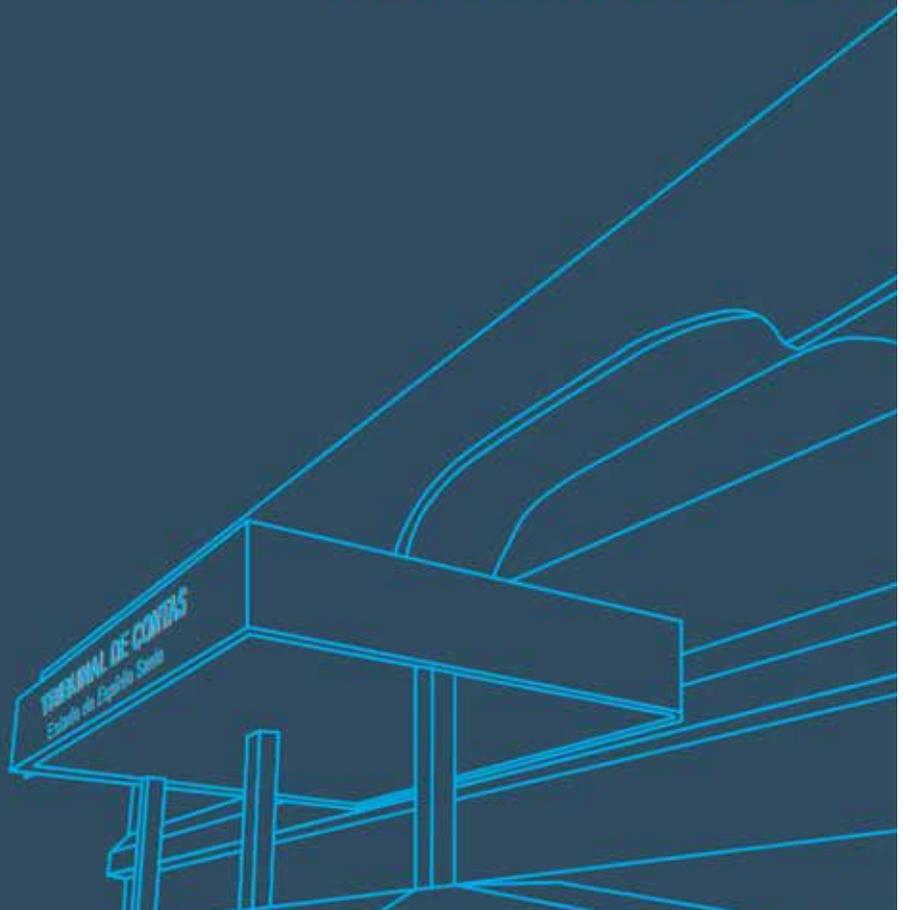


Manual de Auditoria de Conformidade

TRIBUNAL DE CONTAS
Estado do Espírito Santo



Produção de conteúdo técnico



Supervisão

Romário Figueiredo - Secretário Geral de Controle Externo

Revisão

Alexsander Binda Alves - Secretário Adjunto de Controle Externo

Elaboração

Gestão do Projeto

Donato Volkers Moutinho - Auditor de Controle Externo

Conteúdo

Artur Henrique Pinto de Albuquerque - Auditor de Controle Externo

Caio César Martins Ribeiro Bastos - Auditor de Controle Externo

Diego Henrique Ferreira Torres - Auditor de Controle Externo

Donato Volkers Moutinho - Auditor de Controle Externo

Guilherme Bride Fernandes - Auditor de Controle Externo

Karina Ramos Travaglia - Auditor de Controle Externo

Lúcia Helena Carpanedo Pedroni Gomes - Auditor de Controle Externo

Marcelo Cassundé de Carvalho - Auditor de Controle Externo

Rupp Caldas Vieira - Auditor de Controle Externo

Capacitação

Cristiane Herzog Sabino - Auditor de Controle Externo

Projeto gráfico, diagramação e revisão

Assessoria de Comunicação TCE-ES

Apresento-lhe o Manual de Auditoria de Conformidade do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. Trata-se de diretriz para condução das ações de fiscalização nesta modalidade, com aplicação subsidiária nas demais ações de controle externo exercidas pela Corte.

É ferramenta moderna, construída com base nas Normas de Auditoria Governamental (NAG) e instituída por resolução do Pleno. Sua edição confirma a inquietação do Tribunal de Contas em construir-se a cada dia para ser, efetivamente, ente de excelência no controle, considerado o interesse da sociedade.

Seu conteúdo uniformiza procedimentos e, por disponibilizar o que há de mais atual em técnicas de auditoria, aumenta a confiabilidade das atividades de fiscalização. Sua aplicação é fundamental para a elaboração de matrizes de planejamento, achados e responsabilização, entre outros, do processo de controle, assegurando o curso da atuação eficiente e objetiva dos auditores, respeitada a razoabilidade.

Este instrumento significa um marco divisor rumo à padronização e ao aprimoramento das atividades do Tribunal de Contas, em especial em relação ao planejamento, importante etapa na execução e no sucesso do controle.

Deste modo, o Tribunal de Contas dá mais um passo rumo à excelência preconizada em seu plano estratégico. Trata-se de obrigação inerente à sua missão institucional, de ser ente útil para a sociedade, responsável em primeira instância pela fiscalização e pelo controle dos recursos que disponibiliza sob a forma de impostos.

Finalmente, é necessário distinguir o pioneirismo de outras Cortes de Contas, de cujas iniciativas inovadoras o Tribunal do Espírito Santo se privilegia, porque nelas se espelha toda vez que busca aperfeiçoar seus mecanismos de controle para conquistar a excelência do desempenho.

Este Manual de Auditoria é, pois mais um entre outros instrumentos pelos quais o Tribunal de Contas do Espírito Santo exerce o controle sobre a gestão dos recursos públicos, avaliando seus resultados e contribuindo para que bens e serviços estejam disponíveis para a sociedade, em suficiência e qualidade.

