b) *uso de termos que possam ser definidos e mensurados;*
- c) *viabilidade investigativa (possibilidade de ser respondida);*
- d) *articulação e coerência (o conjunto das questões elaboradas deve ser capaz de esclarecer o problema de auditoria previamente identificado).*

O tipo de questão a ser formulada terá uma relação direta com a natureza da resposta e o tipo de informação que constará do Relatório.

4.5 Delimitação do Escopo

O escopo da auditoria deve ser estabelecido de modo suficiente a satisfazer os objetivos do trabalho. O escopo envolve a definição das questões de auditoria, a profundidade e detalhamento dos procedimentos de auditoria, a abrangência, a extensão, o período audi-

tado, e a oportunidade dos exames a serem realizados. Reconhece-se, contudo, que as normas constitucionais, legais e regimentais devem fornecer orientação geral quanto ao escopo desses trabalhos.

Durante a execução, os profissionais de auditoria podem se deparar com fatos que fogem ao escopo ou ao objeto estabelecido para o trabalho ou que sejam incompatíveis com a natureza da ação de controle, mas que dada sua importância, mereçam a atenção da equipe.

As auditorias de amplo escopo exigem maior detalhamento do plano de coleta e análise de dados, especialmente quando se tratar do primeiro exame em torno de um objeto complexo e ainda desconhecido, a exemplo de projetos de investimento ou novos programas de governo.

Para determinação do escopo da auditoria, o profissional de Auditoria Governamental tem responsabilidade de examinar fluxos operacionais, políticas, objetivos, indicadores e metas adotados pela Administração Pública, e examinar e avaliar a confiabilidade dos Sistemas de Controle Interno (SCI).

4.6 Avaliação do Controle Interno

4.6.1 Controle Interno

A necessidade de avaliação dos controles internos e a amplitude dessa avaliação variam de acordo com os objetivos e a abrangência da auditoria. Com esse propósito, durante o Planejamento, faz-se necessário revisar os Sistemas de Controle Interno.

O Sistema de Controle Interno (SCI) compreende o conjunto de subsistemas de controles contábeis, financeiros, administrativos e outros que abarcam a estrutura organizacional, os métodos, os procedimentos e a auditoria interna, estabelecido pela direção como parte de seus objetivos corporativos para:

- a) *ajudar a realizar as operações da entidade auditada de forma*

- regular, econômica, eficiente, eficaz e efetiva;*
- b)** *permitir a observância às políticas administrativas, salvaguardar os bens e recursos públicos, assegurar a exatidão e a completude dos registros contábeis;*
 - c)** *produzir informação financeira e gerencial oportuna e confiável.*

O Sistema de Controle Interno vai além dos assuntos que se relacionam exclusiva e diretamente com as funções do sistema contábil. Os seus elementos, quando isoladamente considerados, são denominados de controles internos, os quais, agregadamente, constituem o Sistema de Controle Interno como um todo, que, por sua vez, é composto dos seguintes subsistemas, dentre outros:

- » *orçamento;*
- » *custos;*
- » *contabilidade;*
- » *financeiro;*
- » *almoxarifado;*
- » *transporte;*
- » *patrimônio;*
- » *tecnologia de informação;*
- » *informações gerenciais;*
- » *recursos humanos;*
- » *auditoria;*
- » *qualidade (inspeção e controle).*

Os controles podem ser de natureza preventiva, de constatação ou de direcionamento, conforme descrito a seguir:

- » *controles preventivos – são estabelecidos com a finalidade de evitar a ocorrência de erros ou desperdícios;*
- » *controles de constatação – são definidos nas fases seguintes àquela em que são geradas as transações, com o objetivo de detec-*

tar a ocorrência de erros nas fases anteriores, propiciando a adoção de medidas corretivas;

- » *controles de direcionamento – são fixados com a finalidade de proporcionar a ocorrência de certo(s) evento(s), ocasião em que a administração desencadeará ações de correção de rumos.*

Segundo a Entidade de Fiscalização Superior dos Estados Unidos, o Controle Interno, referido com frequência como controle administrativo em sentido amplo, inclui o plano da organização, os métodos e procedimentos adotados pela Administração para cumprir suas finalidades, objetivos e metas. O Controle Interno inclui o processo de planejar, organizar, dirigir e controlar as operações do programa, assim como os sistemas para medir, informar e monitorar seu desempenho. O Controle Interno também serve como a primeira linha de defesa para salvaguardar os ativos e prevenir e detectar erros, fraudes e violações a leis, regulamentos, cláusulas ou condições de contratos e de convênios.

Segundo o Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), em sua publicação denominada “Internal Control – Integrated Framework”, Controle Interno consiste em um processo conduzido pelo conselho de administração, pela administração e pelo corpo de empregados de uma organização, com a finalidade de possibilitar uma garantia razoável quanto à realização dos objetivos nas categorias a seguir identificadas:

- a) **eficácia e eficiência das operações:** *esta categoria está relacionada com os objetivos básicos da entidade, inclusive com os objetivos e metas de desempenho e rentabilidade, bem como da segurança e qualidade dos ativos;*
- b) **confiabilidade das demonstrações financeiras:** *exatidão, integridade e confiabilidade dos registros financeiros e contábeis;*

- c) **conformidade com leis e regulamentos:** *aderência às normas administrativas, às políticas da empresa e à legislação à qual está subordinada.*

De acordo, ainda, com a referida publicação do COSO, a estrutura do Controle Interno divide-se em cinco componentes que se inter-relacionam.

4.6.1.1 Ambiente de Controle

Ambiente de Controle é a consciência de controle da entidade, ou seja, sua cultura de controle. É efetivo quando as pessoas da entidade sabem quais são suas responsabilidades, os limites de sua autoridade e se têm a consciência, a competência e o comprometimento de fazerem o que é correto da maneira correta. Ambiente de Controle envolve competência técnica e compromisso ético; é um fator intangível, essencial à efetividade dos controles internos. A postura da alta administração desempenha papel determinante neste componente. Ela deve deixar claro para seus comandados quais são as políticas, os procedimentos, o Código de Ética e o Código de Conduta a serem adotados.

Essas definições podem ser feitas de maneira formal ou informal; o importante é que sejam claras aos funcionários da organização. As funções principais do Controle Interno estão relacionadas ao cumprimento dos objetivos da entidade. Portanto, a existência de objetivos e metas é primordial para a existência dos controles internos. Se a entidade não tem objetivos e metas claros, não há necessidade de controles internos.

4.6.1.2 Avaliação e Gerenciamento dos Riscos

Avaliação e Gerenciamento de Riscos são a identificação e a análise dos riscos associados ao não cumprimento das metas e dos

objetivos operacionais, de informação e de conformidade. Este conjunto forma a base para definir como os riscos serão gerenciados. Os administradores devem definir os níveis de riscos operacionais, de informações e conformidade que estão dispostos a assumir.

A avaliação de riscos é uma responsabilidade da administração, mas cabe à Auditoria Interna fazer uma avaliação própria dos riscos, confrontando-a com a avaliação feita pelos administradores. A identificação e o gerenciamento dos riscos é uma ação proativa que permite evitar surpresas desagradáveis.

4.6.1.3 Atividade de Controle

Atividades de controle são aquelas que, quando executadas a tempo e de maneira adequada, permitem a redução ou administração dos riscos. Podem ser de duas naturezas: atividades de prevenção e de detecção.

4.6.1.4 Informação e Comunicação

A comunicação é o fluxo de informações dentro de uma organização, entendendo que esse fluxo ocorre em todas as direções – dos níveis hierárquicos superiores aos inferiores, dos níveis inferiores aos superiores, e comunicação horizontal entre níveis hierárquicos equivalentes.

4.6.1.5 Monitoramento

É a avaliação dos controles internos ao longo do tempo; ele é o melhor indicador para saber se estão sendo efetivos ou não. É feito tanto pelo acompanhamento contínuo das atividades quanto por avaliações pontuais, tais como auto avaliação, revisões eventuais e auditoria interna. A função do monitoramento é verificar se os controles internos são adequados e efetivos. Controles adequados são aqueles em que os

cinco elementos do controle (ambiente, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação, e monitoramento) estão presentes e funcionando conforme o planejado. Controles são eficientes quando a alta administração tem razoável certeza:

- » *do grau de atingimento dos objetivos operacionais propostos;*
- » *de que as informações fornecidas pelos relatórios e sistemas corporativos são confiáveis;*
- » *de que leis, regulamentos e normas pertinentes estão sendo cumpridos.*

O Controle Interno, portanto, é responsabilidade de todos.

Cabe frisar que o Controle Interno eficaz proporciona uma garantia razoável, mas nunca uma garantia absoluta. O Controle Interno efetivo auxilia a entidade na consecução de seus objetivos, mas não garante que eles serão atingidos, em face:

- a) *do custo/benefício: todo controle tem um custo, que deve ser inferior à perda decorrente da consumação do risco controlado;*
- b) *do conluio entre empregados: da mesma maneira que as pessoas são responsáveis pelos controles, essas pessoas podem valer-se de seus conhecimentos e competências para burlar os controles, com objetivos ilícitos;*
- c) *dos eventos externos: eventos externos estão além do controle de qualquer organização.*

4.6.2 Identificação e Avaliação dos Controles

Nesta etapa, deve-se obter a compreensão do Controle Interno que seja significativa para os objetivos da auditoria e levar em consideração se procedimentos específicos de Controle Interno foram apropriadamente projetados e implementados.

Não se busca evidenciar irregularidades, mas sim fragilidades

que possam influir nos mecanismos de prestação de contas e de gestão.

A avaliação deverá considerar os seguintes quesitos:

- a) *a suficiência e a pertinência dos procedimentos operacionais em relação aos objetivos da entidade ou programa;*
- b) *a validade e a confiabilidade dos dados gerados e utilizados na gestão;*
- c) *a conformidade com a legislação e regulamentos na obtenção e aplicação de recursos;*
- d) *a salvaguarda dos recursos disponibilizados, no caso, os mecanismos de controle contra desperdícios, perdas e abusos.*

Os procedimentos de avaliação dos Sistemas de Controle Interno são divididos em duas partes:

- a) *levantamento das rotinas, funções e sistemas;*
- b) *avaliação dos sistemas, quando será estabelecido o grau de confiança.*

4.6.2.1 Levantamento das Rotinas, Funções e Sistemas

Objetiva-se, nesta etapa, conhecer e documentar as rotinas e funções relacionadas com os principais Sistemas de Controle Interno. A documentação do Sistema pode ser realizada de três formas, não excludentes: mediante o uso de fluxograma, por meio de relato descritivo e por meio da aplicação de questionários.

As rotinas e funções de interesse são aquelas efetivamente praticadas, posto ser com base nelas (pontos fortes e fracos) que deve ser elaborada a Matriz de Planejamento da Auditoria. As situações de inobservância dos Sistemas de Controle instituídos pela organização devem ser registradas para a apresentação de propostas de melhoria.

Os procedimentos a serem aplicados na avaliação dos Siste-

mas de Controle Interno em causa são:

- a)** *revisão das normas, rotinas e procedimentos dos setores escolhidos, caso estejam documentadas, com vistas, inclusive, a subsidiar a entrevista;*
- b)** *entrevista com o responsável pelo setor, com o fito de consignar, em documento de auditoria, as atividades realizadas pelo setor (caso não estejam registradas), para melhor compreendê-las e revisá-las; entre os pontos a serem documentados destacam-se: documentos/informações recebidos, processados e expedidos; setores inter-relacionados; procedimentos realizados e sistemas utilizados, informatizados ou não;*
- c)** *entrevista com o responsável pelo setor, com o fito de identificar os servidores responsáveis pelas seguintes atividades: autorização; revisão/controle e operacionalização;*
- d)** *identificar, em relação aos servidores referidos: tempo no desempenho das funções e nível de instrução e treinamento;*
- e)** *registrar em documento de auditoria, os pontos de controle fracos ou inexistentes;*
- f)** *f) realizar testes de observância para confirmar se os Sistemas de Controle estabelecidos pela instituição em suas normas e/ou aqueles documentados na etapa anterior são de fato praticados no dia a dia, seguindo estas etapas:*
- g)** *selecionar, por amostragem, um conjunto de registros, processos ou itens representativos das atividades objeto do levantamento, cuja amostra a ser utilizada deverá ser a mínima necessária à confirmação dos procedimentos praticados pelo auditado (ressalta-se que, ao longo do procedimento de auditoria, a revisão dos controles internos deve ser observada; deve-se considerar que, quanto mais relevante a área objeto do levantamento, maior deverá ser a compreensão e a confirmação dos procedimentos);*
- h)** *identificar, na amostra selecionada, o fiel cumprimento das rotinas levantadas, registrando em documento de auditoria*

as ocorrências derivadas da falta de aderência aos Sistemas de Controle em análise.

Após a aplicação desses procedimentos, a equipe de auditoria deve estar em condições de realizar a avaliação preliminar acerca da satisfação do sistema auditado.

4.6.3 Avaliação do Grau de Confiabilidade do Controle Interno

A Avaliação do Grau de Confiabilidade do Controle Interno objetiva mensurar a fidedignidade do Sistema de Controle Interno, bem como viabilizar a apresentação de proposições necessárias ao seu aperfeiçoamento. Para tanto, é necessário avaliar os Sistemas de Controle em uso, confrontando-os com os princípios de Controle Interno, legislação, normas, procedimentos e rotinas, para identificar pontos fortes e fracos, em especial no que tange a:

- a)** *definição clara de responsabilidades e competências;*
- b)** *regimes de autorização e registros capazes de assegurar um controle contábil e administrativo sobre os atos e fatos praticados pela organização;*
- c)** *zelo dos servidores no desempenho de suas funções;*
- d)** *qualidade dos recursos humanos, especificamente quanto aos aspectos técnicos (instrução e treinamento) e de responsabilidade;*
- e)** *metodologia de trabalho;*
- f)** *eficácia da aplicação das normas técnicas de contabilidade e administração;*
- g)** *qualidade e adequação dos meios e recursos utilizados;*
- h)** *eficácia dos mecanismos de aferição dos resultados;*
- i)** *relacionar e estabelecer as causas e consequências decorrentes dos pontos fracos identificados, a amplitude e possíveis impactos (com vistas a direcionar o programa de auditoria), bem como as medidas corretivas necessárias;*

- j)** relacionar os pontos críticos a serem observados quando da elaboração dos procedimentos de auditoria;
- k)** relacionar os pontos fortes identificados;
- l)** verificar as respostas dos questionários contidas na Análise Conclusiva do Controle Interno (ACCI) para cada área, em especial quanto aos seguintes quesitos:
 - » se há segregação de funções;
 - » se são estipulados periodicamente objetivos e metas;
 - » se são estabelecidos critérios de avaliação dos resultados obtidos e se esses são confrontados com os resultados esperados;
 - » se são observadas/estabelecidas as linhas de responsabilidade e autorização;
 - » se existem procedimentos de revisão e controle;
 - » se os servidores estão adequadamente capacitados;
 - » se as rotinas e os procedimentos estão adequadamente normatizados;
 - » se há aderência aos sistemas preestabelecidos pela administração;
 - » se as informações de cunho gerencial são suficientes e disponibilizadas tempestivamente;
 - » se as informações gerenciais são confiáveis;
 - » se os controles internos existentes são suficientes e adequados ao atendimento das “relações de accountability”;
 - » especificar, à vista dos itens anteriores, o grau de confiança a ser depositado no Controle Interno avaliado, considerando as seguintes alternativas:
 - » controles fortes, adequados = grau de confiança alto;
 - » controles moderados, passíveis de aprimoramento = grau de confiança médio;
 - » controles fracos, inadequados = grau de confiança baixo.

A avaliação a ser feita inclui duas fases:

- » *revisão do sistema* – compreende a obtenção de informações a respeito da organização, programas e atividades, para servir de base

- para as provas de cumprimento;*
- » *provas de cumprimento – objetivam confirmar as informações obtidas na revisão do sistema, oferecendo segurança razoável de que os procedimentos relativos aos controles internos estão sendo aplicados conforme definidos. Essas provas estão intimamente relacionadas com os procedimentos de auditoria, conforme comentado no item 4.5 deste Manual.*

Dessa forma, para a avaliação do controle interno, são necessários os seguintes procedimentos:

- » *avaliar a relação custo-benefício, considerando que o custo de um controle não deve exceder aos benefícios que ele possa proporcionar;*
- » *observar a forma de organização do auditado (organograma, fluxograma etc.), identificando as principais áreas operacionais;*
- » *identificar políticas, diretrizes, normas e procedimentos administrativos;*
- » *verificar a segregação entre as funções de aprovação, execução e controle, de modo que nenhuma pessoa possa ter completa autoridade sobre uma parcela significativa de qualquer transação;*
- » *avaliar a definição de autoridade e de responsabilidade, devendo haver procedimentos claramente determinados, que levem em conta as funções de todos os setores da organização, propiciando a integração das informações dentro do sistema, além de um organograma adequado, onde a linha de autoridade e a consequente responsabilidade sejam definidas entre os departamentos, chefes, encarregados de setores etc. Não obstante exista a delimitação de funções ou atividades de modo informal, deve, preferencialmente, ser definida em manuais de procedimentos, visto que estes proporcionam a eficiência do sistema e evitam erros;*
- » *observar a política de recursos humanos, atentando para a seleção e*

- qualificação de pessoal, o rodízio de funções (reduz a possibilidade de fraudes e gera novas ideias);*
- » *verificar se as informações geradas são oportunas e confiáveis;*
 - » *levantar e verificar a documentação do ciclo de transações, por meio de memorandos, questionários ou fluxogramas;*
 - » *verificar, a partir de uma amostragem, a forma como as operações são registradas, devendo atentar para a observância às regras aplicáveis e os comprovantes ou documentos justificativos. O controle é eficaz somente quando produzido por um sistema adequado, que permite assegurar a fidedignidade das informações, por meio de registros gerados por fontes independentes e que podem ser comparados e conciliados;*
 - » *observar o acesso aos ativos da organização, atentando para o fato de que a limitação deste acesso ao pessoal autorizado constitui um meio de controle eficaz para a segurança dos mesmos;*
 - » *observar e avaliar os mecanismos que possibilitam a implementação e acompanhamento dos programas, projetos, atividades, sistemas e operações, visando a sua economicidade, eficiência, eficácia e efetividade;*
 - » *verificar a competência da unidade de auditoria interna, ou órgão equivalente, os respectivos atos normativos instituidores e o seu grau de independência, avaliando o resultado dos trabalhos produzidos.*

Na verificação do funcionamento do sistema, deverão ser realizados testes de conformidade que permitam concluir sobre a adequabilidade do sistema de controle implantado.

Em caso afirmativo, o auditor pode limitar os testes de auditoria a realizar. Se os resultados dessa verificação não forem satisfatórios, deverão ser alargados, adequando o programa de auditoria.