Conselheiro Domingos Augusto Taufner
Presidente do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo

E77p Espírito Santo. Tribunal de Contas do Estado.
Manual de auditoria de conformidade – Vitória: TCEES, 2015.
173 p.
1. Auditoria. I. Título.
CDD: 657.45
CDU: 657.6

Como citar este trabalho: *NBR 6023:2002 ABNT*

ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. **Manual de auditoria de conformidade.** Vitória: TCEES, 2015. 173 p.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	15
1 REFERÊNCIAS, CONCEITOS E APLICABILIDADE	19
1.1 Referências técnicas	19
1.1.1 Normas Internacionais das Entidades de Fiscalização Superiores (ISSAI)	19
1.1.2 Normas de Auditoria Governamental (NAG)	22
1.2 Conceito de auditoria	23
1.3 Tipos de auditoria	24
1.3.1 Auditoria de regularidade	24
1.3.2 Auditoria operacional ou de desempenho	25
1.4 Aplicabilidade	26
1.5 Atualização	26
2 ATUAÇÃO DO AUDITOR DE CONTROLE EXTERNO	27
2.1 Competência técnico-profissional	27
2.2 Princípios e padrões éticos de comportamento	28
2.2.1 Independência profissional	31
2.3 Educação continuada	32
2.4 Prerrogativas do Auditor de Controle Externo	34
3 PROCESSO DE TRABALHO DE AUDITORIA	37
4 PROCEDIMENTOS DE INICIALIZAÇÃO DE AUDITORIA	41

4.1 Estimativa inicial do prazo	41
4.2 Definição da equipe de auditoria	41
4.2.1 Definição do perfil profissional	42
4.2.2 Definição da quantidade de auditores de controle externo.....	43
4.2.3 Indicação dos membros da equipe de auditoria	43
4.2.4 Indicação do líder da equipe de auditoria	44
4.2.5 Indicação do supervisor da auditoria.....	44
4.3 Designação formal da equipe	44
4.4 Autuação do processo de fiscalização.....	46
5 SUPERVISÃO, LIDERANÇA E COMUNICAÇÃO	47
5.1 Supervisão	47
5.2 Liderança de equipe de auditoria.....	50
5.3 Comunicação entre equipe de auditoria e supervisor.....	51
5.4 Comunicação com o auditado e requisições de documentos e informações	52
6 DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA	55
6.1 Conceito	55
6.2 Objetivos.....	55
6.3 Atributos.....	56
6.4 Conteúdo.....	56
6.5 Cuidados na preparação.....	57
6.6 Codificação.....	58
6.7 Referência	58
6.8 Tipos de documentos de auditoria	59
6.9 Destinação e guarda dos documentos de auditoria.....	59

7 FASE DE PLANEJAMENTO DE AUDITORIA.....	63
7.1 Providências administrativas preliminares.....	65
7.2 Visão geral ou análise preliminar do objeto auditado..	66
7.3 Inventário de riscos e controles	68
7.4 Elaboração de questões de auditoria a partir do objetivo e do diagnóstico realizado	70
7.5 Definição do Escopo da Auditoria	70
7.6 Utilização de painel de referência	71
7.6.1 Em que casos se deve realizar painéis de referência?.....	72
7.7 Elaboração de papéis de trabalho.....	73
7.8 Teste piloto	74
7.9 Cronograma e orçamento	75
7.10 Projeto de auditoria	75
8 ELABORAÇÃO DE MATRIZ DE PLANEJAMENTO.....	77
8.1 Objetivo da auditoria	79
8.2 Questões de auditoria.....	79
8.3 Possíveis achados	80
8.4 Informações requeridas e fontes de informação ..	81
8.5 Procedimentos	82
8.5.1 Descrição de técnicas de auditoria no detalhamento do procedimento.....	83
8.6 Objetos	86
8.7 Auditor encarregado	86
8.8 Período	86

8.9 Código	87
8.10 Matrizes de referência de planejamento	87

9 FASE DE EXECUÇÃO DE AUDITORIA89

9.1 Reunião de apresentação	89
9.2 Requisição de documentos e informações	90
9.3 Execução dos procedimentos planejados.....	91
9.4 Desenvolvimento dos achados de auditoria.....	92
9.5 Identificação da cadeia de responsabilidade	94
9.6 Obtenção da opinião do ente auditado	94
9.7 Desenvolvimento de conclusões e propostas de encaminhamento	95
9.8 Reunião de encerramento	95

10 ELABORAÇÃO DE MATRIZ DE ACHADOS97

10.1 Achados de auditoria	100
10.2 Situação encontrada	100
10.2.1 Descrição da situação encontrada.....	100
10.2.2 Indicando os períodos de ocorrência e de referência dos fatos	100
10.3 Objetos	101
10.4 Critérios	101
10.4.1 Características dos critérios de auditoria.....	102
10.4.2 Fontes de critérios.....	103
10.4.3 Natureza dos critérios	103
10.5 Evidências	104
10.6 Causas	106
10.7 Efeitos	107
10.8 Propostas de encaminhamento.....	107
10.9 Benefícios esperados	108

10.10 Código	109
--------------------	-----

11 ELABORAÇÃO DE MATRIZ DE RESPONSABILIZAÇÃO 111

11.1 Achados de Auditoria	111
11.2 Data (ou período) de ocorrência do fato	112
11.3 Responsável	112
11.4 Período de exercício	112
11.5 Conduta	113
11.6 Nexo de causalidade.....	113
11.7 Culpabilidade	114
11.8 Proposta de encaminhamento	115

12 FASE DE ELABORAÇÃO DE RELATÓRIO DE AUDITORIA 117

12.1 O processo de elaboração do relatório	118
12.1.1 Revisão dos papéis de trabalho	118
12.1.2 Revisão dos achados pelo líder de equipe	119
12.1.3 Discussão e revisão dos achados com o supervisor.....	120
12.1.4 Elaboração e revisão do relatório de auditoria.....	121
12.2 Requisitos de qualidade dos relatórios.....	122
12.3 Estrutura e conteúdo do relatório de auditoria ..	123
12.3.1 O que deve constar no corpo do relatório, em apêndices e em papéis de trabalho.....	124
12.3.2 Vedação de inclusão de seções não previstas nos padrões	126
12.3.3 Folha de rosto	127
12.3.4 Resumo.....	127
12.3.5 Sumário	127
12.3.6 Apresentação	127

12.3.7 Introdução.....	127
12.3.7.1 <i>A visão geral do objeto fiscalizado</i>	128
12.3.7.2 <i>O objetivo e as questões de auditoria.....</i>	128
12.3.7.3 <i>A metodologia utilizada e limitações.....</i>	129
12.3.7.4 <i>O volume de recursos fiscalizados (VRF).....</i>	132
12.3.7.5 <i>Os benefícios estimados da fiscalização</i>	132
12.3.7.6 <i>Processos conexos</i>	132
12.3.8 Achados de auditoria	132
12.3.8.1 <i>Descrição de fatos não diretamente relacionados aos achados.....</i>	133
12.3.8.2 <i>Seção “Achados de auditoria” e não “Dos processos e sua análise”</i>	133
12.3.9 Achados não decorrentes da investigação de questões de auditoria	134
12.3.10 Relato de informações confidenciais ou sensíveis	134
12.3.11 Conclusão	135
12.3.12 Propostas de encaminhamento.....	136
12.3.13 Apêndices e anexos do relatório.....	137
12.4 Etapas posteriores à elaboração do relatório ...	137

13 CONTROLE DE QUALIDADE	139
REFERÊNCIAS	141
GLOSSÁRIO	143
APÊNDICE A - MODELO DE TERMO DE NÃO IMPEDIMENTO	151
APÊNDICE B - MODELO DE TERMO DE DESIGNAÇÃO	152
APÊNDICE C - MODELO DE OFÍCIO DE COMUNICAÇÃO DE FISCALIZAÇÃO	153

APÊNDICE D - MODELO DE OFÍCIO DE APRESENTAÇÃO	154
APÊNDICE E - MODELO DE OFÍCIO DE REQUISIÇÃO - INFORMAÇÃO.....	155
APÊNDICE F - MODELO DE DOCUMENTO DE AUDITORIA	156
APÊNDICE G - MODELO DE INVENTÁRIO DE RISCOS	157
APÊNDICE H - MODELO DE PROJETO DE AUDITORIA	158
APÊNDICE I - MODELO DE MATRIZ DE PLANEJAMENTO	162
APÊNDICE J - MODELO DE MATRIZ DE ACHADOS.....	163
APÊNDICE K - MODELO DE MATRIZ DE RESPONSABILIZAÇÃO	164
APÊNDICE L - MODELO DE OFÍCIO DE REQUISIÇÃO – SUBMISSÃO PRÉVIA DE ACHADO.....	165
APÊNDICE M - MODELO DE ESTRUTURA DO RELATÓRIO DE AUDITORIA	167
APÊNDICE N - MODELO DE FORMULÁRIO DE VERIFICAÇÃO DA EQUIPE.....	169
APÊNDICE O - MODELO DE FORMULÁRIO DE CONTROLE DE QUALIDADE - SUPERVISOR ..	171

A Constituição do Estado do Espírito Santo de 1989 (CE/1989), no artigo 70, dispõe que:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado, dos Municípios e das entidades da administração direta e indireta dos seus Poderes constituídos, quanto aos aspectos de legalidade, legitimidade e economicidade, aplicação das subvenções e renúncias de receitas será exercida pela Assembleia Legislativa e Câmaras Municipais, nas suas respectivas jurisdições, mediante controle externo e pelo sistema de controle interno de cada um dos Poderes¹.

Logo, no Estado, o titular do controle externo da administração pública, sob o enfoque de fiscalização orçamentário-financeira, é a Assembleia Legislativa. Nos municípios são as câmaras municipais.

Portanto, a titularidade do controle externo é do Poder Legislativo, exercido pelos parlamentares eleitos pelo povo, como representantes da sociedade. Entretanto, o controle é exercido no Estado do Espírito Santo e nos municípios capixabas com o auxílio técnico do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCEES).

Deve ficar claro que, a despeito de o TCEES exercer este auxílio técnico à Assembleia Legislativa e às câmaras municipais e constar junto com o Legislativo na distribuição e limites orçamentários, não é um órgão subordinado ao Poder Legislativo, pois possui autonomia para agir.

A competência, o funcionamento e demais atuações do TCEES estão previstas na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988² (CF/1988), artigos 71 a 74 c/c o artigo 75, na CE/1989, artigos 71 a 75, na Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, aprovada pela Lei Complementar Estadual 621/2012³ (LCE 621/2012), e no Regimento Interno desta Corte de Contas (RITCEES), aprovado pela Resolução TC 261/2013⁴.

1 - ESPÍRITO SANTO (Estado). **Constituição do Estado do Espírito Santo de 1989**. Vitória, 1989. Disponível em: <www.tce.es.gov.br>. Acesso em: 13 out. 2014.

2 - BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, 1988. Disponível em: <www.tce.es.gov.br>. Acesso em: 13 out. 2014.

3 - ESPÍRITO SANTO (Estado). **Lei Complementar n. 621, de 8 de março de 2012**. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo e dá outras providências. Vitória, 2012. Disponível em: <www.tce.es.gov.br>. Acesso em: 13 out. 2014.

4 - ESPÍRITO SANTO (Estado). Tribunal de Contas do Estado. **Resolução TC n. 261, de 4 de junho de 2013**. Aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. Vitória, 2013. Disponível em: <www.tce.es.gov.br>. Acesso em: 13 out. 2014.

Da legislação indicada, depreende-se que as funções básicas da Corte de Contas capixaba podem ser agrupadas da seguinte forma: fiscalizadora, consultiva, informativa, judicante, sancionadora, corretiva, normativa e de ouvidoria. Algumas das atuações assumem ainda o caráter pedagógico.