CONTROLES INTERNOS X TESTES DE AUDITORIA

GRAU DE CONFIANÇA NOS CONTROLES INTERNOS	EXTENSÃO DOS TESTES NA FASE DE EXECUÇÃO
Alto	Menor
Baixo	Maior

A avaliação final do Sistema de Controle Interno condiciona, assim, o programa detalhado da auditoria, refletindo-se no relatório final, que deverá incluir um juízo sobre a sua confiabilidade, evidenciando os pontos fortes e fracos, e formulando as recomendações necessárias ao seu aprimoramento.

Poderá, dessa forma, ser emitido um relatório gerencial prévio, contendo as seguintes informações:

- » *deficiências do ambiente geral de controle;*
- » *áreas onde não existem controles;*
- » *áreas em que os controles não estão funcionando da forma prevista ou são inadequados, ou, ainda, pareçam excessivos, tornando-se antieconômicos e ineficientes;*
- » *principais desvios identificados;*
- » *cumprimento das instruções e determinações gerenciais;*
- » *recomendações sobre os procedimentos a serem implementados, para corrigir ou melhorar a situação encontrada, considerando a relação custo-benefício.*

A avaliação do Sistema de Controle Interno não se esgota na fase de Planejamento, estendendo-se à Execução dos trabalhos de auditoria. Tendo por referência o preconizado pelo COSO, indicam-se, a título de ilustração, os seguintes itens de verificação⁶ em rela-

⁶ Elaborado com base no documento: Auditoria Interna – Roteiro prático para entender os princípios do COSO - The Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission sobre CONTROLES INTERNOS, produzidos por: Por: Luiz Eduardo Alves

ção ao ambiente interno, avaliar, por exemplo:

1. *se a alta administração do objeto auditado desenvolveu uma declaração corporativa de valores éticos, disseminando-a entre seu corpo funcional;*
2. *se os servidores/funcionários possuem a sensação de que estão sendo controlados;*
3. *se os servidores/funcionários conhecem suas responsabilidades e a função de seus serviços;*
4. *se há um plano adequado de treinamento;*
5. *se os servidores/funcionários sabem qual o padrão de conduta e ética a ser seguido;*
6. *se são tomadas as ações corretivas disciplinares devidas quando o servidor/funcionário não agir de acordo com os padrões de conduta e comportamento esperados ou de acordo com as políticas e procedimentos recomendados;*

Em relação à avaliação de risco, avaliar, por exemplo:

1. *se o objeto auditado tem missão definida e se as metas e objetivos estão formalizados;*
2. *se são conhecidos e geridos os riscos em nível de dependência e setor;*
3. *se são conhecidos e geridos os riscos em nível de processo.*

Em relação ao ambiente de controle, avaliar, por exemplo, a existência de:

1. **Alçadas (prevenção):** *se existem limites determinados a um servidor/funcionário quanto à possibilidade de este aprovar valores ou assumir posições em nome do objeto auditado.*
2. **Autorizações (prevenção):** *se o objeto auditado determina as atividades e transações que necessitam de aprovação de um supervisor para que sejam efetivadas (a aprovação de um supervisor, de forma manual*

ou eletrônica, significa que ele verificou e validou a atividade ou transação e assegurou que ela está em conformidade com as políticas e os procedimentos estabelecidos; os responsáveis pela autorização devem verificar a documentação pertinente, questionar itens pouco usuais e assegurar-se de que as informações necessárias à transação foram checadadas, antes de darem sua autorização).

3. **Conciliação** (detecção): se é realizada a confrontação da mesma informação com dados vindos de bases diferentes, adotando as ações corretivas quando necessário.
4. **Revisões de desempenho** (detecção): se é realizado acompanhamento de uma atividade ou processo, para avaliação de sua adequação e/ou desempenho, em relação às metas, aos objetivos traçados e aos benchmark⁷, assim como o acompanhamento contínuo do mercado, de forma a antecipar mudanças que possam impactar negativamente a entidade.
5. **Segurança física** (prevenção e detecção): se os valores de uma entidade estão sendo protegidos contra uso, compra ou venda não autorizados (um dos melhores controles para proteger ativos é a segurança física, que compreende controle de acessos, controle de entrada e saída de funcionários e materiais, senhas para arquivos eletrônicos, call-back⁸ para acessos remotos, criptografia e outros; incluem-se, neste controle, os processos de inventário dos itens mais valiosos para a entidade).
6. **Segregação de funções** (prevenção): se há segregação de funções (a segregação é essencial para a efetividade dos controles internos; ela reduz tanto o risco de erros humanos quanto o risco de ações indesejadas). Por exemplo: contabilidade e conciliação, informação e autorização, custódia e inventário, contratação e pagamento,

⁷ Benchmarking é a busca das melhores práticas na indústria que conduzem ao desempenho superior. É visto como um processo positivo e proativo por meio do qual uma empresa examina como outra realiza uma função específica a fim de melhorar como realizar a mesma ou uma função semelhante.

⁸ Call-back é ligar de novo, retornar uma chamada.

administração de recursos próprios e de terceiros, normatização (gerenciamento de riscos) e fiscalização (auditoria) devem estar segregadas entre funcionários.

7. **Sistemas informatizados** (*prevenção e detecção*): *se há controles feitos por sistemas informatizados, os quais se dividem em dois tipos:*
 - a) **Controles gerais:** *pressupõem os controles nos centros de processamento de dados e na aquisição, desenvolvimento e manutenção de programas e sistemas.*
 - b) **Controles de aplicativos:** *são existentes nos aplicativos corporativos, que têm a finalidade de garantir a integridade e a veracidade dos dados e das transações.*
8. **Normatização interna** (*prevenção*): *se há definição, de maneira formal, das regras internas necessárias ao funcionamento da entidade (as normas devem ser de fácil acesso para os funcionários da organização e devem definir responsabilidades, políticas corporativas, fluxos operacionais, funções e procedimentos).*

Em relação à informação e comunicação, avaliar, por exemplo:

1. *se o gestor do objeto auditado, em particular as instâncias tomadoras de decisão, obtém as informações que necessita de maneira prática e tempestiva;*
2. *se o gestor do objeto auditado obtém informações importantes para avaliação dos riscos internos e externos;*
3. *se o gestor do objeto auditado tem conseguido obter informações de desempenho, ou seja, que permitam saber se os objetivos operacionais, de informação e conformidade estão sendo atingidos;*
4. *se o gestor do objeto auditado identifica, captura, processa e comunica as informações necessárias a seus clientes e fornecedores em tempo hábil e de maneira prática.*

4.7 Estabelecimento do Risco de Auditoria

O **Risco de Auditoria** (RA) é a possibilidade de ocorrência de erro técnico que possa afetar significativamente a conclusão do auditor e, por conseguinte, suas proposições. O RA é composto pelo **Risco Inerente**, **Risco de Controle** e **Risco de Detecção**. Para se estabelecer o RA, esses aspectos do risco devem ser avaliados individualmente, em um primeiro momento, e, posteriormente, em conjunto. O primeiro a ser avaliado deve ser o Risco Inerente ou Implícito.

Risco Inerente é a possibilidade de o erro acontecer em face da não existência dos controles.

O **Risco de Controle** (RC) é o risco de não haver um bom Sistema de Controle Interno que previna ou detecte, em tempo hábil, erros ou irregularidades relevantes. O Risco de Controle está relacionado à eficácia dos mecanismos de Controle Interno. Por não haver Controle Interno perfeito, o risco sempre existe.

O **Risco de Detecção** (RD) é o risco de não serem descobertos pelo auditor eventuais erros ou irregularidades relevantes. A existência desse tipo de erro geralmente é devida a procedimentos de auditoria inadequados, à inaptidão da equipe de auditoria ou à interpretação errônea de testes aplicados.

O Risco de Detecção pode eventualmente ser substituído pelo **Risco da Amostra** (RAm), caso os trabalhos sejam pautados em métodos estatísticos. O Risco da Amostra consiste na probabilidade de um erro ou irregularidade não ser encontrado pelo auditor, por não estar incluso na amostra.

Dentro da avaliação do Risco de Detecção, deve-se considerar se os critérios estabelecidos são de fato razoáveis, atingíveis e pertinentes, posto que sua inadequação possa conduzir a conclusões equivocadas ou insuficientes. Igualmente, a avaliação dos critérios eleitos deve ser prática contínua ao longo do trabalho, cabendo a revisão do Plano de Auditoria, tão logo seja identificada qualquer anomalia em relação aos referidos critérios.

Portanto, o Risco de Auditoria pode ser representado pela equação:

$$RA = RI * RC * RD.$$

A análise do risco é procedimento contínuo, devendo ser refeita a cada fase do processo de auditoria.

Conseqüentemente, pode-se afirmar que existirão tantas análises quantos forem os procedimentos levados a efeito.

Obviamente, para cada novo RI, RC ou RD haverá novos RAs, todos compatíveis com os novos níveis de conhecimento da auditada.

Cabe observar que é a adequada avaliação dos riscos de auditoria que define a profundidade e a natureza das atividades de investigação (testes substantivos), uma vez que quanto maiores forem os riscos existentes, necessariamente maiores serão os procedimentos específicos necessários para minimizá-los.

Como resultado da avaliação do Risco de Auditoria tem-se uma relação dos fatores de risco para a auditoria e de sua influência nos objetivos, escopo, critérios e procedimentos a serem realizados. O detalhamento dos fatores de risco deve ser mais analítico quanto maiores forem a materialidade e a relevância envolvidas.

Esse risco decorre basicamente das seguintes situações:

- a) *utilização de critérios indevidos que podem resultar em afirmações equivocadas;*
- b) *falta de definição precisa do escopo, afetando a interpretação dos resultados;*
- c) *confiança e conseqüente apoio em Controle Interno deficiente;*
- d) *não detecção de desvios significativos em relação aos critérios fixados;*
- e) *emprego de técnicas inadequadas de coleta e análise de dados.*

A equipe de auditoria deve estar sempre atenta à materialidade dos valores envolvidos, à relevância e aos possíveis riscos de fraude, levando em conta oportunidades e atitudes individuais que

possam permitir sua ocorrência. A tabela seguinte exemplifica a relação entre risco, controles internos e extensão dos testes:

Tabela 1 - ANÁLISE DA EXTENSÃO DOS TESTES DE AUDITORIA

Risco Inerente	Controle Interno	Grau de Testes de Auditoria
Elevado	Fraco	Alto
	Adequado	Moderado a alto
	Forte	Baixo a moderado
Moderado	Fraco	Moderado a alto
	Adequado	Moderado
	Forte	Baixo
Baixo	Fraco	Baixo a moderado
	Adequado	Baixo
	Forte	Muito baixo

4.8 Definição do Perfil da Equipe

Os membros da equipe que planejaram a auditoria não serão necessariamente os mesmos que irão executá-la. Nos casos em que a execução for ser feita pela mesma equipe que planejou, devem-se anotar as informações básicas do perfil dos membros já designados, como formação e tempo de experiência na realização de auditorias.

Se houver mudança de membros da equipe, deve-se especificar o perfil profissional necessário para a etapa de execução e, mesmo não havendo mudança, recomenda-se, a critério de quem planeja, explicitar o perfil desejado, quando se julgar que o objeto auditado requer conhecimentos técnicos específicos, pois essa informação pode ser importante para subsidiar a demanda por cursos de capacitação no Tribunal.

4.9 Recursos Necessários

Devem ser anotadas, neste ponto, todas as necessidades de recursos humanos, financeiros e materiais, não ordinariamente disponíveis para a equipe de auditoria.

A indicação de recursos não usuais (viagens, cursos específicos, material bibliográfico e tecnológico, consultores) ou não disponíveis no setor tem por objetivo a adoção de providências tendentes a suprir essas necessidades em tempo hábil.

4.10 Elaboração da Matriz de Planejamento

4.10.1 Conceito

A Matriz de Planejamento é uma ferramenta de auditoria que torna o planejamento mais sistemático e dirigido, facilitando a comunicação de decisões sobre metodologia entre a equipe e os superiores hierárquicos e auxiliando na condução dos trabalhos de campo.

A Matriz de Planejamento é o papel de trabalho em que são registrados os passos e procedimentos a serem realizados na fase de execução para que o objetivo da auditoria seja alcançado.

4.10.2 Fase de Elaboração

Na elaboração da Matriz de Planejamento, deve-se considerar a abordagem a ser utilizada, o escopo e a extensão dos testes, os riscos de auditoria e os componentes a serem verificados. Deverá conter, ainda, a explicitação formal dos procedimentos de auditoria a serem aplicados, com intuito de obter evidências suficientes e adequadas que possibilitem formar opinião acerca da questão de auditoria.

A Matriz de Planejamento é um instrumento flexível e o seu conteúdo pode ser atualizado ou modificado pela equipe, à medida que o trabalho de auditoria progride.

Na Matriz de Planejamento deve-se sempre levar em conta a

dinâmica organizacional dos órgãos e entidades da Administração Pública, bem como sua legislação pertinente.

A Matriz de Planejamento serve para:

- » *selecionar, de maneira prévia, as áreas ou questões mais relevantes em uma determinada auditoria;*
- » *dar foco ao trabalho de fiscalização;*
- » *ampliar a possibilidade de se alcançar bons resultados com o trabalho;*
- » *minimizar riscos de prorrogações na duração dos trabalhos e desgastes com os chefes;*
- » *equacionar expectativas e evitar surpresas ao final da execução, facilitando a discussão do trabalho com as chefias em bases objetivas.*

Os seguintes elementos compõem a Matriz de Planejamento de Auditoria:

- » *objetivos do trabalho (geral e específicos);*
- » *questões de auditoria;*
- » *itens de verificação (os possíveis achados);*
- » *critérios a serem utilizados;*
- » *informações requeridas e a respectiva fonte;*
- » *procedimentos de auditoria, acompanhados, se for o caso, da base de seleção e tamanho da amostra;*
- » *técnicas utilizadas para obtenção e tratamento das informações;*
- » *fontes de informação;*
- » *limitações.*

O modelo de Matriz de Achados encontra-se no Anexo III.

4.10.3 Objetivos do Trabalho (Geral e Específicos)

Os objetivos geral e específicos da auditoria devem observar o disposto no tópico 4.3 deste Manual.

4.10.4 Questões de Auditoria

Os elementos centrais da Matriz de Planejamento são as questões de auditoria que irão determinar o direcionamento dos trabalhos de auditoria, das metodologias e técnicas a serem adotadas e dos resultados que se pretende atingir.

Ao formular as questões e, quando necessário, as subquestões de auditoria, a equipe está, ao mesmo tempo, estabelecendo com clareza o foco de sua investigação e os limites e dimensões que deverão ser observados durante a execução dos trabalhos.

Nesse sentido, a adequada formulação das questões de auditoria é fundamental para o sucesso da Auditoria Governamental, uma vez que terá implicações nas decisões quanto aos tipos de dados que serão coletados, à forma de coleta que será empregada, às análises que serão efetuadas e às conclusões que serão obtidas.

O tipo de questão a ser formulada terá uma relação direta com a natureza da resposta e o tipo de informação que constará do relatório. Nesse sentido, o NAO classifica as questões de auditoria em três tipos⁹:

a) Questões descritivas:

São questões do tipo “Quem?”, “Onde?”, “Quando?”, “O quê?”. São formuladas de maneira a fornecer informações relevantes sobre o objeto da auditoria e, em grande parte, devem ser respondidas durante a fase de planejamento da auditoria.

Exemplo de questão descritiva: “Como funciona o órgão/ entidade?”.

b) Questões normativas:

⁹ O NAO considera ainda um 4º tipo de questão, as exploratórias, destinadas a explicar eventos específicos, os desvios em relação ao desempenho padrão e as razões de ocorrência de um determinado resultado. São perguntas do tipo “Por que e como tal coisa aconteceu?” Neste manual considerou-se que as perguntas exploratórias estão associadas a perguntas do tipo descritivo ou normativo, já que em ambos os casos o auditor deve investigar as causas do fenômeno descrito ou do desempenho observado, valendo-se dos métodos investigativos apropriados.

São aquelas que tratam de comparações entre a situação atual e aquela estabelecida em leis, normas, regulamentos, metas e padrões, tanto de caráter qualitativo quanto quantitativo. Abordam o que deveria ser e usualmente são perguntas do tipo: “O órgão/entidade tem alcançado as metas previstas?”. A abordagem metodológica empregada nesses casos é a comparação com critérios previamente identificados e as técnicas de auditoria.

- c) *Questões avaliativas (ou de impacto ou de causa-e-efeito): As questões avaliativas vão além das descritivas e normativas, geralmente referem-se aos resultados de um órgão/entidade, áreas, departamentos, contratos, convênios, sistemas ou à efetividade de uma ação governamental. Esse tipo de questão, quando envolver estratégias metodológicas complexas, pode trazer resultados reveladores, mas, em função da pesquisa envolvida, é oneroso e de demorada implementação, tais como: modelos experimentais, grupos de controle, análises estatísticas, análises de causa-e-efeito (regressão) e modelagem (simulação).*

A formulação da questão de auditoria é um processo interativo, o qual depende, fundamentalmente, das informações obtidas na fase de planejamento e daquilo que se quer saber. Embora não exista um método fácil para se chegar às questões de auditoria, o NAO sugere uma abordagem estruturada para a formulação da questão de auditoria, baseada no método cartesiano de solução de problemas (NAO, 1997, p. 11-5):

1º passo – Descreva o “problema”

Com base nas informações propiciadas pelo planejamento da auditoria, assim como nos critérios definidos e nas condições observadas pela equipe, deve-se especificar o problema que será focado pela auditoria.

Uma vez que na maior parte dos casos as solicitações de auditoria são formuladas de maneira genérica ou muito abrangente, o trabalho da equipe consistirá em definir o escopo e expressar, de

forma clara e objetiva, o problema que norteará todo o esforço de concepção e execução da auditoria, usando para isso as informações obtidas na fase de levantamento.

2º passo – Explore as questões

O problema deve ser subdividido em partes que não se sobreponham. Cada parte, por sua vez, poderá ser subdividida em subquestões.

3º passo – Estabeleça hipóteses

A equipe deve fazer um brainstorm para identificar possíveis hipóteses de solução dos problemas identificados. A seguir, deve-se estabelecer uma hierarquia de hipóteses / questões e subquestões relacionadas a cada um deles.

4º passo – Teste suas hipóteses

Identifique as hipóteses/questões de difícil resposta e considere como as dificuldades podem ser contornadas. Confronte as questões com os recursos disponíveis para a realização da auditoria, definidos em termos de custo, prazos de execução e pessoal alocado.

5º passo – Elimine as questões não essenciais

Descarte questões desprovidas de potencial para melhorar o desempenho ou que não tenham solução viável. Portanto, os critérios para a escolha ou exclusão de determinada questão são a relevância das conclusões que poderão ser alcançadas e a factibilidade da estratégia metodológica requerida para respondê-la de forma satisfatória.