Sem perder de vista a importância de suas demais funções, interessa neste manual especificamente a função fiscalizadora, que envolve a apreciação da legalidade dos atos de concessão de aposentadorias, reformas e pensões e de admissão de pessoal nos serviços públicos estadual e municipais, a fiscalização de renúncias de receitas e de atos e contratos administrativos em geral.

Essa função compreende a realização de levantamentos, auditorias, inspeções, acompanhamentos e monitoramentos (instrumentos de fiscalização previstos no artigo 51 da LCE 621/2012), relacionados com a atividade de controle externo.

Para ser bem específico, dentre os instrumentos de fiscalização do TCEES, este Manual tratará de um tipo de auditoria, qual seja, aquele representado pelas auditorias de conformidade. O que as diferenciam dos outros instrumentos de fiscalização são os métodos, técnicas e procedimentos aplicados para o alcance de seus objetivos.

Desse modo, no Capítulo 1 (página 19) deste Manual, são apresentadas as referências técnicas utilizadas em sua elaboração, o conceito e os tipos de auditoria, a aplicabilidade deste Manual e a responsabilidade por sua atualização. No Capítulo 2 (página 27), são tratadas questões relativas à atuação do Auditor de Controle Externo no exercício da auditoria, como competência técnico-profissional, princípios e padrões éticos de comportamento, educação continuada e prerrogativas.

O Capítulo 3 (página 37) traz um breve resumo do ciclo de trabalho das auditorias, indicando todas as suas fases. Os procedimentos de inicialização de auditoria, que a rigor pertencem à fase de planejamento, são apresentados em separado no Capítulo 4 (página 41) deste Manual.

No Capítulo 5 (página 47) são tratadas as atividades relacionadas à supervisão e à liderança dos trabalhos de auditoria. Também são reunidas orientações sobre a comunicação da equipe de auditoria com o supervisor e com o auditado. O Capítulo 6 (página 55) cuida da documentação de auditoria, inclusive dos cuidados em sua preparação.

Os Capítulos 7 (página 63) e 8 (página 77) deste Manual são edificados à fase de planejamento da auditoria, incluindo a elaboração de ma-

triz de planejamento. Por sua vez, os Capítulos 9 (página 89), 10 (página 97) e 11 (página 111) lidam com a fase de execução da auditoria, inclusive a elaboração de matrizes de achados e responsabilização.

No Capítulo 12 (página 117) é tratado o processo de elaboração do relatório de auditoria, passando pela revisão dos papéis de trabalho e dos achados, pela discussão dos achados com o supervisor e da elaboração do relatório propriamente dita. O controle de qualidade dos trabalhos de auditoria do TCEES é o tema do Capítulo 13 (página 139) deste Manual.

1 REFERÊNCIAS, CONCEITOS E APLICABILIDADE

1.1 Referências técnicas

Tratando-se de um manual de auditoria, além dos diplomas constitucionais, legais e atos normativos próprios, este Manual considerou como referências técnicas as normas nacionais e internacionais de auditoria, bem como manuais de outros tribunais de contas sobre o tema.

Nessa categoria, merecem destaque as Normas Internacionais das Entidades de Fiscalização Superiores⁵ (ISSAI) e as Normas de Auditoria Governamental⁶ (NAG), cuja estrutura será apresentada, respectivamente, nas Seções 1.1.1 (página 19) e 1.1.2 (página 22) deste Manual.

Relevantes, também, foram as contribuições retiradas dos “*Padrões de Auditoria de Conformidade*”⁷ e das “*Orientações para auditorias de conformidade*”⁸, ambos do Tribunal de Contas da União (TCU), do “*Manual de auditoria*”⁹, do Tribunal de Contas do Distrito Federal (TCDF), e do “*Manual de Auditoria*”¹⁰, do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCEMG).

Vale dizer que sendo este Manual um documento com intuito puramente técnico, não acadêmico, por vezes foram utilizadas passagens dos referidos documentos sem explicitar, em cada uma, a fonte.

1.1.1 Normas Internacionais das Entidades de Fiscalização Superiores (ISSAI)

Fundada em 1953, a Organização de Entidades de Fiscalização Superiores (Intosai – International Organization of Supreme Audit Institution) é um organismo autônomo, independente e apolítico, vinculado à Or-

5 - INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience**. Disponível em <www.issai.org>. Acesso em 17 set. 2014.

6 - INSTITUTO RUI BARBOSA. **Normas de auditoria governamental (NAG)**: aplicáveis ao controle externo brasileiro. Tocantins: IRB, 2011. 88p.

7 - BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Padrões de auditoria de conformidade**. Brasília: Secretaria Adjunta de Planejamento e Procedimentos, Secretaria Geral de Controle Externo. 2. rev. Brasília: TCU, 2009.

8 - BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Orientações para auditoria de conformidade**. Brasília: Diretoria de Procedimentos, Secretaria Adjunta de Planejamento e Procedimentos, Secretaria Geral de Controle Externo. 2. rev. Brasília: TCU, 2010.

9 - DISTRITO FEDERAL (Brasil). Tribunal de Contas. **Manual de auditoria**: parte geral. Brasília: TCDF, 2008.

10 - MINAS GERAIS. Tribunal de Contas do Estado. **Manual de auditoria do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**. Belo Horizonte: TCEMG, 2013.

ganização das Nações Unidas (ONU), cuja finalidade é contribuir para o desenvolvimento e fortalecimento dos órgãos de controle externo da gestão de recursos públicos.

As Normas Internacionais das Entidades de Fiscalização Superiores, ou simplesmente ISSAI, são aquelas endossadas pela Intosai e possuem a estrutura apresentada no Quadro 1 , abaixo.

NORMA	DESCRIÇÃO
ISSAI 1	Declaração de Lima
ISSAI 10	Declaração de México sobre independência de EFS
ISSAI 11	Orientações e boas práticas sobre independência para SAI
ISSAI 20	Princípios de transparência e responsabilização
ISSAI 21	Princípios de transparência e responsabilização
ISSAI 30	Código de ética
ISSAI 40	Controle de qualidade para SAI
ISSAI 100	Princípios básicos de auditoria governamental
ISSAI 200	Normas gerais em auditoria governamental e padrões de significância ética
ISSAI 300	Normas de campo em auditoria governamental
ISSAI 400	Normas de relatórios em auditoria governamental
ISSAI 1000	Introdução geral para o Guia de Auditoria Financeira da Intosai
ISSAI 1003	Glossário de termos para o Guia de Auditoria Financeira da Intosai
ISSAI 1200	Objetivos gerais do auditor independente e da conduta de uma auditoria em conformidade com as Normas Internacionais de Auditoria
ISSAI 1210	Acordo das condições para trabalhos de auditoria
ISSAI 1220	Controle de qualidade para as auditorias em demonstrações financeiras
ISSAI 1230	Documentos de auditoria
ISSAI 1240	O relatório de responsabilidades do auditor em fraudes em auditorias de demonstrações financeiras
ISSAI 1250	Considerações de leis e regulamentações nas auditorias de demonstrações financeiras
ISSAI 1260	Comunicação com os responsáveis pela governança
ISSAI 1265	Comunicando deficiências no controle interno para os responsáveis pela governança e gestão
ISSAI 1300	Planejamento de auditoria financeira
ISSAI 1315	Identificando e assessorando os riscos da distorção material através do entendimento da entidade e do ambiente
ISSAI 1320	Materialidade no planejamento e performance na auditoria
ISSAI 1330	A responsabilidade do auditor na avaliação de riscos
ISSAI 1402	Considerações de auditoria relativas a uma "organização de serviços"
ISSAI 1450	Avaliação das distorções identificadas durante a auditoria
ISSAI 1500	Evidência de auditoria

Quadro 1 - Estrutura das ISSAI (continua)

NORMA	DESCRIÇÃO
ISSAI 1501	Evidência de auditoria - considerações específicas para itens selecionados
ISSAI 1505	Confirmações externas
ISSAI 1510	Auditoria inicial - abrindo os balanços
ISSAI 1520	Procedimentos analíticos
ISSAI 1530	Amostragem
ISSAI 1540	Auditoria de estimativas contábeis, incluindo valor justo e evidência
ISSAI 1550	Partes relacionadas
ISSAI 1560	Eventos subsequentes
ISSAI 1570	Continuidade
ISSAI 1580	Carta de representação
ISSAI 1600	Considerações especiais - auditorias por grupos de demonstrações financeiras
ISSAI 1610	Usando o trabalho das auditorias internas
ISSAI 1620	Usando o trabalho de um auditor especialista
ISSAI 1700	Formando uma opinião e relatando na demonstração financeira
ISSAI 1705	Opinião modificada no relatório do auditor independente
ISSAI 1706	Parágrafo ênfase e outros parágrafos no relatório do auditor independente
ISSAI 1710	Informações comparativas - valores correspondentes e demonstrações financeiras comparativas
ISSAI 1720	As responsabilidades do auditor para informações contidas em outros documentos auditados
ISSAI 1800	Considerações especiais - Auditorias por grupos de demonstrações financeiras
ISSAI 1805	Considerações especiais - Auditorias por demonstrações financeiras simples e elementos específicos, contas e itens das demonstrações financeiras
ISSAI 1810	Relatório de Auditorias de demonstrações financeiras resumidas
ISSAI 3000	Normas e orientações de auditoria operacional
ISSAI 3100	Orientações de auditoria operacional - princípios chave
ISSAI 4100	Orientações de auditoria de conformidade - para auditorias realizadas separadas das auditorias de demonstrações financeiras
ISSAI 4200	Orientações de auditoria de conformidade - auditorias de conformidade relacionadas com auditorias de demonstrações financeiras
ISSAI 5600	Orientações para revisão dos pares de Entidades Fiscalizadoras Superiores

Fonte: <www.issai.org>

Quadro 1 - Estrutura das ISSAI (conclusão)

1.1.2 Normas de Auditoria Governamental (NAG)

As Normas de Auditoria Governamental (NAG) têm como base as Normas Internacionais das Entidades de Fiscalização Superiores (ISSAI) e constituem-se no resultado dos estudos iniciados em 2006 no Tribunal de Contas do Estado da Bahia (TCEBA). O projeto das NAG foi aprovado, em caráter experimental, pela Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON), no seu XXIV Congresso, realizado no ano de 2007, na cidade de Natal.

Em 2009, a proposta angariou o apoio institucional do Instituto Rui Barbosa (IRB) e contou com financiamento do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG), no âmbito do Programa de Modernização do Sistema de Controle Externo dos Estados, Distrito Federal e Municípios Brasileiros (Promoex).

NORMA	DESCRIÇÃO
NAG 1100	Conceitos Básicos
NAG 1200	Objetivos Gerais
NAG 1300	Objetivos Específicos
NAG 1400	Aplicabilidade
NAG 1500	Amplitude e Atualização
NAG 2100	Objetivos
NAG 2200	Responsabilidade e Zelo
NAG 2300	Competências
NAG 2400	Independência e Autonomia
NAG 2500	Estrutura, Organização e Funcionamento
NAG 2600	Administração e Desenvolvimento de Pessoal
NAG 2700	Avaliação de Desempenho Institucional e Profissional
NAG 3100	Competência Técnico-Profissional
NAG 3200	Zelo e Responsabilidade Profissional
NAG 3300	Independência Profissional
NAG 3400	Ética Profissional
NAG 3500	Sigilo Profissional
NAG 3600	Relações Humanas e Comunicação
NAG 3700	Educação Continuada
NAG 4100	Metodologia
NAG 4200	Escopo
NAG 4300	Planejamento
NAG 4400	Execução
NAG 4500	Supervisão e Revisão
NAG 4600	Controle de Qualidade
NAG 4700	Comunicação de Resultados e Relatório
NAG 4800	Monitoramento das Recomendações

Quadro 2 - Estrutura das NAG

Assim, após amplo debate, o chamado “livro verde” da auditoria governamental brasileira tornou-se uma referência para o exercício da função de auditoria. Nessa linha, em 2012, o conjunto das Normas de Auditoria Governamental (NAG), cuja estrutura é apresentada no Quadro 2, acima, foi adotado como Norma Geral de Auditoria do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, nos termos da Resolução TC 233/2012¹¹.