Priorize as questões e decida quais devem ser estudadas. Lembre-se que as questões devem ser sucintas e sem ambiguidades.

6º passo – Avalie o impacto financeiro da questão

Sempre que possível deve-se demonstrar o impacto financeiro e o método a ser empregado para garantir economia de recursos.

7º passo – Elabore uma proposta de trabalho detalhada

Além das informações relativas à equipe, ao cronograma e aos custos das atividades a serem desenvolvidas, cada questão formulada deve dar origem a uma Matriz de Planejamento de auditoria.

Uma vez definidas, as questões de auditoria formuladas pela equipe serão o ponto de partida e orientarão todo o trabalho de investigação.

4.10.5 Itens de Verificação

Os Itens de Verificação são todos os pontos relevantes que devem ser avaliados para responder determinada questão de auditoria. Na sua formulação, deverão ser considerados todos os aspectos que possam divergir dos critérios adotados, considerando os riscos envolvidos. Sua elaboração pressupõe um prévio conhecimento do objeto auditado, normalmente adquirido nas etapas anteriores.

Quando se avaliar um item de verificação e a situação encontrada (condição) não atender o critério de auditoria, ficará caracterizado um achado.

Os achados de auditoria são fatos relevantes que representam desvios de normas e/ou procedimentos, e cuja constatação decorre do processo de verificação e análise realizada pela auditoria, na fase de execução dos trabalhos.

O desenvolvimento dos achados constitui um processo importante, visto que fundamenta as conclusões e recomendações que serão, posteriormente, relatadas. As conclusões são considerações lógicas feitas pelo auditor, devendo ser formuladas explicitamente, e sua força depende do grau de persuasão da evidência que suporta o achado.

Os requisitos fundamentais para o desenvolvimento de um achado são os seguintes:

- » *relevância do fato;*
- » *respaldo nos papéis de trabalho;*
- » *objetividade;*

- » *fundamentação das conclusões e recomendações;*
- » *poder de convencimento.*

Este assunto será explorado no tópico 5.3.1, do Capítulo V (Tópico Execução de Auditorias).

4.10.6 Identificação dos Critérios de Auditoria

Os critérios de auditoria são parâmetros balizadores da avaliação das práticas administrativas e dos resultados apresentados por ações governamentais. Verificar se o critério está sendo atendido consiste na coleta de evidências de auditoria, que são as provas obtidas pela equipe para embasar suas conclusões. Os critérios a serem utilizados devem ser declarados no Planejamento de Auditoria.

Sempre que possível, como referência, a equipe deve utilizar práticas ou critérios de administração geralmente aceitos ou estipulados em normas e regulamentos. Na ausência desses, os critérios de auditoria serão fixados pela equipe ou buscados em fontes externas à Administração. Nesse caso, será avaliada a necessidade de serem discutidos com o auditado e com especialistas, para fins de validação de sua aplicação.

Na fase de planejamento, os critérios a serem selecionados são, especialmente, aqueles de nível mais abrangente, necessários à avaliação preliminar e à seleção das questões significativas. Estabelecidos os objetivos específicos (questões de auditoria), devem-se utilizar outros critérios mais analíticos identificados e explicitados na Matriz de Planejamento.

Quando o item de verificação buscar apenas uma descrição da situação encontrada, nenhuma avaliação é realizada, motivo pelo qual é dispensada a indicação de critério.

4.10.6.1 Características dos critérios de auditoria

A aceitabilidade de um critério como padrão de aferição em um processo de auditoria está relacionada à aderência do critério a algumas características essenciais que lhe dão validade.

- a) **Razoabilidade** – *os critérios selecionados devem ser atingíveis, factíveis, sob pena de se tornarem inócuos e não se prestarem aos fins da auditoria;*
- b) **Pertinência** – *devem guardar consonância com o assunto a ser examinado;*
- c) **Confiabilidade** – *critérios confiáveis devem gerar opiniões similares quando usados por diferentes auditores nas mesmas circunstâncias;*
- d) **Objetividade** – *critérios objetivos são concretamente definidos e menos sujeitos à deturpação de seu entendimento pelos auditores ou auditada;*
- e) **Utilidade** – *critérios úteis são aqueles que produzem achados e opiniões que satisfazem às necessidades de informação do auditado;*
- f) **Clareza** – *critérios claros são aqueles enunciados de forma a não deixar lugar para interpretações significativamente diferenciadas;*
- g) **Aceitabilidade** – *critérios aceitáveis podem ser desenvolvidos pela administração da auditada ou pelos auditores e derivar de padrões estabelecidos por organismos reguladores, associações profissionais ou outras autoridades reconhecidas (o estabelecimento de critérios não reconhecidos pelo auditado poderá mostrar-se insatisfatório aos resultados da auditoria, posto que, sujeitos à contestação, podem reduzir os benefícios decorrentes dos trabalhos, em face das controvérsias advindas do não reconhecimento do critério e, por via de consequência, dos resultados decorrentes);*
- h) **Comparabilidade** – *critérios comparáveis são consistentes com outros usados em auditorias semelhantes na auditada, em circunstâncias semelhantes;*

- i) **Totalidade** – *cabe envidar esforços para assegurar que todos os critérios significativos tenham sido identificados.*

Critérios eficazes e úteis respondem a duas premissas:

- » *são suficientemente claros no Relatório, de modo que um usuário razoavelmente informado e diligente será capaz de avaliar a extensão e profundidade das conclusões e entender quaisquer restrições ou limitações sobre sua aplicabilidade;*
- » *tornam possível um julgamento, estimativa ou medição razoavelmente coerentes.*

Conquanto de nenhuma forma eliminem o julgamento profissional, critérios úteis aumentam a probabilidade de que diferentes auditores cheguem a conclusões semelhantes em circunstâncias semelhantes. Portanto, eles são de grande importância ao eliminar grande parte do fator subjetivo, que deve estar ausente ao máximo em uma opinião ou conclusão profissional.

4.10.6.2 Fontes dos Critérios de Auditoria

Os critérios de auditoria podem ser obtidos das seguintes fontes:

- a) *legislação, normas e regulamentos;*
- b) *objetivos, metas estabelecidas ou indicadores previstos ou estabelecidos em lei ou fixados pela administração;*
- c) *padrões tecnicamente desenvolvidos ou normatizados;*
- d) *opinião de especialistas;*
- e) *desempenho obtido em anos anteriores;*
- f) *desempenho de entidades semelhantes;*
- g) *desempenho do setor privado.*

À vista do conceito de *accountability*, compete ao auditado pre-

ver e prover os mecanismos necessários ao controle, mensuração, avaliação e comunicação de seus resultados àquele que lhe conferiu a responsabilidade pela gestão dos recursos disponibilizados. Sendo assim, padrões estabelecidos pela auditada podem ser utilizados como fontes de critério, cabendo, no entanto, à equipe de auditoria, avaliá-los com base nas características antes citadas, como também nos mecanismos de controle, mensuração, avaliação e registro utilizados pela auditada, de forma a lhes dar validade.

4.10.6.3 Natureza dos Critérios de Auditoria

Os objetivos da auditoria, como um todo, determinam a natureza dos critérios pertinentes. Em termos gerais, devem-se aplicar critérios relacionados com:

- a) *a adequação de sistemas e práticas – os sistemas devem existir e responder a riscos; ter desenhos sólidos, de conformidade com práticas normais e operar eficientemente, fornecendo razoável segurança à administração de que riscos inerentes são gerenciados de forma apropriada;*
- b) *o cumprimento de autorizações – a autorização é requerida para objetivos, operações, programas e transações individualmente significativas; as despesas individuais devem ser apropriadas, relacionadas com objetivos e aprovadas, bem como as despesas proibidas por lei não podem ser efetuadas;*
- c) *as informações sobre responsabilidades (representação fidedigna) – as informações sobre a forma como a responsabilidade delegada foi exercida devem revelar questões significativas, de maneira que: correspondam à substância dos fatos subjacentes, tais como a existência ou ocorrência deles e sua relação com a entidade; forneçam registro completo de eventos e transações significativos; usem convenções aceitas para estimativas e medições; usem convenções aceitas para revelar e apresentar toda a informação*

pertinente, de forma compreensível;

- d)** *a adequação dos resultados – a entidade deve alcançar resultados (em áreas importantes) que sejam satisfatórios quando comparados com compromissos e declarações públicas, metas gerenciais, expectativas razoáveis e organizações congêneres.*

A adequação de resultados é um julgamento gerencial e, em última análise, um julgamento político, que geralmente envolve soluções de compromisso entre prioridades conflitantes e objetivos. A compreensão do ponto de vista da administração é essencial para se avaliar com justeza a adequação de resultados.

4.10.7 Informações Requeridas e Fontes

São todas as informações necessárias para se conhecer a condição do objeto auditado e suas respectivas fontes. Tais informações serão comparadas com os critérios de auditoria. A avaliação de cada item de verificação pode requerer um conjunto de informações.

Para cada informação, deve-se listar a respectiva fonte na qual será buscada. Quando se verificar que uma informação tem mais de uma fonte, é recomendável que todas as fontes sejam listadas e consultadas, por meio das diversas técnicas de auditoria.

A fonte deve descrever, com a maior precisão possível, o local/documento/processo em que a informação poderá ser obtida.

4.10.8 Procedimentos

Os procedimentos de auditoria consistem em um conjunto de tarefas a serem levadas a efeito pela equipe de auditoria, com a finalidade de confirmar, ao final, se os critérios de auditoria estão sendo atendidos. São as investigações que permitem a formação fundamentada de opinião sobre o assunto auditado. Os procedimentos

devem observar os seguintes aspectos:

- a) *elaboração específica para atender a um ou mais possíveis achados de auditoria;*
- b) *expressão de forma lógica e ordenada;*
- c) *especificações de como os testes devem ser executados, identificando o documento, o registro administrativo ou financeiro, a função ou o controle a ser examinado (procedimento preparatório);*
- d) *indicação da extensão planejada para cada procedimento.*

Por meio dos procedimentos, serão realizados testes de auditoria, que se dividem em:

- a) **de observância ou controle:** *são os testes destinados a obter razoável segurança, embora não absoluta, de que os controles internos, nos quais o Controle Externo se apoia, estão funcionando adequadamente ou seja, visa a avaliação da confiabilidade do Sistema de Controle Interno;*
- b) *de substantivos ou comprobatórios: são os exames que visam a obtenção de evidências, quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelo sistema contábil, administrativo ou operacional do auditado.*

4.10.9 Técnicas de Auditoria

As técnicas de auditoria são as formas ou maneiras utilizadas na aplicação dos procedimentos, com vistas à obtenção de diferentes tipos de evidências ou ao tratamento de informações.

Técnica de auditoria não é sinônimo de procedimento de auditoria. Os procedimentos de auditoria consistem no detalhamento, passo a passo, das atividades necessárias para obtenção e

tratamento de informações. Já as técnicas servem de base aos procedimentos. No quadro a seguir, exemplos de procedimentos e as respectivas técnicas nas quais se apoiam.

PROCEDIMENTO	TÉCNICA
Se não for constatada a existência real da(s) licitante(s), entrevistar moradores da vizinhança, de maneira a formar convicção quanto à existência ou não da empresa contratada.	Entrevista
No caso de aquisição de bens de consumo que já tenham sido distribuídos ou consumidos, deve ser verificado se a quantidade adquirida e entregue, conforme documentos fiscais ou faturas, ou registros de entrada de mercadoria em estoque, é demasiadamente grande para ser estocada nos locais indicados nos documentos fiscais, visitando o almoxarifado (local de estocagem do bem).	Inspeção Física Revisão Analítica
Identificar a existência de indicadores de fraude nos documentos fiscais comprobatórios de despesas no tocante aos seus aspectos intrínsecos (dados pré-impresos), verificando-se: há o número da Autorização para Impressão de Documentos Fiscais (AIDF), os dados da gráfica e a faixa de numeração autorizada para o impresso no rodapé ou na lateral direita.	Exame Documental

A técnica de auditoria consiste no instrumental a ser utilizado na realização dos testes, com vistas à coleta de evidências que permitam a emissão de opinião.

As técnicas de auditoria podem ser classificadas de acordo com o tipo de evidência obtida com sua aplicação. Algumas técnicas de auditoria são citadas a seguir:

- a) **inspeção física:** *refere-se à verificação física de ativos, obras, documentos ou valores, com a finalidade de demonstrar a sua existência e autenticidade (ex.: contagem de estoques, constatação da existência de determinada obra, medição de obra);*
- b) **confirmação formal ou circularização:** *obtenção de declaração formal e isenta de pessoa independente e estranha ao órgão ou entidade objeto de auditoria; o pedido de confirmação é feito pela equipe de auditoria ao titular do órgão ou entidade sob fiscalização, o qual solicita ao destinatário, em papel timbrado, a remessa dos dados para a referida equipe e pode ser positivo ou negativo:*
 - » **pedido de confirmação positivo:** quando é necessária resposta da pessoa de quem se quer obter confirmação formal; pode ser: branco (quando não constam valores) e preto (quando solicitada a confirmação de saldos e valores em determinada data) - ex.: solicitação de saldo de conta bancária, confirmação de bens em poder de terceiros;
 - » **pedido de confirmação negativo:** quando não é necessária resposta de quem se quer obter confirmação formal - a omissão de resposta é tida como confirmação;
- c) **revisão analítica:** *consiste na realização de análises comparativas, envolvendo o emprego de indicadores de desempenho econômico-financeiros, quocientes, quantidades absolutas ou outros meios e objetivando avaliar o comportamento de valores significativos com vistas à identificação de situação ou tendências atípicas;*
- d) **exame dos documentos originais:** *comprovação, por meio de documentos originais e não de cópias, da autenticidade de atos e fatos de interesse da auditoria (ex.: exame de notas fiscais, exame dos termos de contrato devidamente assinados); quem procede ao exame dos documentos originais deve atentar para:*
 - » **autenticidade:** comprovação de que o documento é autêntico e, portanto, merece fé;
 - » **normalidade:** constatação de que o documento se refere

- a ato compatível com a atividade do órgão ou entidade;
- » **aprovação:** verificação de que o documento foi assinado ou aprovado por servidor competente;
 - » **registro:** verificação de que o registro da ação da qual resultou o documento foi feito de modo adequado e lançado contabilmente, quando for o caso;
- e) **conferência de cálculos:** *verificação de que as operações matemáticas estão corretas (ex.: cálculo de juros, cálculo de proventos de aposentadoria, cálculo do preço total de etapa de obra com base em preço unitário);*
- f) **exame de registros:** *constatação da veracidade das informações por meio de exames em livros de controle, relatórios, mapas, demonstrativos, registros informatizados etc. (ex.: verificação de registros de consumo de combustível);*
- g) **entrevista:** *investigação por meio de perguntas e respostas (devem-se evitar questionamentos desnecessários; é recomendável que seja aplicada por quem conheça bem o órgão ou entidade sob exame; as respostas podem ser obtidas por meio de declarações formais ou informais). A entrevista consiste na elaboração de perguntas objetivando a obtenção de respostas para quesitos previamente definidos;*
- h) **correlação das informações obtidas:** *técnica pela qual se verifica a fidedignidade dos registros principais por meio do exame dos registros auxiliares que dão suporte àqueles ou como o uso de outras fontes de informação independentes - é empregado para obtenção de evidências de confirmação (ex.: exame do registro auxiliar de estoques ou dos registros de tombamento de bens patrimoniais);*
- i) **observação:** *exame visual que pode revelar erros e problemas - depende de argúcia, conhecimento e experiência de quem realiza a auditoria (ex.: observação de itens obsoletos durante a contagem de estoque ou da consistência na aplicação dos princípios de contabilidade);*
- j) **conciliação:** *conjunto de procedimentos técnicos utilizados*

para comparar uma amostra do universo com diferentes fontes de informação, a fim de se certificar da igualdade entre ambas e, quando for o caso, identificar as causas das divergências constatadas. As fontes-base de confirmação podem ter origem interna ou externa;

- k) reexecução:** *envolve a execução, independente pela equipe de auditoria, de procedimentos ou controles que forem originalmente realizados como parte do Controle Interno do auditado;*
- l) comparação:** *objetiva estabelecer o confronto entre dois ou mais dados, a fim de determinar as semelhanças, diferenças ou relações existentes;*
- m) mapa-processo:** *consiste na decomposição de um processo de trabalho pela sequência de atividades que o compõem na forma de um diagrama (fluxograma). Fornece uma representação gráfica das operações sob análise, podendo evidenciar a sequência das atividades, os agentes envolvidos, os prazos e o fluxo de documentos;*
- n) extração eletrônica de dados:** *consiste na solicitação ao auditado de dados sistematizados, que posteriormente serão analisados. O auditor, após verificar o universo de dados disponíveis, seleciona apenas os dados que estão relacionados com o objetivo da auditoria.*

4.10.10 Limitações

As limitações são relativas às técnicas adotadas, às fontes de informação e às condições operacionais de realização do trabalho. Entende-se, ainda, por limitação os possíveis impedimentos para a realização de procedimento, ocasião em que deverá ser indicado um procedimento alternativo.

4.10.11 Responsável

Compete ao Coordenador de Equipe avaliar e distribuir adequadamente os procedimentos para cada profissional de auditoria. Em um

procedimento mais complexo e que exige a participação de mais de um membro da equipe, caberá ao Coordenador de Equipe planejar e coordenar sua execução, reportando ao supervisor eventuais dificuldades.

4.10.12 Dias úteis

Trata-se do tempo necessário, em dias úteis, para a realização de cada procedimento, considerando a quantidade de auditores alocados. Essa informação será utilizada no estabelecimento do cronograma de trabalho e como referencial para futuros trabalhos.

4.10.13 Referência

Neste campo, deve-se indicar o documento de auditoria que corrobora a execução do procedimento. Com isso, é possível verificar a adesão da execução ao planejamento, além de facilitar a supervisão e possibilitar futuras avaliações de qualidade da auditoria.

4.11 Definição do Cronograma

O cronograma corresponde à sequência e ao prazo em que os trabalhos serão realizados.

Para sua elaboração, recomenda-se que os procedimentos e dias úteis apontados na Matriz de Planejamento sejam organizados em sequência, levando em conta a dependência entre eles e a disponibilidade de pessoal.

Deve contemplar, no mínimo, as seguintes etapas:

- a) *trabalho de campo;*
- b) *elaboração das matrizes (achados e responsabilização);*
- c) *elaboração do Relatório (versão prévia);*
- d) *considerações do gestor;*
- e) *elaboração do Relatório (versão final).*

4.12 Elaboração do Relatório de Planejamento

O Planejamento de Auditoria é o produto final da etapa de planejamento da auditoria. Deverá ser apresentado por escrito, como parte do Relatório de Levantamento Preliminar de Auditoria, contemplando as informações geradas em cada uma das etapas descritas anteriormente.