1.2 Conceito de auditoria

Nos exatos termos das Normas de Auditoria Governamental (NAG), auditoria é o 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 (NAG 1102).

Nesse contexto, especificamente, a auditoria governamental é o 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 aplicação de recursos públicos pelos responsáveis, em relação aos aspectos contábeis, orçamentários, financeiros, econômicos, patrimoniais e operacionais, assim como acerca da confiabilidade do sistema de controles internos (NAG 1102.1).

Cabe ressaltar que ela é realizada por profissionais de auditoria governamental, por intermédio de levantamentos de informações, análises imparciais, avaliações independentes e apresentação 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, além de observar a probidade administrativa e a responsabilidade social dos gestores da coisa pública (NAG 1102.1).

Como um dos principais instrumentos de controle da gestão dos recursos públicos, a auditoria governamental caracteriza-se pela utilização de métodos, técnicas e procedimentos adequados para a consecução dos trabalhos e alcance de sua finalidade, a saber, a de permitir aos auditores expressar opinião ou emitir comentários sobre a adequação da matéria examinada (NAG 4101).

Nota-se que a auditoria não é destinada especificamente a detectar erros, fraudes e outras irregularidades (NAG 4101). Obviamente, se

11 - ESPÍRITO SANTO (Estado). Tribunal de Contas do Estado. **Resolução TC n. 233, de 6 de março de 2012**. Adota como Norma Geral de Auditoria do TCEES as Normas de Auditoria Governamental – NAG, aplicáveis ao controle externo, expedidas conjuntamente pela Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil e o Instituto Rui Barbosa. Vitória, 2012. Disponível em: <<http://www.tce.es.gov.br>>. Acesso em: 13 out. 2014.

ocorrerem e forem de tal relevância que afetem significativamente a posição patrimonial, econômica e financeira, assim como as questões operacionais do ente público em exame, serão apontados e evidenciados, observando-se, quanto à eventual responsabilização, o devido processo legal estabelecido na legislação própria do Tribunal de Contas.

1.3 Tipos de auditoria

De acordo com as Normas de Auditoria Governamental, as auditorias classificam-se em:

- a. Auditoria de regularidade, subdivididas em:
 - Auditorias de cumprimento legal ou conformidade; e
 - Auditorias contábeis ou financeiras; e
- b. Auditorias de desempenho ou operacionais.

1.3.1 Auditoria de regularidade

Nos termos do RITCEES, artigo 189, inciso I c/c *caput*, a auditoria de regularidade é o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para “examinar a legalidade, legitimidade e economicidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos à sua jurisdição, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário, patrimonial, operacional e ambiental”¹².

Em conceito adotado pelas NAG, abrange o 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 o objetivo de expressar uma opinião (NAG 1102.1.1).

Como foi apresentado na Seção 1.3, acima, as auditorias de regularidade subdividem-se em:

- a. Auditorias de cumprimento legal ou conformidade, com o objetivo de emitir uma opinião que evidencie em que medida foram observados as leis, regulamentos, políticas, códigos estabelecidos, contratos, convênios ou outros acordos firmados, de modo a garantir uma correta avaliação da matéria fiscalizada, a partir de critérios adequados e predeterminados;
- b. Auditorias contábeis ou financeiras, com o objetivo de examinar as demonstrações contábeis e outros relatórios financeiros

12 - ESPÍRITO SANTO (Estado). Tribunal de Contas do Estado. **Resolução TC n. 261, de 4 de junho de 2013**. Aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. Vitória, 2013. Disponível em: <<http://www.tce.es.gov.br>>. Acesso em: 13 out. 2014.

com o objetivo de expressar uma opinião – materializada em um documento denominado relatório de auditoria – sobre a adequação desses demonstrativos em relação às Normas de Auditoria Governamental, aos princípios de contabilidade, às Normas Brasileiras de Contabilidade, sejam elas profissionais ou técnicas, e à legislação pertinente. Em uma auditoria contábil o profissional de auditoria governamental deverá 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 (NAG 1102.1.1.1).

1.3.2 Auditoria operacional ou de desempenho

A auditoria operacional, tratada nas normas internacionais como auditoria de desempenho, compreende o 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 (NAG 1102.1.2).

O Quadro 3, apresentado abaixo, resume as principais características dos diferentes tipos de auditorias tratados na Seção 1.3, e subseções, deste Manual.

NATUREZA DOS TRABALHOS		CRITÉRIOS ESTABELECIDOS	CONCLUSÃO/PARECER DOS AUDITORES DE CONTROLE EXTERNO
Regularidade	Conformidade	Leis, regulamentos ou outras exigências estabelecidas por terceiros	Opinião acerca da conformidade do objeto auditado às normas aplicáveis, compreendendo, conforme o caso, avaliação da conduta dos responsáveis
	Financeira	Princípios contábeis geralmente aceitos	Opinião a respeito da adequação das demonstrações contábeis
Operacional		Economicidade, eficiência, eficácia, equidade e efetividade	Opinião a respeito da economicidade, eficiência, eficácia, equidade e efetividade do objeto auditado, acompanhada de recomendações para aprimoramento da gestão, quando for o caso

Quadro 3 - Resumo dos tipos de auditoria

- g. Interpretar os fundamentos de direito, orçamento, finanças, contabilidade e gestão pública e métodos quantitativos, possibilitando identificar a existência de riscos e problemas, ou a possibilidade desses ocorrerem; e de recomendar soluções ou métodos corretivos necessários (NAG 3102.7);
- h. Utilizar ferramentas e tecnologias que tornem os exames mais ágeis e seguros (NAG 3102.8);Efetuar análise profissional, imparcial e isenta (NAG 3102.9);
- i. Utilizar ferramentas e tecnologias que tornem os exames mais ágeis e seguros (NAG 3102.8);Efetuar análise profissional, imparcial e isenta (NAG 3102.9);
- j. Relacionar-se, participando de equipes interdisciplinares (NAG 3102.10);
- k. Elaborar seus relatórios de forma analítica, descritiva e fidedigna ao objeto da auditoria governamental (NAG 3102.11);
- l. Identificar e compreender as transações e as operações a serem auditadas bem como as práticas e as normas relevantes aplicáveis para o alcance dos objetivos da auditoria (NAG 3102.12).