O Planejamento de Auditoria deve observar a seguinte estrutura:

1. *Apresentação*
2. *Identificação do objeto*
3. *Contextualização*
4. *Áreas/pontos potencialmente significantes*
5. *Destinatários do Relatório de Auditoria*
6. *Objetivo geral da auditoria*
7. *Objetivos específicos (Questões de Auditoria)*
8. *Escopo*
9. *Resultado da avaliação do Controle Interno*
10. *Estabelecimento do Risco de Auditoria*
11. *Perfil da equipe (se for o caso)*
12. *Recursos necessários (se for o caso)*
13. *Cronograma*
Anexo – Matriz de Planejamento

O Planejamento de Auditoria deve ser aprovado e supervisionado pelos Diretores ou supervisores de auditoria.

CAPÍTULO V

5. EXECUÇÃO DE AUDITORIAS

A execução é a fase do processo de Auditoria Governamental na qual as evidências são coletadas e examinadas, de modo a fundamentar os comentários e opiniões. Essa fase envolve o exame de registros e documentos, assim como a avaliação de processos e sistemas orçamentários, financeiros, patrimoniais e operacionais, com vistas a informar sobre a confiabilidade do Sistema de Controle Interno (SCI), a legalidade, legitimidade, impessoalidade, moralidade e publicidade dos atos, a regularidade das contas, o desempenho da gestão e os resultados das políticas, programas e projetos públicos.

A **execução** consiste no desenvolvimento dos trabalhos de campo, tendo por base os objetivos e critérios estabelecidos no planejamento. Nesta fase, devem ser coletadas todas as evidências dos achados de auditoria, momento ideal para se identificar a cadeia de responsabilidades, pois terá contato direto com os dirigentes, gestores e servidores do ente fiscalizado.

O profissional de auditoria tem a oportunidade de coletar *in loco*, diretamente da fonte primária, os documentos comprobatórios das operações analisadas, além de poder identificar, de forma mais precisa e menos custosa os responsáveis que atuam no processo decisório que originou os atos administrativos eventualmente maculados.

No processo de execução da auditoria, especialmente em situações em que os sistemas de informações e controles gerenciais apresentam fraquezas, a equipe de auditoria pode necessitar ir além de exames de procedimentos e conduzir testes substantivos para auxiliar e determinar a proporção em que a economicidade, a eficiência e a eficácia têm sido afetadas.

Nesta fase, a equipe de auditoria deve aplicar os procedimentos previstos na Matriz de Planejamento e, mediante a utilização de

técnicas e da análise da documentação comprobatória dos atos de gestão, buscar os achados de auditoria.

Durante a execução da auditoria, o profissional de auditoria deverá comunicar ao superior hierárquico as ilegalidades e irregularidades que, por sua gravidade, devam ser objeto de medidas imediatas do Tribunal de Contas, conforme disposto no art. 137, inciso I do Regimento Interno deste TCE/TO.

Todas as fases de uma auditoria integram sua execução, devendo observar os objetivos, os critérios e a metodologia selecionada durante o planejamento, passando pela elaboração da Matriz de Achados e, quando for o caso, da Matriz de Responsabilização, até se chegar ao **Relatório**, com o qual se procedem aos registros da auditoria para a comunicação dos seus resultados ao Plenário e, posteriormente, à sociedade.

5.1 Evidências

As evidências são elementos de convicção dos trabalhos efetuados pelo profissional de Auditoria Governamental, devidamente documentados, e que devem ser adequados, relevantes e razoáveis para fundamentar a opinião e as conclusões.

Entende-se também que as mesmas são informações essenciais e comprobatórias do achado, que devem permitir que terceiros, que não participaram do trabalho de auditoria, possam chegar às mesmas conclusões da equipe.

Para o profissional de Auditoria Governamental, a validade da evidência está em função do elemento que lhe dá origem. Com base nisso, a evidência obtida diretamente de fonte externa proporciona maior confiança do que aquela obtida internamente, assim como o conhecimento obtido por verificação direta e pessoal do profissional de Auditoria Governamental – inspeção física apresenta maior validade do que aquele obtido indiretamente.

5.1.1 Atributos das Evidências

Um dos requisitos dos achados de auditoria é a sua relevância. A evidência é a comprovação dos achados. Nem tudo que o profissional de auditoria coleta, solicita ou analisa gera um achado de auditoria. Portanto, toda documentação que não é comprobatória de um achado de auditoria não é evidência.

Exemplo: um contrato foi analisado e não foram identificadas impropriedades ou irregularidades. Esse contrato, se for relevante, pode até vir a ser um papel de trabalho, mas não é uma evidência.

As evidências, para que possam ser aceitas, devem possuir os atributos estabelecidos, como por exemplo: suficiência, relevância, fidedignidade, materialidade e utilidade.

- » **Suficiência:** *diz respeito à existência de dados completos para o convencimento do usuário da informação, conduzindo-o às mesmas conclusões do profissional de Auditoria Governamental. Deve-se evitar a acumulação indiscriminada de papéis, juntando apenas aqueles necessários à confirmação dos achados.*
- » **Relevância:** *diz respeito à importância qualitativa das informações em relação ao contexto do assunto em estudo, alcançando diretamente o objeto sob exame, entre as quais se destacam aquelas que comprovem a situação encontrada e que ofereçam subsídios para as decisões dos órgãos deliberativos dos TCs, sem as quais a decisão pode se dar de forma equivocada, assim como aquelas importantes para o convencimento do gestor, sem as quais o gestor põe em dúvida a questão apontada pelo profissional de Auditoria Governamental. A evidência é relevante se for relacionada de forma clara e lógica aos critérios e objetivos da auditoria, isto é, pertinentes ao tema e diretamente relacionadas com o achado.*
- » **Fidedignidade:** *está relacionada com a confiabilidade, integridade e procedência de fonte competente e adequada, constituindo-se na melhor informação que se pode obter usando os métodos legais e as técnicas de Auditoria Governamental.*

- » **Materialidade:** *está relacionada com elementos quantitativos significativos ou com a representatividade do valor ou do volume de recursos envolvidos em determinado contexto, pertinentes ao objeto da Auditoria Governamental ou que se tenha deles provável influência nos resultados dos exames.*
- » **Utilidade:** *é aquela obtida para auxiliar o profissional de Auditoria Governamental no alcance de suas conclusões e também colabora com os gestores, administradores e responsáveis públicos no atingimento de suas metas e objetivos.*

As evidências podem ser classificadas quanto à forma, à fonte e ao tipo de prova obtida.

Quanto à forma, as evidências podem ser classificadas em:

- » **Evidência física:** *são objetos e materiais que podem ser visualizados e tocados. Podendo ser obtidas por inspeção, indagação escrita e observação direta. Devem ser documentadas. Exemplos: fotografias e amostras de bens adquiridos pela Administração Pública.*
- » **Evidência documental:** *são os documentos internos e externos à organização auditada, podendo ser extraídas de registros documentais ou eletrônicos. Neste último caso, evidências eletrônicas. Exemplos: ofícios, memorandos, ordens bancárias que comprovem as operações, bancos de dados, planilhas, softwares etc.*
- » **Evidência testemunhal:** *é aquela obtida por meio de entrevista ou questionário, devendo ser corroborada com outras evidências, é mais utilizada na auditoria operacional. Esse tipo de evidência tem valor limitado como prova, pois a técnica de entrevista ou mesmo os questionários escritos são utilizados para obtermos pistas, opiniões e indícios.*
- » **Evidência analítica:** *são obtidas por meio de cálculos amostrais, fórmulas matemáticas, comparações, raciocínio lógico, gráficos, tabelas ou demonstrativos que permitem chegar às conclusões.*

Exemplo: É possível provar a partir da técnica de revisão analítica, que um cálculo elaborado pelo gestor está errado.

Quanto à fonte, as evidências podem ser classificadas em:

- a) **obtidas pelo profissional de auditoria:** *obtidas diretamente pelo profissional de auditoria, por meio de inspeções físicas e observação direta;*
- b) **externas:** *obtidas com terceiro não pertencente ao objeto auditado;*
- c) **internas:** *obtidas no objeto auditado;*
- d) **justapostas:** *obtidas pela correlação de evidências procedentes de mais de uma fonte.*

Quanto ao tipo, as evidências podem ser classificadas:

- a) *a) pelo tipo de prova que fornece, como:*
 - » **positiva:** *quando a prova obtida dá suporte à conclusão do profissional de auditoria – é o tipo de prova de menor Risco Inerente;*
 - » **negativa:** *quando a conclusão do profissional de auditoria decorre da não obtenção de prova positiva de que dada ocorrência/situação não se materializou, ou seja, quando a conclusão do profissional de auditoria se pautou na não obtenção de provas positivas que permitissem concluir em sentido contrário ao que se objetiva avaliar (ex: conclusão pela efetividade de um Controle Interno teve por fundamento a não identificação de situações sugestivas de controle inadequado) – é o tipo de prova de maior Risco Inerente, portanto requer maior cuidado em sua obtenção;*
- b) *pelo que representa:*
 - » **prova primária:** *aquela que o profissional de auditoria considera suficiente, relevante e convincente à comprovação da conclusão alcançada – em dadas situações, pode até dispensar evidências adicionais;*

- » **prova confirmativa:** trata-se de evidência adicional que confirma a conclusão alcançada por meio da prova primária;
- » **prova contraditória:** trata-se de evidência adicional que contradiz a prova primária, ou seja, a rejeita - nesse caso, o profissional de auditoria deverá buscar outras evidências, por meio da extensão dos testes, para confirmar ou refutar a suposta contradição.

Deve-se levar em conta que a mesma evidência, obtida por procedimentos diferentes, geralmente proporciona maior grau de confiabilidade e convencimento.

5.1.2 Tipos de Evidências e Técnicas Mais Utilizadas

Pode-se fazer uma correlação entre o tipo de evidência e a técnica mais utilizada para sua obtenção:

EVIDÊNCIA	TÉCNICA
Física	Inspeção física
Documental	Exame documental e circularização
Testemunhal	Indagação escrita (questionário) Entrevista
Analítica	Análise de contas, revisão analítica e conferência de cálculos

5.1.3 Obtenção de Evidências

O profissional de auditoria não só tem que expor sua conclusão, como deve mostrar em que ele se baseou e em que fontes se fundamentou. O profissional de auditoria tem que dar sustentação fática ao trabalho com base em documentos e provas.

Os Indícios são vestígios ou indicações de discrepâncias entre um ato praticado (ou situação encontrada) e um critério (lei, norma,

padrão etc.), ainda não investigados a fundo ou ainda não suportados em documentação idônea e suficiente para transformá-los em achados de auditoria.

Tanto os indícios como as evidências dão conta de diferença entre uma situação encontrada e um critério. Mas o indício é a situação que ainda não foi devidamente investigada, documentada ou comprovada e que, portanto, como regra, não serve para que sejam determinadas medidas corretivas ou para a imposição de uma sanção.

No início (ou mesmo no decorrer) da trajetória de tentativas de obtenção de documentos que efetivamente comprovem um achado, o profissional de auditoria pode deparar-se com uma situação em que apenas suspeitas ou pistas são levantadas. Em outras palavras, os elementos disponíveis indicam a possível ocorrência da não conformidade, mas não o suficiente para comprová-la. Nesse caso, trata-se de indícios e, em regra, não de evidências.

Em geral, atos de gestão para os quais há apenas indício isolado de sua existência ou autoria, por si só, não têm força para caracterizar um achado de auditoria.

Assim, o objetivo do trabalho de campo é reunir as evidências necessárias à emissão de opinião. A obtenção das evidências de auditoria realiza-se por meio da aplicação de testes de observância e substantivos (o disposto sobre testes de observância ou controle e substantivos ou comprobatórios encontra-se no Tópico 4.10.6 Procedimentos do Capítulo IV – Planejamento de Auditoria).

5.1.4 Erro, Fraude e Irregularidade

Entende-se por erro, ato não voluntário, não intencional, resultante de omissão, desconhecimento, imperícia, imprudência, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de documentos, registros ou demonstrações. Existe apenas culpa, pois não há intenção de causar dano.

Em regra, as normas de auditoria costumam referir-se a erro e

fraude, cuja distinção fundamental se baseia no caráter involuntário ou não de um e de outro.

A fraude é o ato voluntário intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, informações, registros e demonstrações. Existe dolo, pois há intenção de causar algum tipo de dano.

Conforme as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), a fraude é o ato intencional do agente que objetiva promover alterações e produzir uma realidade diferente, podendo beneficiar a si ou a terceiros interessados.

A fraude pode ser caracterizada, por exemplo, pelas seguintes práticas:

- a) *manipulação, falsificação ou alteração, em todo ou em parte, de documentos, registros e transações;*
- b) *supressão ou omissão de documentos, registros e transações nos registros contábeis;*
- c) *acréscimo de documentos, registros e transações sem comprovação;*
- d) *aplicação de práticas indevidas.*

Para Soares (2005), existem pontos vulneráveis no serviço público. O autor apresenta, em dez mandamentos as fraudes praticadas por ordenadores de despesas e gestores.

1. *Dispensar ou inexigir licitação fora das hipóteses previstas na lei (art. 89 da Lei 8.666/93).*
2. *Compor comissão de licitação com servidores sem conhecimento específico.*
3. *Deixar de nomear fiscal do contrato (art.67 da Lei 8.666/93).*
4. *Deixar de nomear servidor ou comissão para recebimento do objeto do contrato (art. 73 da lei 8.666/93).*
5. *Pagamento de fatura com preterição da ordem cronológica.*

6. *Patrocinar interesse privado junto a Administração Pública (crime previsto no art. 91 da Lei de Licitações e Contratos) ao forjar contratos e aditivos de forma irregular e fraudulenta;*
7. *Frustrar imposições decorrentes da Lei de Responsabilidade Fiscal.*
8. *Utilizar, em obra ou serviço particular, veículos, máquinas, equipamentos de qualquer natureza, de propriedade de ente público, bem como o trabalho de servidores públicos, empregados públicos ou terceiros contratados por entidade pública (art. 9º da lei nº 8.429/92, Lei de Improbidade Administrativa).*
9. *Conceder benefício administrativo ou fiscal sem a observância das formalidades legais (art.10 da Lei de Improbidade Administrativa).*
10. *Retardar ou deixar de praticar, indevidamente ato de ofício (art. 11 da Lei nº 8.429/92, Lei de Improbidade Administrativa).*

A irregularidade e/ou ilegalidade alcança tanto atos involuntários quanto voluntários – ou seja, os erros e as fraudes que resultem, ou não, em dano ao erário, bem como as omissões praticadas por aquele que, tomando ciência de erro ou fraude, não tenha adotado as providências cabíveis.

Identificada a ocorrência de irregularidade que apresente indícios de crime, deverá o Relatório contemplar proposição de encaminhamento da matéria ao Ministério Público Estadual.

O objetivo de um exame de Auditoria Governamental é expressar opinião ou emitir comentários sobre a adequação da matéria examinada e, portanto, não é destinado especificamente a detectar erros, fraudes e outras irregularidades. Entretanto, ao efetuar seus exames e ao expressar sua opinião ou comentários, o profissional de Auditoria Governamental deve estar alerta à possibilidade da existência de erros, fraudes e outras irregularidades, que em alguns casos podem ser de tal grandeza que afetem a posição patrimonial, econômica e financeira, assim como as questões operacionais do ente auditado.

5.2 Requisição de Documentos e Informações

A requisição de documentos e informações deve ser feita por escrito, mediante requisição ao responsável direto pelo objeto da fiscalização.

No caso de não atendimento do documento solicitado, deverá ser comunicado ao superior hierárquico daquele a quem foi requerida a informação.

Nenhum processo, documento ou informação poderá ser sonegado ao Tribunal em suas inspeções ou auditorias, sob qualquer pretexto, conforme disposto no art. 111, da Lei Orgânica deste TCE/TO.

No caso de sonegação, o Tribunal alertará a autoridade responsável, nos termos da Lei de Responsabilidade Fiscal e na forma estabelecida no Regimento Interno, adotando, no prazo de 48 horas, as medidas cabíveis.

A obstrução ao livre exercício de auditoria ordinária ou extraordinária e a sonegação de processo, documento ou informação equivalerão a não prestação de contas.

A certificação da entrega da requisição deve ser feita mediante recibo assinado pelo destinatário na respectiva cópia que deverá ser devidamente arquivada.

A negação de atendimento, o não atendimento ou o atendimento parcial de solicitações feitas deverão ser objeto de registro do fato no Relatório da respectiva auditoria.

5.2.1 Ofício

O Ofício deve conter, pelo menos, os seguintes elementos essenciais:

- a) *número de identificação, contendo o número da Portaria ou Ordem de Serviço;*
- b) *data de emissão;*
- c) *indicação do destinatário, a quem e como deverá ser encaminhada a informação requerida;*

- d) *descrição clara e sucinta dos documentos ou informações solicitados;*
- e) *prazo assinado para o atendimento da requisição;*
- f) *parágrafo no qual seja indicado que, nos casos de impossibilidade de atendimento total ou parcial da solicitação, o órgão ou a entidade auditada deve formular, por escrito e no prazo prefixado, esclarecimento fundamentado acerca do descumprimento da obrigação;*
- g) *nome, matrícula e assinatura do Coordenador da Equipe de Auditoria/Inspeção.*

5.3 Matriz de Achados

A Matriz de Achados é o principal papel de trabalho da fase de execução da auditoria. É o instrumento no qual será lançada a essência dos resultados da fiscalização e deve guardar pertinência com a Matriz de Planejamento. Sua utilização permitirá que qualquer pessoa que revise o trabalho tenha a exata noção do que foi constatado e do que se propõe com vistas a sanear as ocorrências verificadas e, quando for o caso, responsabilizar quem lhes deu causa.

O objetivo da Matriz de Achados é facilitar a visualização dos resultados, demonstrar a consistência lógica entre os achados, suas causas, seus efeitos, as proposições e benefícios esperados e auxiliar na elaboração do Relatório de Auditoria.

O preenchimento da matriz, antes da redação do relatório, facilita a elaboração e a discussão do trabalho com o superior. Ela nos conduz, nos orienta na elaboração do Relatório de Auditoria e, portanto, nos dá uma visão completa do que foi constatado. A matriz evidencia todos os achados e os encaminhamentos propostos pela equipe. Assim o gestor, o supervisor da auditoria, ou o titular da unidade de auditoria não terão surpresas ao ler o Relatório de Auditoria.

Os seguintes campos compõem a Matriz de Achados:

- » Achados de Auditoria
- » Condição
- » Critérios
- » Análises e Evidências
- » Causas
- » Efeitos
- » Recomendações/determinações
- » Benefícios Esperados
- » Referência

O modelo de Matriz de Achados encontra-se no Anexo III.

5.3.1 Achados de Auditoria

5.3.1.1 Conceito

Os achados de auditoria são situações observadas no decorrer da auditoria nas quais a condição diverge dos critérios fixados. Se o critério for uma lei, por exemplo, o achado de auditoria corresponderá à situação de ilegalidade, ou seja, situação que não atende à lei.