2.2 Princípios e padrões éticos de comportamento

As responsabilidades éticas dos servidores do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCEES), inclusive dos auditores de controle externo, atendendo à NAG 3214, estão descritas em Código de Ética Profissional (CEP), instituído pela Resolução TC 232/2012¹³. Elas são ali definidas, conjuntamente, com a Lei Orgânica do TCEES (LCE 621/2012), com o Estatuto dos Servidores Públicos Civis do Estado do Espírito Santo (aprovado pela Lei Complementar Estadual 46/1994¹⁴), com o RITCEES e com este Manual.

Ressalte-se que o Auditor de Controle Externo tem a responsabilidade de observar as normas de conduta estabelecidas no Código de Ética Profissional (CEP) (NAG 3208). Nesse ínterim, está sujeito aos princípios do CEP (NAG 3400).

13 - ESPÍRITO SANTO (Estado). Tribunal de Contas do Estado. **Resolução TC n. 232, de 31 de janeiro de 2012**. Institui o Código de Ética Profissional dos Servidores do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. Vitória, 2012. Disponível em: <<http://www.tce.es.gov.br>>. Acesso em: 13 out. 2014.

14 - ESPÍRITO SANTO (Estado). **Lei Complementar n. 46, de 31 de janeiro de 1994**. Institui o Regime Jurídico Único para os servidores públicos civis da administração direta, das autarquias e das fundações do Estado do Espírito Santo, de qualquer dos seus Poderes, e dá outras providências. Vitória, 1994. Disponível em: <<http://www.tce.es.gov.br>>. Acesso em: 13 out. 2014.

Os princípios éticos englobam os valores que devem orientar o trabalho cotidiano e a vida profissional dos auditores de controle externo. Tratam da conduta profissional e ética, tanto no que tange às exigências do servidor público em geral como às específicas da função de auditoria, incluindo obrigações profissionais.

O CEP, em seu artigo 2º, elenca como princípios e valores éticos fundamentais: i) integridade; ii) profissionalismo; iii) independência; iv) respeito; v) imparcialidade; vi) objetividade; vii) confidencialidade; viii) transparência; ix) cooperação mútua; e x) probidade.

Segundo o princípio da integridade, para sustentar a confiança pública, a conduta do Auditor de Controle Externo deve ser proba, o que exige a condução dos trabalhos com uma atitude objetiva, baseada em fatos, e não ideológica em relação às entidades auditadas e aos usuários de seus relatórios.

Conforme os princípios da objetividade e da imparcialidade, as opiniões ou conclusões dos auditores de controle externo devem ser tecnicamente fundamentadas, baseadas exclusivamente nas evidências obtidas e organizadas de acordo com as NAG, de modo a evitar a interferência de interesses pessoais e interpretações tendenciosas na apresentação e tratamento dos fatos levantados, abstendo-se, o Auditor, de emitir opinião ou conclusão preconcebida ou induzida por convicções políticas, partidárias, religiosas ou ideológicas.

No exercício de suas atividades, o Auditor de Controle Externo se posiciona tecnicamente quando elabora relatórios sobre prestações de contas, demonstrações, transações, fluxos, sistemas e ações ou quando relata sobre o desempenho operacional. Essa função lhe impõe absoluta imparcialidade e isenção na execução da auditoria governamental, na interpretação dos fatos e nos seus pronunciamentos conclusivos, sendo-lhe vedado, sob qualquer pretexto, condições e vantagens, tomar partido na interpretação dos fatos, na disputa de interesses, nos conflitos de partes ou em qualquer outro evento (NAG 3401.4).

Pelo princípio da confidencialidade, ou sigilo profissional, o Auditor de Controle Externo deve manter, respeitar e assegurar o sigilo relativo às informações obtidas em razão do seu trabalho, não divulgando para terceiros, salvo quando houver obrigação legal ou judicial de fazê-lo (NAG 3500).

As atitudes do Auditor de Controle Externo devem propiciar uma convivência de respeito com os jurisdicionados e demais usuários internos e externos dos seus serviços (NAG 3601). Para isso, deve prezar pela boa educação no trato com os jurisdicionados e pelo respeito ao audi-

tado na sua condição de pessoa, funcionário, servidor ou empregado e do cargo, posto ou função que ocupa ou representa (NAG 3602; NAG 3602.1; NAG 3602.2).

O Auditor de Controle Externo deve agir de forma transparente 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 (NAG 3602.3).

O Auditor de Controle Externo, em todas as fases da auditoria governamental, deve agir com zelo profissional, que se refere à precaução e ao nível de cuidado que uma pessoa prudente emprega na execução de seu trabalho e o seu comprometimento com as qualificações e as obrigações necessárias para a execução desse trabalho (NAG 3200).

A atuação do Auditor de Controle Externo deve ser irrepreensível em todos os momentos e em todas as circunstâncias, sendo que, qualquer deficiência em sua conduta profissional ou qualquer comportamento inadequado em sua vida pessoal é prejudicial à imagem de integridade dos auditores, à instituição que ele representa e à qualidade e validade de seu trabalho de auditoria (NAG 3400).