Considerando que os exames são orientados para responder as questões de auditoria, os achados estarão diretamente ligados aos itens de verificação e, conseqüentemente, às questões elaboradas na Matriz de Planejamento.

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

5.3.1.2 Requisitos Básicos dos Achados de Auditoria

- a) **Relevância:** *a equipe de auditoria deve focar-se em questões que tenham consequências, que sejam graves e não sejam falhas meramente formais, sem impacto ou efeito concreto na área, processo ou contrato auditado;*
- b) **Objetividade:** *o achado tem que ser apresentado de forma objetiva para que, com a sua leitura, todos cheguem à mesma conclusão;*
- c) **Fundamentado em evidência:** *para um achado ser considerado robusto, deve-se comprová-lo com evidências, documentação probatória de que a situação descrita realmente ocorreu. Costuma-se dizer que não há achado sem evidência e não há evidência sem achado;*
- d) **Consistência e adequabilidade do documentado:** *o achado deve possuir os registros nos papéis de trabalho e ter a consistência metodológica de todos os atributos de modo a mostrar-se convincente a quem não participou da auditoria.*

5.3.1.3 Atributos dos Achados de Auditoria

- a) **Condição:** *situação encontrada pelo auditor, documentada durante a auditoria, constituindo, pois, o fato ocorrido ou a própria existência do achado;*
- b) **Critério de Auditoria:** *situação ideal ou esperada, conforme normas de Controle Interno, legislação aplicável, Princípios Fundamentais de Contabilidade, boas práticas administrativas etc. Constitui padrões usados para determinar se uma entidade, programa ou atividade atende aos objetivos fixados;*
- c) **Causa:** *a causa identifica a razão ou a explicação para a condição ou o fator ou fatores responsáveis pela diferença entre a situação*

que existe (condição) e o estado requerido ou desejado (critério), que podem servir de base para recomendações de ações corretivas;

- d) Efeito:** *fato que demonstra a necessidade de ações corretivas, em resposta aos problemas identificados. Compreende a diferença entre a condição e o critério, ou seja, entre “o que é” e “o que deveria ser”. Sempre que possível, os efeitos (erros, prejuízos etc.) deverão ser expressos em unidades monetárias ou em outras unidades de medida, havendo, por vezes, uma incapacidade de medi-los ou estimá-los, o que não constitui motivo para que se deixe de informar sobre os achados importantes.*

5.3.2 Fatores a Observar na Verificação dos Achados

- a)** *analisar as circunstâncias do momento da ocorrência do fato e não as existentes na época da auditoria;*
- b)** *considerar apenas as informações relevantes à análise e desprezar as que não contribuem para a compreensão do fato;*
- c)** *submeter os achados à crítica, de modo a avaliar a consistência entre causa e efeito;*
- d)** *examinar os achados de forma completa, para obter bases sólidas das provas de auditoria necessárias às conclusões e proposições;*
- e)** *realizar estudo dos achados, se possível, por equipe multidisciplinar, de modo a serem examinados sob diversos pontos de vista;*
- f)** *abster-se de críticas sobre decisões ou práticas de funcionários do órgão ou entidade auditada e fundar conclusões e proposições nos resultados ou efeitos das decisões tomadas ou das práticas adotadas;*
- g)** *indicar, quando possível, os efeitos econômicos ou financeiros do ato ou fato objeto do achado.*

5.3.3 Desenvolvimento da Matriz de Achados

5.3.3.1 Achados de Auditoria

A coluna “Achados de Auditoria”, da “Matriz de Achados”, deverá ser preenchida com o resultado da avaliação do item de verificação, identificado na Matriz de Planejamento.

Outros achados identificados durante a execução dos trabalhos, mas não relacionados ao objeto da auditoria, também deverão ser reportados, desde que se mostrem relevantes.

5.3.3.2 Condição

Condição é a situação encontrada e documentada durante os trabalhos de campo devidamente apoiada por evidências de auditoria. Consiste no relato do fato em si, ou seja, do ato ou fato administrativo que deu ensejo à sua caracterização como achado de auditoria. Deve contemplar o período de ocorrência.

A situação encontrada, portanto, traduzirá o grau de atingimento dos requisitos estabelecidos nos critérios de auditoria.

Exemplo de descrição da situação encontrada: Aquisição de equipamentos de informática, nos meses abril e maio de 2010, com licitação dispensada com base no artigo 24, inciso IV, da Lei nº 8.666/93, no valor total de R\$350.000,00 (trezentos e cinquenta mil reais), pago sem preencher os requisitos de situação emergencial.

5.3.3.3 Critérios

Consistem na situação ideal ou esperada, conforme normas legais e regulamentares aplicáveis e boas práticas ou planos da Administração, constituindo-se em padrões normativos ou operacionais usados para determinar se o ente auditado atende aos objetivos fixados.

Isto significa que o termo legalidade deve ser interpretado de forma mais extensiva do que apenas o confronto direto com dis-

posições de leis. As disposições infra legais, como regulamentos e demais atos normativos, que são instrumentos executivos da administração, também são critérios para avaliação dos atos de gestão.

Nem sempre se consegue adotar uma lei como critério, porque a lei pode não ser muito clara ou não tratar de aspectos muito específicos.

Podem ser considerados critérios:

- » **Jurisprudência dos Tribunais;**
- » **Princípios constitucionais e legais;**
- » **Projetos**, *por exemplo, os projetos básico e executivo de uma obra, bem como o Termo de Referência (TR) são critérios em uma auditoria de obras, compras e serviços, pois detalham o que deve ser realizado pelo gestor do órgão/entidade;*
- » **Planos;**
- » **Editais;**
- » **Contratos**, *por exemplo, se o gestor praticou um ato ou executou um contrato de forma diferente do que estava previsto no mesmo, esse documento, suas cláusulas e regras será usado como critério para especificar a irregularidade do ato administrativo;*
- » **Acordos, convênios, termos de parceria, contratos de repasse;**
- » **Orientações de órgãos superiores e normatizadores**, *por exemplo, resoluções dos Conselhos Nacionais e Regionais de Contabilidade, Engenharia, Arquitetura e Agronomia (CRC, CONFEA e CREAs), que exigem uma determinada conduta do gestor;*
- » **Padrões e indicadores**, *por exemplo, o governo federal em um programa de vacinação estabelece como meta a vacinação de 90% da população abaixo de 5 anos. Essa meta é estabelecida baseada em um padrão internacional médico para promover a imunização da população. O critério é a meta do governo federal. A meta do programa de vacinação é o critério.*

5.3.3.4 Análises e Evidências

As análises e evidências são o conjunto de fatos devidamente coletados e registrados ao longo da auditoria, por meio de observações, inspeções, entrevistas, exames de documentos, entre outros procedimentos de auditoria, que se constituem em material probante. São os elementos que comprovam que a situação encontrada (condição) está ou não de acordo com os critérios. Para dar sustentação aos achados de auditoria, esses elementos devem atender aos requisitos básicos dos achados.

Para proceder adequadamente à coleta de evidências e às funções de avaliação, o profissional de auditoria deve considerar:

- » *os vários tipos de evidências, como elas diferem em espécie e confiabilidade, bem como as várias estratégias que podem ser empregadas para coletá-las;*
- » *os fatores que ajudam a determinar o que se constitui evidência suficiente, válida e relevante, necessária para dar suporte ao conteúdo do Relatório de Auditoria;*
- » *a conduta pessoal que deve manter e desenvolver, para assegurar que erros e tendências observados não ponham em risco o processo.*

Algumas evidências resultam de análises de fatos, dados e informações. Nesses casos, devem ser registradas, na Matriz de Achados, as evidências e a análise que as consubstanciou.

As evidências de auditoria podem ser classificadas quanto à forma, à fonte e ao tipo de prova obtida. Observar o disposto no tópico 5.1.1 Atributos das evidências do Capítulo V – Execução de Auditorias.

Cada evidência registrada na Matriz de Achados deve ser acompanhada da referência ao Documento de Auditoria (ex.: PT34) que a registra.

5.3.4 Causas

As causas consistem nas razões e nos motivos que levaram ao descumprimento da norma legal ou à ocorrência da condição de desempenho, representando a origem da divergência entre a condição e o critério. A identificação das causas com precisão permite a elaboração de recomendações adequadas e construtivas.

Listam-se, a seguir, as causas mais comuns observadas na prática da auditoria, ressaltando tratar-se de rol meramente exemplificativo:

- a) *insuficiência de recursos humanos, materiais e/ou financeiros;*
- b) *ausência de conhecimento técnico e de capacitação;*
- c) *comunicação interna deficiente;*
- d) *tempo insuficiente para a realização de tarefas;*
- e) *dolo, desinteresse, resistência à mudança;*
- f) *negligência ou descuido;*
- g) *ausência de segregação de funções e delegação de autoridade;*
- h) *falta de rodízio de funcionários;*
- i) *Controle Interno ineficiente;*
- j) *planejamento inadequado ou inexistente;*

5.3.5 Efeitos

Os efeitos são as reais consequências da diferença entre o critério preestabelecido e a condição constatada pelo profissional de Auditoria Governamental, representados por fatos que evidenciam os erros e prejuízos identificados e expressos, sempre que possível, em unidades monetárias ou em outras unidades de medida que demonstrem a necessidade de ações corretivas.

Os efeitos são decorrentes do achado e não das causas; podem ser concretos ou potenciais e financeiros ou não financeiros. Serão concretos quando comprovada sua ocorrência, caso em que, sempre que possível, devem ser mensurados.

Serão potenciais aqueles que não ocorreram, mas poderiam ter-se materializado em razão do achado. Serão financeiros os efeitos relacionados à economicidade e eficiência, a custos, despesas e receitas, e, não financeiros, os relacionados à melhoria em procedimentos gerenciais, com reflexo na qualidade dos bens ou serviços prestados pela Administração, ou que em nome dela sejam realizados por entidade privada ou organização não governamental, como a redução ou aumento do tempo de espera, do prazo de recolhimento do débito, do número de pessoas atendidas etc.

Se há um achado, necessariamente há um efeito, uma consequência para o órgão, o erário ou a sociedade, dele resultante.

A identificação dos efeitos permite caracterizar a importância do achado e reforçar a necessidade de atuação sobre as causas, bem como a apresentação de proposições específicas destinadas à sua reversão, quando possível.

Na descrição dos efeitos, deve-se levar em consideração que:

- a) *as causas e os efeitos estão inter-relacionados;*
- b) *a relação causa e efeito deve estar suficientemente clara para que a equipe possa elaborar proposições práticas e significativas;*
- c) *os efeitos podem estar circunscritos a setores isolados ou atuar de forma mais abrangente; constituir fatos isolados ou interferir no sistema como um todo;*

Os efeitos podem ultrapassar a área sob análise.

Exemplos:

- » *prejuízo ao erário pelo pagamento de vantagem remuneratória indevida ou pelo superfaturamento na aquisição de bens ou prestação de serviços;*
- » *prejuízo aos princípios da ampla competição e a igualdade entre possíveis licitantes (em caso de restrição indevida à participação de possíveis fornecedores/prestadores em licitação pública).*

5.3.6 Recomendações/Determinações

São as determinações e recomendações pugnadas pela equipe de auditoria para a regularização da situação inadequada, quando aplicável e corresponde à ação demandada do gestor, para compatibilizar a conduta aos critérios estipulados e baseia-se na relação de causa e efeito apontada no desenvolvimento do achado. Deve ser elaborada para suprimir as causas do achado de auditoria e, eventualmente, reparar os efeitos.

Ao se formular uma recomendação/determinação, deve-se considerar que, em momento posterior, a sua implementação será avaliada. Portanto, a equipe deve evitar recomendações/determinações que não possam ter mensuração objetiva do seu grau de implementação. A recomendação/determinação deverá ser elaborada de maneira que as ações dos gestores direcionadas ao seu atendimento sejam inequívocas, gerando produtos facilmente identificáveis e avaliáveis, qualitativa e quantitativamente.

Nas determinações sugere-se também a responsabilização dos gestores, aplicação de multa, a condenação em débito, aplicação de uma sanção de inidoneidade a uma empresa licitante, entre outras medidas.

Em se tratando de responsabilização do agente, deve-se anotar, literalmente, uma ou mais das recomendações/determinações listadas no tópico 5.5.9 do Título II deste Manual (proposta de encaminhamento – Matriz de Responsabilização). Neste caso, o detalhamento da recomendação/determinação, a quantificação dos valores e a individualização das responsabilidades deverão ser contemplados na Matriz de Responsabilização.

5.3.7 Benefícios Esperados

Neste elemento da Matriz de Achados, deve-se registrar o que se espera como consequência da implementação das proposições da

equipe de auditoria para sanar as causas do achado.

Em última instância, poder-se-ia pensar que o benefício esperado seria a reversão do achado de auditoria, mas, de fato, o que se pretende com este elemento é descrever analiticamente as alterações de aspectos específicos da situação encontrada, decorrentes da intervenção proposta.

Uma vez que a implementação das proposições deve gerar produtos objetivamente avaliáveis, os benefícios esperados estão relacionados diretamente às transformações que esses produtos promoverão na situação analisada.

É importante mensurar benefícios porque:

- » *demonstram a relevância dos resultados obtidos;*
- » *motivam o gestor a implementar as recomendações e determinações;*
- » *divulgam o impacto potencial da auditoria.*
- » *Os benefícios podem ser classificados quanto ao momento da apuração:*
 - » *benefícios estimados: estimados pela equipe de auditoria;*
 - » *benefícios potenciais: encapados pela administração superior do órgão de auditoria;*
 - » *benefícios efetivos: comprovadamente obtidos como decorrência da implantação das medidas sugeridas.*

Por exemplo: a equipe estima os benefícios que serão obtidos com os encaminhamentos propostos. Se a proposta da equipe for referenciada pelo Plenário do TCE/TO, de estimado, o benefício passa a ser potencial. O acórdão sinaliza que aquele valor tem que ser objeto de devolução. Quando comprovado o ressarcimento aos cofres públicos, o benefício passa a ser efetivo.

5.3.8 Referências

Neste campo, deve ser referenciado o item de verificação da

Matriz de Planejamento pertinente.

As referências permitem a vinculação dos papéis de trabalho que tenham influência recíproca, independente da área envolvida. As referências podem ser:

- a) **Externas:** *realizadas entre papéis de trabalho distintos, por meio da indicação do código do papel de referência. Todos os papéis envolvidos devem conter o código dos demais correlacionados com a referência.*

Exemplo: Durante o preenchimento da matriz de achados, para fazer referência a um papel de trabalho que serviu de evidência para a identificação de um achado, deve-se escrever o título/exercício do papel de trabalho no campo “Evidência” da Matriz de Achados (vide tópico relacionado à Matriz de Achados no item 5.3 deste documento).

- b) **Internas:** *realizadas dentro de um mesmo papel de trabalho, ainda que em folhas distintas.*

Exemplo: Para atender alguns procedimentos de fiscalização definidos em um papel de trabalho, o Analista e Técnico de Controle Externo pode, ao descrever as ações realizadas por ele, fazer menção ao tópico em que os procedimentos de fiscalização foram definidos, evitando a repetição de informações já contidas no papel de trabalho.

5.4 Boas Práticas

São consideradas boas práticas aquelas identificadas no âmbito do objeto da avaliação ou fora dele, que possam ser aplicadas integralmente ou com adaptações para melhorar o desempenho do Sistema de Controle Interno, do programa, da atividade ou da

instituição sob avaliação.

Não se trata de casos que simplesmente atendam ao padrão esperado, previsível, normal, mas de abordagens que possam agregar valor, que, comparativamente com o objeto da avaliação, tenham apresentado melhor desempenho e que possam servir de padrão para melhorá-lo, considerando sempre os aspectos da legalidade e os critérios aceitáveis de desempenho.

Quando as boas práticas forem aproveitáveis em outros setores da auditada ou em outras jurisdicionadas ou mereçam menção elogiosa, deverão ser registradas e constar como proposições.

5.5 Matriz de Responsabilização

O objetivo da Matriz de Responsabilização é evidenciar a responsabilização daquele que deu causa à irregularidade identificada na auditoria e a seus efeitos, bem como fundamentar a proposta de sanção ou sua não aplicação.

Quando o responsável não for conhecido, fica dispensado o preenchimento da Matriz. Nesse caso, é imprescindível que conste no Relatório de Auditoria determinação para a tomada das providências pertinentes a sua identificação.

A Matriz de Responsabilização deve ser preenchida sempre que houver achados que se constituam em irregularidades das quais o agente causador é conhecido. Deverão constar na Matriz apenas os nomes daqueles cuja conduta tenha contribuído para a irregularidade, independentemente de haver causa excludente.

Caso no mesmo achado haja mais de uma irregularidade, semelhantes ou não, a responsabilização deverá ser individualizada por irregularidade, mediante registro nos campos da Matriz.

Aplica-se essa Matriz também para os responsáveis solidários (pessoas físicas ou jurídicas), que devem ser sempre arrolados desde o início do processo, inclusive para fins de audiência e citação.

É bom lembrar que poderão ser responsabilizados grupos, tais

como conselhos, diretorias colegiadas, comissões etc., ocasião em que seus membros deverão ser identificados individualmente. Nesses casos, deverá ser verificado se algum dos membros se manifestou contrariamente, em ata, à decisão considerada irregular, quando então deverá ter seu nome não incluso entre os responsabilizados.

Excludentes: O preenchimento do campo é obrigatório nos casos em que houver evidências que permitam a exclusão da responsabilidade do agente. Entre outros, são exemplos de excludentes:

- a) *estrito cumprimento do dever legal;*
- b) *b) coação moral irresistível;*
- c) *c) inexigibilidade de conduta diversa.*

A Matriz de Responsabilização é composta dos seguintes campos:

- » *achados de auditoria;*
- » *irregularidade;*
- » *data (ou período) de ocorrência do fato;*
- » *responsável(eis);*
- » *período de exercício no cargo;*
- » *conduta;*
- » *nexo de causalidade;*
- » *culpabilidade;*
- » *proposta de encaminhamento.*

O modelo de Matriz de Responsabilização encontra-se no Anexo IV.

5.5.1 Achados de Auditoria

Descrição genérica do fato tido como irregular, conforme descrito na Matriz de Achados. Ex.: Sobrepreço em processos de licitação.

5.5.2 Irregularidade

Especificação de cada fato tido como irregular dentro de um mesmo achado. Ex.: irregularidades: (i) sobrepreço nos itens 1, 2 e 3 da Licitação A; (ii) sobrepreço nos itens 2, 3 e 4 da Licitação B.

5.5.3 Data (ou período) de Ocorrência do Fato

Indicação da data ou período de ocorrência do fato tido por irregular. Em se tratando de irregularidades de efeitos continuados, o período correspondente deverá também, ser considerado.

É fundamental que a data ou período da ocorrência dos fatos e seus efeitos sejam exatos, já que a responsabilização se torna inadequada se o fato tiver ocorrido durante afastamento do agente.

5.5.4 Responsável(eis)

Nome, matrícula, cargo e CPF do agente. No caso de pessoa jurídica, informar razão social, CNPJ, endereço e nome e CPF do representante ou preposto.

Em se tratando de irregularidade com muitos responsáveis, para não prejudicar a organização visual da matriz, sugere-se fazer remissão à lista anexa, na qual podem ser organizados os dados pertinentes a cada um dos responsáveis.

5.5.5 Período de Exercício no Cargo

Indicação do período de exercício no cargo do agente que deu causa à irregularidade, seja como titular ou substituto.

5.5.6 Conduta

Indicação da ação ou omissão, culposa (por negligência, imprudência ou imperícia) ou dolosa (por ter o responsável almejado

produzir o resultado ou ter assumido o risco de produzi-lo), que deu causa à irregularidade.

Em caso de omissão é fundamental a identificação nos autos de documentação (Lei, Estatuto, Regimento etc.) que comprove o dever de agir.

5.5.7 Nexo de Causalidade

É a evidência de que a ação ou omissão do responsável contribuiu para a irregularidade. Para facilitar o preenchimento do campo “Nexo de causalidade”, a equipe pode, hipoteticamente, retirar do contexto a conduta do responsável e se perguntar se ainda assim o resultado teria ocorrido e, caso positivo, se teria ocorrido com a mesma gravidade.

A inexistência de nexos de causalidade significa que o agente não pode ser responsabilizado pelo resultado, não devendo, assim, figurar na Matriz.

5.5.8 Culpabilidade

Reprovabilidade da conduta do gestor (não se aplica a pessoas jurídicas). Para preenchimento do campo “Culpabilidade”, devem-se responder as seguintes perguntas:

- a) *houve boa-fé do gestor?*
- b) *o gestor praticou o ato após prévia consulta a órgãos técnicos ou, de algum modo, respaldado em parecer técnico?*
- c) *é razoável afirmar que era possível ao gestor ter consciência da ilicitude do ato que praticara?*
- d) *era razoável exigir do gestor conduta diversa daquela que ele adotou, consideradas as circunstâncias que o cercavam? Caso afirmativo, qual seria essa conduta?*

5.5.9 Proposta de Encaminhamento

Na Matriz de Responsabilização, a proposta de encaminhamento poderá ser cumulativa e pode ser assim classificada:

- a) *imputação de débito;*
- b) *sanção (multa, inabilitação etc.);*
- c) *afastamento do cargo;*
- d) *não imputação de sanção ou débito;*
- e) *encaminhamento para autoridade competente;*
- f) *instauração de Tomada de Contas ou Tomada de Contas Especial - TCE, quando não quantificado o débito;*
- g) *conversão dos autos de auditoria em Tomada de Contas, quando for o caso.*

CAPÍTULO VI

6. RELATÓRIO DE AUDITORIA

6.1 Introdução

O Relatório de Auditoria é o documento técnico obrigatório utilizado pelo profissional de Auditoria Governamental para relatar suas constatações, análises, opiniões, conclusões e sugestões de determinações/recomendações sobre o objeto da auditoria, e que deve obedecer a normas específicas quanto à forma de apresentação e objetivos. Seu conteúdo variará segundo a natureza, tamanho e complexidade de cada Auditoria Governamental executada.

Para cada auditoria, os profissionais de auditoria devem preparar um relatório por escrito, em linguagem impessoal, cujo conteúdo deve ser objetivo, convincente, construtivo, útil e de fácil compreensão, isento de imprecisões e ambiguidades, incluindo apenas informações relevantes para os objetivos da auditoria, devidamente apoiados por evidências adequadas e pertinentes.

Os relatórios devem ser minuciosamente revisados pelo coordenador da equipe de auditoria e pelo profissional de auditoria responsável pela supervisão do trabalho, com vistas a assegurar o atendimento dos requisitos acima elencados.

No Relatório devem ser observados os seguintes preceitos:

- » *a correção, coesão, clareza e concisão são fundamentais;*
- » *o supérfluo (adjetivações inúteis, circunlóquios e orações subordinadas desenvolvidas) deve ser evitado;*
- » *os parágrafos devem ser curtos;*
- » *o estilo da escrita deve ser simples;*
- » *a obscuridade e as ideias desconexas devem ser evitadas;*
- » *a maneira mais curta e direta de expor uma ideia é a melhor;*

- » *a moderação é necessária, exageros de linguagem e ênfase desnecessária devem ser evitados;*
- » *os parágrafos devem ser numerados a partir do segundo;*
- » *as folhas devem ser numeradas;*
- » *os anexos devem ser numerados para facilitar referências.*

A redação do Relatório de Auditoria deve ser, portanto:

- » *clara: a informação deve ser revelada de forma lógica e bem ordenada, possibilitando a qualquer pessoa, ainda que não versada na matéria, entendê-la;*
- » *precisa: a informação deve ser isenta de incertezas ou ambiguidades, não deve deixar dúvidas ou obscuridades que possam causar interpretações diversas, devendo ser exata, correta e pormenorizada;*
- » *oportuna: a informação deve ser divulgada em tempo hábil para que a adoção de medidas ou seus efeitos possam ser tempestivos e efetivos;*
- » *imparcial: a informação deve ser fiel aos fatos, focando-os como verdadeiramente aconteceram, com neutralidade, conforme as provas evidenciadas e sem a emissão de juízo de valor;*
- » *objetiva: a informação deve ser direta, útil, sem distorções, de fácil entendimento e correspondente ao exame ou avaliação realizados;*
- » *concisa: a informação deve ser breve, escrita sem detalhes desnecessários, mas de forma precisa e de fácil entendimento por todos, sem necessidade de explicações adicionais;*
- » *completa: a informação, embora concisa, deve ser descrita de forma inteira, acabada, terminativa, sem omissões ou supressões, sem faltar nenhum conteúdo ou significado;*
- » *conclusiva: a informação revelada deve permitir a formação de opinião sobre os trabalhos realizados;*
- » *construtiva: a informação deve expressar formas de auxílio, quanto às medidas corretivas e as providências que se fizerem necessárias; não devem ser utilizadas expressões duras, ofensivas, adjetivadas, comentários desnecessários, inoportunos ou depreciativos;*

- » *simples: a informação deve ser descrita de forma natural, em linguagem de fácil compreensão e interpretação, sem termos complexos, técnicos ou embaraçantes. Quando for necessária a utilização de termos técnicos, esses devem ser explicados em notas de rodapé;*
- » *impessoal: a informação deve ser relatada mediante linguagem impessoal e razões pessoais não devem influir na apresentação de quaisquer fatos.*

O Relatório deverá conter exposição detalhada de fatos e circunstâncias verificados em auditoria, observando a estrutura disposta no tópico 6.2 - Estrutura do Relatório do Título II deste Manual. Sua elaboração terá por base o conteúdo da Matriz de Achados e, quando houver, da Matriz de Responsabilização.

Uma versão prévia do Relatório deve ser apresentada ao gestor para suas considerações.

Na versão final do Relatório, é necessário incluir: os comentários do gestor, quando existentes; os casos em que não for possível apresentar proposições apropriadas, apontando as causas da impossibilidade e o trabalho necessário à sua formulação; e os assuntos, os pontos ou as questões que requeiram trabalhos adicionais e que, apesar de identificados, não estavam contemplados no objetivo do trabalho ou não foram explorados por não ter sido possível ampliar o escopo para melhor avaliá-los.

Quando a equipe de auditoria e o supervisor avaliarem que as ocorrências identificadas precisam ser saneadas de imediato e suas soluções não podem esperar, sob pena de perder a eficácia e a efetividade da auditoria, ou que a complexidade do Relatório Final poderá ensejar empecilho à celeridade processual ou constituir óbice ao adequado acompanhamento das medidas saneadoras propostas, ou, ainda, quando os trabalhos demandarem, em razão de sua peculiaridade, muito tempo para sua conclusão, a equipe e o supervisor poderão, motivadamente, optar pela apresentação de Relatório Parcial. Inclusive isso pode acontecer

em autos apartados, à medida que cada etapa de desenvolvimento dos trabalhos for concluída, sendo requerida, no entanto, a apresentação do Relatório Final, contendo a conclusão sobre o objeto auditado, como um todo.

O Relatório Parcial e o Final deverão observar todos os requisitos previstos neste Capítulo, dispensada na versão Final, a oitiva do auditado apenas em relação aos tópicos e recomendações cuja manifestação do auditado já tenha sido requerida em Relatório Parcial.

No Relatório de Auditoria deve constar a data de encerramento dos trabalhos de campo. A data aposta no relatório informa ao leitor que o profissional de Auditoria Governamental levou em consideração o efeito de atos, fatos ou operações das quais teve conhecimento até aquela data.

6.2 Estrutura do Relatório

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO

1.1 Informação

1.1.1 Da fiscalização

1.1.2 Da identificação

1.1.3 Dos processos conexos

1.2 Objetivos

1.2.1 Geral

1.2.2 Específicos

1.3 Escopo

1.4 Metodologia

1.5 Fontes de critérios

1.6 Limitações

2. RESULTADO DA AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO

3. RESULTADOS DA AUDITORIA

3.1 Item de verificação

3.1.1 Achados de Auditoria

Tópicos não numerados:

Condição

Critérios

Análises e Evidências

Causas

Efeitos

Recomendações/determinações

Benefícios Esperados

Responsabilização

4. ACOMPANHAMENTO DE AUDITORIAS ANTERIORES

5. CONCLUSÃO

6. ENCAMINHAMENTO DO RELATÓRIO

7. ANEXOS

6.2.1 Sumário

Consiste na enumeração dos capítulos e itens (tópicos) do Relatório de Auditoria, conforme Manual de Redação Oficial adotado pelo Tribunal de Contas do Estado do Tocantins.

6.2.2 Introdução

Na introdução, deverão ser transcritos os seguintes tópicos do Planejamento de Auditoria: Informação, Da fiscalização, Da identificação, Dos processos conexos, Objetivos Geral e Específicos, Escopo, Metodologia, Fontes de Critérios e Limitações.

Deverá ser informada toda e qualquer limitação que a equipe tenha enfrentado durante a execução da auditoria que teve reflexo nos resultados do trabalho, como, por exemplo, falta de acesso a locais, pessoas, dados etc.

A introdução contemplará, ainda, os seguintes tópicos:

- a) **metodologia:** *descrição das técnicas de auditoria empregadas;*
- b) *b) fonte de critérios: considerações gerais sobre a fonte e a escolha dos critérios utilizados na auditoria.*

6.2.3 Resultados da Avaliação do Controle Interno

Transcrição objetiva do resultado da avaliação do Controle Interno realizada conforme disposto no tópico 4.6 Avaliação do Controle Interno, do Título IV, deste Manual.

6.2.4 Resultados da Auditoria

Neste tópico são apresentados os pontos significativos que foram detectados quando da fase de Execução da Auditoria. Os achados, com suas respectivas recomendações, devem ser ordenados por assuntos abordados em, no máximo, cinco linhas em cada parágrafo.

As recomendações devem proporcionar a expressiva melhoria dos órgãos/entidades, ou programas, projetos e atividades auditadas. Também devem ser feitas recomendações quanto ao cumprimento das leis e regulamentos, quando se notarem significativas omissões e/ou desvios nesse particular.

Quando necessário ou útil, podem ser incorporadas fotografias digitalizadas, ao longo do texto, de forma a permitir melhor entendimento dos pontos, bem como o incremento na qualidade da apresentação. Deve-se, entretanto, cuidar para que as imagens tenham definição satisfatória e representem bem o conteúdo dos argumentos.

As considerações dos responsáveis e/ou ordenador de despesa sobre os achados de auditoria, quando previamente apresentados, deverão ser relatadas em parágrafo específico.

6.2.5 Acompanhamento de Auditorias Anteriores

Esta seção deve relatar a situação anterior e atual das principais recomendações dos relatórios anteriores e as soluções implementadas pelos responsáveis quanto ao atendimento das mesmas, evidenciando os casos de cumprimento ou reincidência.

As realizações de iniciativa dos gestores, identificadas durante a auditoria como positivas, devem ser incluídas neste item, ao lado das deficiências. Tal informação é necessária para apresentar a situação que os auditores encontraram e propiciar o equilíbrio apropriado ao Relatório. Além disso, a inclusão de tais observações pode gerar o aprimoramento do desempenho de organizações que tomarem conhecimento do seu conteúdo.

Devem ser registrados os comentários obtidos por meio da cientificação ou reunião com o responsável e/ou ordenador de despesa. Este procedimento permite que esses possam agregar comentários que julguem pertinentes para a melhor compreensão das questões abordadas no acompanhamento das recomendações anteriores.

6.2.6 Conclusão

Corresponde ao desfecho do Relatório, quando os profissionais de auditoria emitirão seus comentários finais, de forma resumida, sobre o objeto auditado. As informações contidas neste tópico devem decorrer, naturalmente, do conteúdo exposto ao longo do Relatório.

Devem ser incluídos no relatório quaisquer temas ou questões consideradas relevantes pela equipe de auditoria, mas que não façam parte dos objetivos da fiscalização, para que sejam examinados oportunamente.

As referências dos achados devem indicar o(s) número(s) do(s) item(s) em que cada um deles é tratado no relatório.

Sugerir a citação dos responsáveis ou solidários, penalidades cabíveis, quantificação de dano, quando for o caso, e encaminhamento para relatoria para citação de defesa.

Quando do encaminhamento de trabalhos, relatórios e informações revestidas do caráter de confidencialidade, sua entrega deverá ser feita aos níveis hierárquicos determinados na legislação pertinente.

6.2.7 Anexos

Nesta parte, devem ser incluídos quaisquer detalhamentos necessários ao entendimento dos argumentos apresentados e cuja inserção no texto principal prejudicaria o desenvolvimento da exposição.

Vale ressaltar que nem todas as evidências que sustentam os achados de auditoria e que compõem os papéis de trabalho devem ser anexadas, mas somente aquelas sem as quais não seria possível o perfeito entendimento do conteúdo do Relatório ou comprovação dos fatos relevantes (vide item 3.9).

Todas as explicações técnicas necessárias à compreensão da informação contida no Relatório, que poderiam, em razão de sua extensão e complexidade, desviar o foco do assunto se colocadas no corpo do Relatório, serão registradas nos anexos.

6.3 Supervisão e Revisão dos Trabalhos

A supervisão e revisão dos trabalhos de auditoria envolvem os profissionais de auditoria, de forma que o processo de avaliação seja contínuo, que os problemas sejam detectados e analisados com antecedência e a comunicação seja imediata.

Os trabalhos de auditoria devem ser supervisionados em todas as suas fases para garantir que os objetivos sejam atingidos, a qualidade seja assegurada e as equipes se desenvolvam.

Os processos de supervisão e revisão são importantes e não devem ser efetuados de maneira superficial ou apressada. Sua importância tem fundamento na necessidade de certificar-se de que a evidência é clara, demonstrável e objetiva, em respaldo aos trabalhos efetuados e aos achados relacionados. A supervisão e a revisão

devem levar em consideração alguns fatores, como por exemplo:

- a) *conformidade com o planejamento da auditoria e com a legislação pertinente;*
- b) *precisão, confiabilidade do trabalho executado e aceitabilidade dos papéis relacionados como evidências e dos resultados alcançados ou dos achados apresentados;*
- c) *conformidade com as normas para apresentação de documentos de auditoria.*

CAPÍTULO VII

7. MONITORAMENTO

A fase de monitoramento tem o propósito de acompanhar o andamento e certificar a efetiva implantação das recomendações e determinações aprovadas pelo Plenário e encaminhadas aos responsáveis. Esse expediente tenderá a aumentar a efetividade da Auditoria, que terá seus efeitos estendidos para além do momento da avaliação, permitindo acompanhar as mudanças de rumo e as correções demandadas.

O processo de monitoramento divide-se em três etapas:

1ª) A primeira consiste na avaliação do Plano de Ação, especialmente quanto às medidas apontadas pelo gestor e à razoabilidade dos prazos e metas, quando houver. Observada alguma inadequação no Plano de Ação, o fato deverá ser levado ao conhecimento do Relator, acompanhado das propostas pertinentes.

2ª) A segunda é o acompanhamento da implantação gradual das medidas. Nesta etapa, deve-se realizar inspeção ou requerer ao servidor indicado pelo gestor, em periodicidade adequada, informações quanto às metas alcançadas ou estágio em que se encontram as medidas em curso, até a sua conclusão. Quando observada morosidade injustificada no adimplemento das proposições, o fato deverá ser levado ao conhecimento do Relator, acompanhado das propostas pertinentes.

3ª) A terceira consiste na certificação da implantação total das medidas propostas e, se for o caso, da sua efetividade, isto é, sua adequação aos objetivos pretendidos. Esta etapa poderá ser materializada por meio de inspeção, auditoria determinada para esse fim.

As avaliações procedidas nas duas primeiras etapas deverão ser documentadas e juntadas aos autos do processo de auditoria. Con-

cluída a terceira etapa, os autos deverão ser submetidos ao Plenário para conhecimento, adoção de eventuais medidas ou arquivamento.

Na ausência do Plano de Ação, o monitoramento poderá ser realizado por meio das atividades rotineiras de controle.

ANEXO I – PLANEJAMENTO DE AUDITORIA



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO TOCANTINS
DIRETORIA GERAL DE CONTROLE EXTERNO
[NOME DA DIRETORIA]

PLANEJAMENTO DE AUDITORIA

1. Apresentação
2. Conhecimento do Objeto e Identificação das áreas/Pontos Potencialmente Significantes
 - 2.1 Objeto da Auditoria
 - 2.2 Campo de Atuação
 - 2.3 Missão Institucional
 - 2.4 Objetivos Atuais
 - 2.5 Recursos Envolvidos
 - 2.6 Legislação e Normas Aplicáveis
3. Definição do Objeto Geral da Auditoria
4. Definição dos Objetivos Específicos (Itens de Verificação)
 - Técnica
 - Limitações
 - Responsável
 - Período de Realização dos Exames
 - Dias Úteis
5. Delimitação do Escopo
 - Critério
 - Informações requeridas

Fonte

Procedimentos

6. Avaliação do Controle Interno (os subtópicos são mera sugestão)
 - 6.1 Sistema de Controle Interno, conforme ACCI
 - 6.1.1 Pontos Fortes
 - 6.1.2 Pontos Fracos
 - 6.1.3 Causa
 - 6.1.4 Consequência
 - 6.1.5 Amplitude
 - 6.1.6 Proposta de Melhoria
 - 6.7 Grau de Confiança do Sistema de Controle Interno [opinar se é fraco, adequado ou forte]
 - 6.8 Resultado da Avaliação do Controle Interno
7. Estabelecimento do Risco de Auditoria
8. Definição do Perfil da Equipe
9. Recursos Necessários
10. Seleção da Amostra
11. Cronograma

Anexo - Matriz de Planejamento

[Nome do Servidor]
Mat. nº

[Nome do Servidor]
Mat. nº

ANEXO II – MATRIZ DE PLANEJAMENTO

PT _____

QA 1: [Primeira Questão de Auditoria]

Itens de Verificação	Critério	Informações requeridas	Fonte	Procedimentos	Técnica	Limitações	Responsável	Dias Úteis	Referência
i1.1									
i1.2									
i1.n									

Data de elaboração: ____/____/____ Elaborada por: _____ Supervisão: _____

ANEXO III – MATRIZ DE ACHADOS

QA 1: [Primeira Questão de Auditoria]

PT _____

Ref.	Achados de Auditoria	Condição	Critérios	Análise e Evidências	Causas	Efeitos	Recomendações/ Determinações	Benefícios Esperados	Referência
A1.1									
A1.2									
A1.n									

Data de elaboração: ____/____/____ Elaborada por: _____ Supervisão: _____

ANEXO IV – MATRIZ DE RESPONSABILIZAÇÃO

PT ____

Ref.	Achados de Auditoria	Irregularidade	Data (ou período) de ocorrência do fato	Responsável	Período de exercício no cargo	Conduta	Nexo de Causalidade	Culpabilidade	Proposta de Encaminhamento
R.1									
R.2									
R.n									

Data de elaboração: ____/____/____ Elaborada por: _____ Supervisão: _____

ANEXO V – MODELO DE PLANO DE AÇÃO

Identificação do Proponente

Órgão/Entidade:

Responsável¹: (nome / cargo / telefone / email)

Determinações e Recomendações do TCE-TO (Itens da Decisão)	Medidas a serem adotadas para cumprimento das proposições (Ações)	Período para a implementação	Responsável	Justificativa
I.a) texto da recomendação	A1) ...	Início / Término		
	A2) ...			
	A3) ...			
II.b) texto da recomendação	A4) ...			
	A5) ...			
II) texto da recomendação	A6) ...			

Data:

Assinatura do Gestor:

¹ Identificação do Responsável indicado para prestar informações ao Tribunal, durante o monitoramento.

ANEXO VI – CÓDIGO DE ÉTICA DOS SERVIDORES DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO TOCANTINS

RESOLUÇÃO ADMINISTRATIVA TCE/TO N.º 01, DE 29 DIAS DO MÊS DE FEVEREIRO DE 2012.

Institui o Código de Ética dos Servidores do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins.

O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO TOCANTINS, no uso de suas atribuições, com fundamento no artigo 3º da Lei Estadual nº 1.284, de 17 de dezembro de 2001, c/c artigos 276 e 340, II, do Regimento Interno, Considerando que o artigo 384 do Regimento Interno desta Corte de Contas determina que “os servidores do Tribunal, além das normas pertinentes à natureza do vínculo que entretenham, serão regidos pelo Código de Ética do Tribunal.”; Considerando a observância do que dispõe a Lei Estadual nº 1.818/2007, cujos termos instituem Estatuto dos Servidores Públicos Civis do Estado do Tocantins;

Considerando, ainda, a busca incansável desta Corte de Contas pela atualização e controle da qualidade de suas normas; RESOLVE:

TÍTULO I DISPOSIÇÕES PRELIMINARES

Art. 1º Fica instituído o Código de Ética dos Servidores do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins.

Art. 2º São servidores do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins, para os fins deste Código, os legalmente investidos em cargo público pertencen-

te ao quadro dessa instituição.

Parágrafo único. O disposto neste Código aplica-se, no que couber, a todo aquele que, mesmo pertencendo a outra instituição, preste serviço ou desenvolva qualquer atividade junto ao Tribunal, de natureza permanente, temporária ou excepcional, ainda que sem retribuição financeira por parte do Tribunal.

Art. 3º O exercício de cargo público exige conduta compatível com os preceitos deste Código, sem prejuízo da observância dos demais deveres e proibições legais e regulamentares.

TÍTULO II DOS PRINCÍPIOS GERAIS

Art. 4º São princípios e valores fundamentais a serem observados pelos servidores do Tribunal de Contas no exercício do seu cargo ou função:

I - o interesse público, a preservação e a defesa do patrimônio público;

II - a legalidade, a impessoalidade, a moralidade e a transparência;

III - a honestidade, a dignidade, o respeito e o decoro;

IV - a qualidade, a eficiência e a equidade dos serviços públicos;

V - a integridade;

VI - a independência, a objetividade e a imparcialidade;

VII - o sigilo profissional;

VIII - a competência;

IX - o desenvolvimento profissional.

Parágrafo único. Os atos, comportamentos e atitudes dos servidores incluirão sempre uma avaliação de natureza ética, de modo a harmonizar as práticas pessoais com os valores institucionais.

TÍTULO III DOS DEVERES

Art. 5º. São deveres fundamentais do servidor público:

- I - desempenhar, a tempo, as atribuições do cargo e/ou função de que seja titular;
- II - exercer suas atribuições com rapidez, perfeição e rendimento, pondo fim ou procurando prioritariamente resolver situações procrastinatórias, principalmente diante de filas ou de qualquer outra espécie de atraso na prestação dos serviços pelo setor em que exerça suas atribuições;
- III - ser probo, reto, leal e justo, demonstrando toda a integridade do seu caráter, escolhendo sempre, quando estiver diante de duas opções, a melhor e a mais vantajosa para o interesse público;
- IV - jamais retardar qualquer prestação de contas, condição essencial da gestão dos bens, direitos e serviços da coletividade a seu cargo;
- V - tratar cuidadosamente os usuários dos serviços, aperfeiçoando o processo de comunicação e contato com o público;
- VI - ter consciência de que seu trabalho é regido por princípios éticos que se materializam na adequada prestação dos serviços públicos;
- VII - ser cortês, ter urbanidade, disponibilidade e atenção, respeitando a capacidade e as limitações individuais de todos os usuários do serviço público, sem qualquer espécie de preconceito ou distinção de raça, sexo, nacionalidade, cor, idade, religião, cunho político e posição social;
- VIII - ter respeito à hierarquia, porém sem nenhum temor de representar contra qualquer comprometimento indevido da estrutura em que se funda o Poder Estatal;
- IX - evitar assumir posição de intransigência perante a chefia ou colegas de trabalho, respeitando os posicionamentos e as ideias divergentes, sem prejuízo de representar contra qualquer ato irregular;
- X - cumprir as ordens superiores, exceto quando manifestamente ilegais;
- XI - representar contra ilegalidade, omissão ou abuso de poder;
- XII - resistir a todas as pressões de superiores hierárquicos, de contratantes, interessados e outros que visem obter quaisquer favores, benesses ou vantagens indevidas em decorrência de ações morais, ilegais ou aéticas e denunciá-las;
- XIII - ser assíduo e frequente ao serviço, na certeza de que sua ausência provoca danos ao trabalho ordenado, refletindo negativamente em todo o sistema;

- XIV - comunicar, imediatamente, a seus superiores todo e qualquer ato ou fato contrário ao interesse público que tiver ciência em razão do cargo;
- XV - manter limpo e em perfeita ordem o local de trabalho, seguindo os métodos mais adequados à sua organização e distribuição;
- XVI - participar dos movimentos e estudos que se relacionem com a melhoria do exercício de suas funções, tendo por escopo a realização do bem comum;
- XVII - apresentar-se ao trabalho com vestimentas adequadas ao exercício da função;
- XVIII - manter-se atualizado com as instruções, as normas de serviço e a legislação pertinente ao órgão onde exerce suas funções;
- XIX - conhecer e cumprir as normas legais, bem como as boas práticas formalmente descritas e recomendadas por autoridade competente do Tribunal, visando a desempenhar suas responsabilidades com competência e obter elevados níveis de profissionalismo na realização dos trabalhos;
- XX - empenhar-se em seu desenvolvimento profissional, mantendo-se atualizado quanto a novos métodos, técnicas e normas de trabalho aplicáveis à sua área de atuação;
- XXI - disseminar no ambiente de trabalho informações e conhecimentos obtidos em razão de treinamentos ou de exercício profissional e que possam contribuir para a eficiência dos trabalhos realizados pelos demais servidores;
- XXII - adotar atitudes e procedimentos objetivos e imparciais, em particular, nas instruções e relatórios que deverão ser tecnicamente fundamentados, baseados exclusivamente nas evidências obtidas e organizadas de acordo com as normas do Tribunal;
- XXIII - facilitar a fiscalização de todos os atos ou serviços por quem de direito;
- XXIV - exercer, com estrita moderação, as prerrogativas funcionais que lhe sejam atribuídas, abstendo-se de exercê-las contrariamente aos legítimos interesses dos usuários dos serviços públicos estaduais;
- XXV - abster-se, de forma absoluta, de exercer sua função, poder ou autoridade com finalidade estranha ao interesse público, mesmo que observando as formalidades legais e não cometendo qualquer violação expressa à lei;
- XXVI - atender com presteza ao público em geral, prestando as informa-

ções requeridas, salvo as protegidas por sigilo;

XXVII - zelar pela economia do material e conservação do patrimônio público;

XXVIII - manter sob sigilo dados e informações de natureza confidencial obtidas no exercício de suas atividades ou, ainda, de natureza pessoal de colegas e subordinados que só a eles digam respeito, às quais, porventura, tenha acesso em decorrência do exercício profissional, informando à chefia imediata ou à autoridade responsável quando tomar conhecimento de que assuntos sigilosos estejam ou venham a ser revelados;

XXIX - informar à chefia imediata, quando notificado ou intimado para prestar depoimento em juízo sobre atos ou fatos de que tenha tomado conhecimento em razão do exercício das atribuições do cargo que ocupa, com vistas ao exame do assunto;

XXX - divulgar e informar a todos os integrantes da sua classe sobre a existência deste Código de Ética, estimulando o seu integral cumprimento.

Art. 6º São deveres dos Servidores Públicos do Tribunal de Contas em relação aos Poderes Públicos e Instituições:

I - zelar pela adequada aplicação das normas constitucionais, das leis e regulamentos;

II - exercer as prerrogativas do cargo com dignidade e respeito à causa pública;

III - receber respeitosamente as autoridades públicas, as partes e terceiros interessados;

IV - zelar pela celeridade na tramitação dos processos.

TÍTULO IV DAS VEDAÇÕES

Art. 7º Aos servidores do Tribunal de Contas é vedada a prática de qualquer ato que atente contra a honra e a dignidade de sua função pública, os compromissos éticos assumidos neste Código e os valores institucionais, em especial:

- I - o uso do cargo ou função, facilidades, amizades, tempo, posição e influências, para obter qualquer favorecimento, para si ou para outrem;
- II - prejudicar deliberadamente a reputação de outros servidores ou de cidadãos que deles dependam;
- III - discriminar colegas de trabalho, superiores, subordinados e demais pessoas com quem se relacionar em função do trabalho, em razão de preconceito ou distinção de raça, sexo, orientação sexual, nacionalidade, cor, idade, religião, tendência política, posição social ou quaisquer outras formas de discriminação;
- IV - adotar qualquer conduta que interfira no desempenho do trabalho ou que crie ambiente hostil, ofensivo ou com intimidação, tais como ações tendenciosas geradas por simpatias, antipatias ou interesses de ordem pessoal, sobretudo e especialmente o assédio sexual ou o assédio moral, no sentido de desqualificar outros, por meio de palavras, gestos ou atitudes que ofendam a autoestima, a segurança, o profissionalismo ou a imagem;
- V - atribuir a outrem erro próprio;
- VI - apresentar como de sua autoria ideias ou trabalhos de outrem;
- VII - permitir que perseguições, simpatias, antipatias, caprichos, paixões ou interesses de ordem pessoal interfiram no trato com o público, com os jurisdicionados administrativos ou com colegas hierarquicamente superiores ou inferiores;
- VIII - ser, em função de seu espírito de solidariedade, conivente com erro ou infração a este Código de Ética;
- IX - usar de artifícios para procrastinar ou dificultar o exercício regular de direito por qualquer pessoa, causando-lhe dano moral ou material;
- X - deixar de utilizar os avanços técnicos e científicos ao seu alcance ou do seu conhecimento para atendimento do seu mister;
- XI - pleitear, solicitar, provocar, sugerir ou receber qualquer tipo de ajuda financeira, gratificação, prêmio, comissão, doação ou vantagem de qualquer espécie, para si, familiares ou qualquer pessoa, para o cumprimento da sua missão ou para influenciar outro servidor para o mesmo fim;
- XII - alterar ou deturpar o teor de documentos que deva encaminhar para providências;

- XIII - iludir ou tentar iludir qualquer pessoa que necessite do atendimento dos serviços públicos prestados por este Tribunal de Contas;
- XIV - desviar servidor público e/ou recursos materiais da repartição para atendimento a interesse particular;
- XV - retirar da repartição pública, sem estar legalmente autorizado, qualquer documento, livro ou bem pertencente ao patrimônio público;
- XVI - fazer ou extrair cópias de relatórios ou de quaisquer outros trabalhos ou documentos ainda não publicados, pertencentes ao Tribunal, para utilização em fins estranhos aos seus objetivos ou à execução dos trabalhos a seu encargo, sem prévia autorização da autoridade competente;
- XVII - divulgar ou facilitar a divulgação, por qualquer meio, de informações sigilosas obtidas por qualquer forma em razão do cargo ou função e, ainda, de relatórios, instruções e informações constantes em processos cujo objeto ainda não tenha sido apreciado, sem prévia autorização da autoridade competente;
- XVIII - publicar, sem prévia e expressa autorização, estudos, pareceres e pesquisas realizados no desempenho de suas atividades no cargo ou função, cujo objeto ainda não tenha sido apreciado;
- XIX - alterar ou deturpar, por qualquer forma, valendo-se da boa fé de pessoas, órgãos ou entidades fiscalizadas, o exato teor de documentos, informações, citação de obra, lei, decisão judicial ou do próprio Tribunal;
- XX - manifestar-se em nome do Tribunal, quando não autorizado e habilitado para tal, nos termos da política interna de comunicação social;
- XXI - fazer uso de informações privilegiadas obtidas no âmbito interno de seu serviço, em benefício próprio, de parentes, de amigos ou de terceiros;
- XXII - apresentar-se embriagado ou sob efeito de quaisquer drogas ilegais no ambiente de trabalho ou, fora dele, em situações que comprometam a imagem pessoal e, por via reflexa, a institucional;
- XXIII - ausentar-se do serviço durante o expediente, sem prévia autorização do chefe imediato;
- XXIV - exercer quaisquer atividades que sejam incompatíveis com o exercício do cargo ou função e com o horário de trabalho;
- XXV - recusar-se a atualizar seus dados cadastrais e previdenciários quan-

do solicitado;

XXVI - cometer insubordinação em serviço;

XXVII - introduzir ou distribuir, no órgão de trabalho, quaisquer escritos que atentem contra a disciplina e a moral;

XXVIII - utilizar a internet para jogos ou acesso a páginas de conteúdo pornográfico ou outras atividades estranhas ao serviço;

XXIX - expor quaisquer servidores, especialmente os subordinados, a situações humilhantes, constrangedoras, desumanas, aéticas, de longa duração, repetitivas, capazes de desestabilizar a relação da vítima com o ambiente de trabalho, durante a jornada de trabalho e no exercício de suas funções;

XXX - realizar prática de atos de comércio dentro das instalações deste Tribunal de Contas.

TÍTULO V

DA POSTURA PERANTE O FISCALIZADO

Art. 8º Durante os trabalhos de fiscalização a cargo do Tribunal, o servidor deverá:

I - estar preparado para esclarecer questionamentos acerca das competências do Tribunal, bem como sobre normas regimentais pertinentes às ações de fiscalização;

II - manter atitude de independência em relação ao fiscalizado, evitando postura de superioridade, inferioridade ou preconceito relativo a indivíduos, órgãos e entidades, projetos e programas;

III - evitar que interesses pessoais e interpretações tendenciosas interfiram na apresentação e tratamento dos fatos levantados, bem como abster-se de emitir opinião preconcebida ou induzida por convicções político-partidária, religiosa ou ideológica;

IV - manter a necessária cautela no manuseio de papéis de trabalho, documentos extraídos de sistemas informatizados, exibição, gravação e transmissão de dados em meios eletrônicos, a fim de que deles não venham

tomar ciência pessoas não autorizadas pelo Tribunal;

V - apresentar-se, nas fiscalizações, com vestimentas adequadas ao exercício da função;

VI - cumprir os horários e os compromissos agendados com o fiscalizado;

VII - manter discrição na solicitação de documentos e informações necessários aos trabalhos de fiscalização;

VIII - evitar empreender caráter inquisitorial às indagações formuladas aos fiscalizados;

IX - manter-se neutro em relação às afirmações feitas pelos fiscalizados, no decorrer dos trabalhos de fiscalização, salvo para esclarecer dúvidas sobre os assuntos previstos no inciso I deste artigo;

X - alertar o fiscalizado, quando necessário, das sanções aplicáveis em virtude de sonegação de processo, documento ou informação e obstrução ao livre exercício das atividades de controle externo.

Parágrafo único. As obrigações instituídas neste Código somam-se aquelas previstas no art. 134 e seguintes do Regimento Interno desta Corte.

TÍTULO VI DA SUSPEIÇÃO E DO IMPEDIMENTO

Art. 9º O servidor deverá declarar impedimento ou suspeição nas situações que possam afetar o desempenho de suas funções com independência e imparcialidade, especialmente nas seguintes hipóteses:

I - participar de trabalho de fiscalização ou qualquer outra missão ou tarefa que lhe tenha sido confiada, por meio de justificativa reduzida a termo, quando estiver presente conflito de interesses;

II - participar de fiscalização ou de instrução de processo de interesse próprio, de cônjuge, de parente consanguíneo ou afim, em linha reta ou colateral, até o terceiro grau, de pessoa com quem mantenha ou manteve laço afetivo ou inimigo ou que envolva órgão ou entidade com o qual tenha mantido vínculo profissional nos últimos dois anos, sobretudo quando a situação superveniente for suscetível de atentar contra sua independên-

cia e objetividade, ou, ainda, atuar em processo em que tenha funcionado como advogado, perito ou servidor do sistema de controle interno.

TÍTULO VII DA COMISSÃO DE ÉTICA

Art. 10. Compõe-se a Comissão de Ética de 03 (três) servidores efetivos estáveis designados pelo Presidente do Tribunal, dentre aqueles que nunca sofreram punição administrativa ou penal, sendo um deles com formação jurídica, o qual exercerá a função de Presidente.

§1º O mandato dos membros da Comissão será de 2 (dois) anos, permitida a recondução.

§ 2º Ficará suspenso da Comissão, até o trânsito em julgado, o membro que vier a ser indiciado criminalmente, responder a processo administrativo disciplinar ou transgredir a qualquer dos preceitos deste Código.

Art. 11. Compete à Comissão de Ética:

I - zelar pela aplicação das disposições deste Código;

II - elaborar plano de trabalho específico, envolvendo, se for o caso, outras unidades do Tribunal, objetivando criar eficiente sistema de informação, educação, acompanhamento e avaliação de resultados da gestão de ética no Tribunal;

III - organizar e desenvolver, em cooperação com o Instituto de Contas, cursos, manuais, cartilhas, palestras, seminários e outras ações de treinamento e disseminação deste Código;

IV - dirimir dúvidas a respeito da interpretação e aplicação deste Código e deliberar sobre os casos omissos, bem como, se entender necessário, fazer recomendações ou sugerir ao Presidente do Tribunal normas complementares, interpretativas e orientadoras das suas disposições;

V - receber propostas e sugestões para o aprimoramento e modernização deste Código e propor a elaboração ou a adequação de normativos internos aos seus preceitos;

VI - apresentar relatório de todas as suas atividades, ao final da gestão

anual do Presidente do Tribunal, do qual constará também avaliação da atualidade deste Código e as propostas e sugestões para seu aprimoramento e modernização;

VII - dar parecer sobre a adequação das imposições que tenham por objeto matéria de sua competência;

VIII - desenvolver outras atividades inerentes à sua finalidade.

Art. 12. Aos integrantes da Comissão de Ética compete:

I - manter discricção e sigilo sobre a matéria inerente à sua função;

II - participar de todas as reuniões da Comissão, exceto por motivo previamente justificado ao seu Presidente.

TÍTULO VIII DO PROCESSO ADMINISTRATIVO DISCIPLINAR

Art. 13. O processo administrativo disciplinar que versar acerca da apuração de condutas relacionadas à matéria tratada no presente Código será conduzido em consonância com o que dispõe a Lei Estadual nº 1.818, de 23 de agosto de 2007, em especial com o disposto no art. 178 e seguintes.

§1º O processo que versar acerca da apuração de condutas relacionadas à matéria tratada no presente Código será instaurado de ofício ou por representação, acompanhado da documentação com a qual pretende provar o alegado e, se for o caso, arrolando testemunhas, limitadas ao número de 3 (três).

§ 2º O processo de que trata este Título será conduzido pela Comissão de Ética instituída nos termos do Título VII deste Código, de acordo com o que disciplina o art. 178 da Lei Estadual nº 1.818/2007.

Art. 14. A transgressão de preceito deste Código constitui infração disciplinar, sujeitando o infrator às penalidades na forma estabelecida no Estatuto dos Servidores Públicos Cíveis do Estado do Tocantins (Lei Estadual nº 1.818/2007), sem prejuízo do previsto na legislação civil e penal.

TÍTULO IX

DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 15. Nos casos omissos aplicar-se-á, no que couber, o Estatuto dos Servidores Públicos Cíveis do Estado do Tocantins (Lei Estadual nº 1.818/2007) e, não sendo o mesmo suficiente para sanar as possíveis omissões, a Presidência decidirá a respeito.

Art. 16. Ao Corregedor caberá zelar pelo fiel acompanhamento do presente Código de Ética.

Art. 17. Este Código de Ética entra em vigor a partir da data de sua publicação.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO TOCANTINS, Sala das Sessões,
em Palmas, Capital do Estado, aos 29 dias do mês de fevereiro de 2012.

ANEXO VII – OFÍCIO



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO TOCANTINS
[PRIMEIRA DIRETORIA DE CONTROLE EXTERNO]

OFÍCIO Nº XX

Portaria ou Ordem de Serviço nº:

Órgão/Entidade: [Nome do Jurisdicionado]

Assunto: [Insira o assunto do Ofício ou o nome da auditoria]

Referência: Ofício nº [XX/ano] – [Presidência ou 1ª DICE], de [data do ofício], em anexo

[Tratamento] [Cargo do Destinatário],

Em conformidade com o disposto nos arts. 42 e 79 da Lei Complementar nº 1, de 09.05.94, e nos arts. 120 a 125 do Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Tocantins e tendo em vista instrução do Processo em referência, solicitamos ...

[Primeiro Pedido]

[Segundo Pedido]

...

Cumpre-nos lembrar a [Tratamento] que a execução do

trabalho está condicionada a prazos, o que nos impõe estabelecer a data de ___/___/___ para o atendimento da solicitação, com a observação de que, no caso da impossibilidade de cumprimento da presente solicitação, seja formulada, por escrito, justificativa fundamentada no prazo acima referido. Esclarecemos, ainda, que os nossos telefones para contato são 3232-5800, 3232-5857 e 3232-0000 (fax).

[Fecho]

Palmas-TO, ___ de _____ de _____.

[Coordenador da Equipe Auditoria/Inspeção]

1ª DICE – Mat. xxx-x

[Nome do Servidor]

1ª DICE – Mat. xxx-x

GLOSSÁRIO

Abstenção de opinião: Conclusão da equipe de auditoria quando não for possível obter evidências suficientes para fundamentar o posicionamento da equipe, seja em razão de deficiência de controles internos, da inexistência de documentação ou de dados, ou, ainda, de restrição do escopo de auditoria resultante da sonegação de informação.

Accountability: Responsabilidade Pública é a obrigação de pessoas ou entidades, públicas ou privadas, que lidam com recursos públicos, de serem questionadas pelo Fisco, gerencialmente, e pelas responsabilidades dos programas que lhes tenham sido atribuídos, e de fazer relato àqueles que lhes tenham designado estas responsabilidades. É a obrigação de «prestar contas», decorrente de uma responsabilidade que tenha sido delegada. Presume a existência de pelo menos duas partes: uma, que delega a responsabilidade, e a outra, que a aceita, com o entendimento de efetuar o relato da forma pela qual tenha sido cumprida. O controle da responsabilidade (*Accountability Control*) pretende assegurar que o dinheiro alocado a um propósito específico não seja repassado a outro propósito, e que os responsáveis pelas respectivas despesas não realizem gastos em duplicidade. Alguns estudiosos vêm tentando utilizar um neologismo, na forma de “responsabilidade”, que corresponde às noções de “responsabilidade” assumida e obrigatoriedade de “responder”, de prestar contas. A tendência atual é ampliar a liberdade dos administradores públicos para realizarem suas operações, mas em correspondência com suas responsabilidades em relação aos objetivos e metas. Há também uma tentativa de ligar a preocupação com eficiência à performance das nações em implementar os objetivos das políticas governamentais.

Achados: Achados de auditoria são constatações, ou seja, fatos, atos ou informações significativos observados durante determinada auditoria. É a diferença observada entre a condição encontrada e o critério de auditoria. Fundamentam-se em evidências ou provas de auditoria, as quais devem ser adequadas, pertinentes e razoáveis, de modo a servirem de fundamento aos próprios achados e às conclusões do profissional de auditoria.

Amostragem: Técnica que permite extrair inferências sobre uma população após inspeção de apenas parte dela, a amostra.

Auditoria: Exame independente, objetivo e sistemático de dada matéria, baseado em normas técnicas e profissionais, no qual se confronta uma condição com determinado critério com o fim de emitir uma opinião ou comentários.

Auditoria Governamental: Exame efetuado em entidades da administração direta e indireta, em funções, subfunções, programas, ações (projetos, atividades e operações especiais), áreas, processos, ciclos operacionais, serviços, sistemas e sobre a guarda e a aplicação de recursos públicos por outros responsáveis, em relação aos aspectos contábeis, orçamentários, financeiros, econômicos, patrimoniais, e operacionais, assim como acerca da confiabilidade do Sistema de Controle Interno (SCI). É realizada por profissionais de Auditoria Governamental, por intermédio de levantamentos de informações seguras, devidamente consubstanciadas em evidências, segundo os critérios de legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade, ética, transparência e proteção do meio ambiente, observar a probidade administrativa e a responsabilidade social dos gestores da coisa pública.

Auditoria de regularidade: Exame e avaliação dos registros; das demonstrações contábeis; das contas governamentais; das operações e

dos sistemas financeiros; do cumprimento das disposições legais e regulamentares; dos Sistemas de Controle Interno; da probidade e da correção das decisões administrativas adotadas pelo ente auditado, com objetivo de expressar uma opinião. Compõem as auditorias de regularidade as auditorias de cumprimento legal e as auditorias contábeis.

Auditoria operacional: Exame de funções, subfunções, programas, ações (projetos, atividades, operações especiais), áreas, processos, ciclos operacionais, serviços e Sistemas Governamentais com o objetivo de se emitir comentários sobre o desempenho dos órgãos e das entidades da Administração Pública e o resultado das políticas, programas e projetos públicos, pautado em critérios de economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade, ética e proteção ao meio ambiente, além dos aspectos de legalidade.

Auditoria de recursos externos: emite parecer, na condição de auditores independentes, sobre as informações e demonstrações financeiras e operacionais exigidas pelos organismos internacionais de crédito ou de cooperação avaliando se os registros contábeis e documentação de apoio relacionada a gastos, os processos de aquisições de bens, obras e serviços, o Sistema de Controle Interno e a utilização dos recursos do projeto estão em conformidade com os termos e condições do Contrato de Empréstimo, Acordos, Convênios e Termos de Cooperação Técnica firmados entre o TCE/TO e o Organismo Internacional.

Diligência: Procedimento que tem por objetivo obter informações saneadoras de falhas verificadas em processos ou transmitir decisões do Tribunal relativas a determinações e recomendações de providências a serem adotadas pelos entes jurisdicionados.

Documentos de Auditoria: Correspondem aos registros dos proce-

dimentos adotados, dos testes realizados, das informações obtidas e das conclusões alcançadas ao longo de todas as etapas do processo de auditoria. Para tanto, podem ser empregados os mais diversos meios de registro, como formulários, folhas, fotos, áudio etc., tanto em papel como em meio digital.

Economicidade: Princípio que busca avaliar se a alternativa escolhida foi a melhor em termos de gastos com os recursos empregados. Trata-se, aqui, de saber se o produto foi obtido com o mínimo dispêndio de recursos, ou seja, se apresentou a melhor relação custo/benefício, sem descuidar da qualidade.

Efetividade (1): É a conjugação dos parâmetros de eficiência e eficácia no cumprimento da finalidade que a sociedade espera do empreendimento. Traduz um conceito de satisfação do consumidor dos bens ou do usuário dos serviços da organização. Refere-se à aceitação da entidade por seu ambiente operacional. Serve para mensurar o grau de correspondência da instituição aos anseios da sociedade. É medida de avaliação de natureza política, de interesse interno e é indicador de sobrevivência institucional.

Eficácia: Pleno atingimento dos resultados planejados. Ser eficaz é cumprir o que foi prometido, atingindo os fins almejados. Grau com que os objetivos são alcançados. Relação entre os resultados pretendidos e os resultados reais de determinada atividade. É medida pelo grau de realização dos objetivos organizacionais. Pressupõe definição clara de objetivos e metas. Quanto maior a quantidade de objetivos e metas atingidas, mais eficaz é a instituição. A preocupação é com os resultados, qualquer que seja o custo. É uma medida de desempenho de natureza técnica e de interesse do ambiente operacional interno e externo da organização. (TCDF, Planest 1999-2003, Glossário).

Eficiência: Relação entre produto, em termos de bens, serviços e outros

resultados e os recursos utilizados para produzi-los. Mede a capacidade da organização em utilizar, com o máximo rendimento, todos os insumos necessários ao cumprimento de seus objetivos e metas. A eficiência preocupa-se com os meios, métodos e procedimentos planejados e organizados, a fim de assegurar otimização dos recursos disponíveis.

Equidade: Princípio pelo qual os responsáveis pela Administração Pública utilizam de forma imparcial os recursos que lhe são colocados à disposição pela própria comunidade, a fim de garantir da melhor maneira a justiça social, satisfazendo ao interesse público.

Evidência de Auditoria: É a prova, ou conjunto de provas, coletada pelo ACE que lhe permite formar convicção acerca do objeto auditado e, assim, subsidiar a emissão de opinião.

Exame de atos sujeitos a registro – Procedimento que tem por objetivo apreciar a legalidade, para fins de registro, de atos de admissão, aposentadoria, reforma ou pensão e melhorias posteriores que alterem o fundamento legal do ato concessório.

Folha mestra: Documento de auditoria no qual é registrado o resumo ou sintetização do trabalho realizado em determinada área (assunto sob exame).

Folhas subsidiárias: Documentos de auditoria nos quais são registrados desdobramentos e detalhes da matéria objeto de folha mestra. Sua elaboração somente se justifica quando houver necessidade de a folha mestra ter desdobramentos.

Inspeção: é o procedimento que tem por objetivo verificar o cumprimento de suas decisões por seus jurisdicionados, obter dados ou informações sobre a ocorrência de fatos ou a prática de atos objeto de denúncia ou representação, suprir omissões e falhas ou esclarecer pontos duvidosos relativos a documentos ou processos, bem como

verificar a ocorrência de fatos ou a prática de atos circunscritos a determinadas situações e que não podem ser objeto de auditoria.

Materialidade: Sob o enfoque da auditoria contábil, o valor de materialidade consiste na magnitude de uma incorreção ou omissão de informação contábil, cujo efeito, se conhecido pelo usuário, provavelmente modificaria ou afetaria suas conclusões sobre a posição financeira e resultados das operações da entidade auditada. Trazendo o tema para o âmbito dos Tribunais de Contas, o valor de materialidade serviria de parâmetro técnico para fins de julgamento de contas, bem como para conduzir o procedimento de auditoria, especialmente o planejamento (quando da estimativa preliminar de materialidade) e a definição da extensão dos testes substantivos (erro tolerável).

Matriz de Risco (1): Resultado da identificação de aspectos importantes para priorizar melhor orientação na auditagem de uma empresa, levando-se em conta um conjunto de variáveis ou fatores que indicam as situações de risco dela.

Metodologia: Compreende as técnicas e os procedimentos utilizados na auditoria. Os procedimentos constam na Matriz de Planejamento e, por conveniência, não há necessidade de listá-los neste tópico.

Papéis de Trabalho: São todos os documentos e informações captadas na realização da auditoria. Para a elaboração do mesmo existem regras e normas a serem seguidas, para tanto este servirá para usuários presentes e até futuros na realização da auditoria, uma auditoria completa e mais sucinta.

Pasta corrente: Tipo de pasta em meio físico ou eletrônico que deve conter os documentos e informações referentes a determinada auditoria, nas etapas de planejamento e execução, e após o seu término.

Pasta permanente: Tipo de pasta em meio físico ou eletrônico que deve conter informações que possam ser utilizadas em mais de uma auditoria, referindo-se, em geral, a um determinado jurisdicionado.

Planejamento de Auditoria: Documento no qual devem ser formalmente registrados os resultados do planejamento da auditoria. Sua elaboração requer o conhecimento e a compreensão adequada da entidade que se pretende auditar, incluindo os aspectos legais, operacionais e administrativos.

Procedimentos de Auditoria: Tratam-se da explicitação formal dos procedimentos de verificação a serem aplicados a determinados elementos com a finalidade de se obter informações apropriadas (evidências suficientes e adequadas) que possibilitem ao ACE formar opinião. Os procedimentos de auditoria consistem, então, em um conjunto de tarefas (comandos) a serem levadas a efeito pela equipe de auditoria com a finalidade de confirmar se os critérios de auditoria estão sendo atendidos e são materializados na Matriz de Planejamento.

Profissional de Auditoria: Servidor do quadro efetivo do TCE/TO, devidamente capacitado e designado para a realização de auditorias governamentais.

Proposições: São as determinações e recomendações pugnadas pela equipe de auditoria para a regularização da situação inadequada.

Relatório de Auditoria: Exposição detalhada de fatos e circunstâncias observados em auditoria. Deve conter, necessariamente, a exposição propriamente dita, a análise dos achados, as conclusões e as proposições.

Risco da Amostra (RAm): Consiste na probabilidade de um erro ou

irregularidade não ser encontrado pelo ACE, por não estar incluso na amostra representativa de determinada população sob análise.

Risco de Auditoria (RA): É o risco de não ser detectada uma irregularidade ou erro pelo ACE. Compreende três vertentes que devem ser analisadas individualmente em um primeiro momento e, em conjunto, posteriormente. É representado pelo produto resultante dos Riscos Inerente, de Controle e de Detecção, ou seja: $RA=RI*RC*RD$.

Risco de Controle (RC): É o risco de não haver um bom Sistema de Controle Interno que previna ou detecte, em tempo hábil, erros ou irregularidades relevantes. O Risco de Controle está relacionado à vulnerabilidade.

Risco de Detecção (RD): Ou Risco de Identificação, é o risco de não serem descobertos pelo ACE eventuais erros ou irregularidades relevantes.

Risco Inerente (RI): É a percepção da possibilidade de ocorrência de erros ou irregularidades relevantes mesmo antes de se conhecer e avaliar a eficácia do sistema de controles da empresa. Ou seja, é aquele que decorre da própria natureza da operação, independentemente da existência de controle.

Testes de observância: São testes que objetivam confirmar se os sistemas de controle estabelecidos pelo auditado estão funcionando adequadamente.

Testes substantivos: Os testes substantivos visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelo sistema contábil da entidade, dividindo-se em: testes de transações e saldos e procedimentos de revisão analítica.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Documentos da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

Documentos do *General Accounting Office* (GAO-Estados Unidos).

Documentos do *National Audit Office* (NAO-Reino Unido).

Documentos do *Office of the Auditor General* (OAG-Canadá).

INSTITUTO RUI BARBOSA. **Normas de Auditoria Governamental** (NAGS). Tocantins: IRB, 2011.

Normas do *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO).

TRIBUNAL DE CONTAS DA BAHIA. **Manual de Auditoria Governamental**. Salvador: TCE-BA, 2000.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União** (NAT). Ver. Jun. 2011. Brasília: TCU, 2011.

TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL. **Manual de Auditoria**: parte geral 2. v. Brasília: TCDF, 2011.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. **Manual de Auditoria Governamental**. Rio de Janeiro: MAG/TCE-RJ, 2010.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO TOCANTINS. **Lei nº 1.284**, de 17 de dezembro 2001: Lei Orgânica/Tribunal de Contas do Estado do Tocantins. Palmas: Tribunal de Contas, Assessoria de Comunicação, 2009.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO TOCANTINS. **Regimento Interno**. Palmas: Tribunal de Contas, Assessoria de Comunicação, 2010.



TRIBUNAL DE CONTAS

1989 - 2014

DO ESTADO DO TOCANTINS

MISSÃO DO TCE/TO

Garantir o efetivo Controle Externo, por meio de um sistema de fiscalização, orientação e avaliação dos resultados da gestão e das políticas públicas, em benefício da sociedade.

Ouvidoria 0800-644-5800

www.tce.to.gov.br

Av. Teotônio Segurado, 102 N, Cj 01, Lts 01 e 02.

Cep.: 77.006-002 · Fone: (63) 3232-5800