Portanto, os valores éticos devem ser institucionalizados e discutidos de forma constante e aberta dentro da organização, buscando a maior identificação entre os servidores e o Tribunal, visto que a atuação daqueles reflete na atuação deste.

Considerando o exposto nesta Seção 2.2, no que se refere ao comportamento do Auditor de Controle Externo, durante os trabalhos de fiscalização, este deverá:

- a. Estar preparado para esclarecer questionamentos acerca das competências do Tribunal, bem como sobre normas regimentais pertinentes às ações de fiscalização;
- b. Manter atitude de independência em relação ao fiscalizado, evitando postura de superioridade, inferioridade ou preconceito relativo a indivíduos, órgãos e entidades, projetos e programas;
- c. 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-partidárias, religiosas ou ideológicas;

- d. Manter a necessária cautela no manuseio de papéis de trabalho, de documentos extraídos de sistemas informatizados, na exibição, gravação e transmissão de dados, em meios eletrônicos, a fim de que deles não venham tomar ciência pessoas não autorizadas pelo Tribunal;
- e. Cumprir os horários e os compromissos agendados com o fiscalizado;
- f. Manter discricão na solicitação de documentos e informações necessários aos trabalhos de fiscalização;
- g. Evitar empreender caráter inquisitorial às indagações formuladas aos fiscalizados;
- h. Manter-se neutro em relação às afirmações feitas pelos fiscalizados, no decorrer dos trabalhos de fiscalização, salvo para esclarecer dúvidas acerca das competências do Tribunal, bem como sobre normas regimentais pertinentes às ações de fiscalização;
- i. 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.

2.2.1 Independência profissional

O Auditor de Controle Externo deve ser independente, não podendo deixar-se influenciar por preconceitos ou quaisquer outros elementos materiais ou afetivos que resultem perda, efetiva ou aparente, de sua independência (NAG 3302).

Observa-se que é essencial que o Auditor não somente seja de fato independente e imparcial, mas que também o pareça. Para isso, deve manter-se afastado de quaisquer atividades que reduzam ou denotem reduzir sua autonomia e independência profissional, bem como manter-se livre de interferência política, financeira e administrativa.

A independência situa-se não apenas no livre e irrestrito acesso a informações, documentos e dependências dos entes, mas, principalmente, na liberdade de programar seus trabalhos, executá-los e comunicar os resultados consoante sua livre iniciativa, sem quaisquer tipos de interferências, observada a legislação de regência (NAG 3301).

Visando garantir a independência na realização dos trabalhos, está impedido de executar trabalho de auditoria o Auditor de Controle Externo que tenha tido, em relação ao ente auditado:

- a. Vínculo conjugal ou de parentesco consanguíneo em linha reta, sem limites de grau, em linha colateral até o 4º grau e por afinidade até o 3º 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 (NAG 3309.1);
- b. Relação de trabalho como servidor estatutário, contratado, empregado, administrador, diretor, membro de conselho, comissionado, função temporária, consultor ou colaborador assalariado, ainda que esta relação seja indireta, nos 5 (*cinco*) últimos anos (NAG 3309.2);
- c. Participação direta ou indireta como acionista ou sócio, inclusive como investidor, em fundos cujo ente público seja majoritário na composição da respectiva carteira (NAG 3309.3);
- d. Interesse financeiro ou operacional direto, imediato ou mediato, ou substancial interesse financeiro ou operacional indireto, compreendidas a intermediação de negócios de qualquer tipo e a realização de empreendimentos conjuntos, inclusive gestão de coisa pública (NAG 3309.4);
- e. Litígio contra a entidade auditada (NAG 3309.5);
- f. Função ou cargo incompatível com a atividade de auditoria governamental (NAG 3309.6);
- g. Qualquer outra situação de conflito de interesses no exercício da auditoria governamental (NAG 3309.7).

Com o objetivo de evidenciar o atendimento ao princípio da independência, os auditores de controle externo designados para participar de qualquer etapa do trabalho de auditoria deverão assinar o Termo de Não Impedimento, consoante modelo contido na Figura 5 (página 151), Apêndice A deste Manual.

2.3 Educação continuada

Os auditores de controle externo devem aprimorar seu conhecimento e sua capacidade técnica mediante adequado programa de educação continuada (NAG 3700), que também deve fomentar o bom relacionamento com o jurisdicionado, esclarecendo ao Auditor de Controle Externo a função, os objetivos, a forma de atuação e o desejo de cooperação com os auditados, bem como isso pode contribuir para a melhoria do trabalho destes e como o jurisdicionado pode servir ao trabalho do Auditor de Controle Externo (NAG 3603).

Nesse contexto, os auditores têm responsabilidade primária de continuar seu desenvolvimento profissional, a fim de se manterem devidamente atualizados e capacitados (NAG 3701), além de estarem sempre informados sobre novos eventos, métodos, técnicas, procedimentos, leis, normas e ferramentas voltadas para o adequado exercício das auditorias (NAG 3702). Nessa linha, a capacitação do Auditor de Controle Externo deve ocorrer de duas formas distintas, porém complementares, a saber:

- a. Autocapacitação: o servidor técnico deve ter atitude de contínuo autodesenvolvimento profissional e de ampliação de conhecimentos, habilidades e experiência, em particular quanto às novas metodologias, técnicas e ferramentas que surjam na sua área de atuação. Essa modalidade de capacitação é dever de cada servidor técnico, devendo ser incentivada pelo Tribunal (NAG 3706; NAG 3705);
- b. Capacitação institucional: essa capacitação deve ocorrer por meio de instrumentos institucionais do Tribunal que disponibilizem e garantam o aprendizado contínuo e aderente a conhecimentos necessários para execução adequada das auditorias a serem realizadas.

No que se refere à educação continuada, as unidades competentes do TCEES devem empreender os esforços necessários a concretizar as seguintes medidas institucionais:

- a. Elaboração de modelos de competência e mapas de aprendizado por nível e especialização da posição exercida, sendo que o Auditor de Controle Externo, no exercício de sua atividade, deverá participar em programa de educação continuada, na forma a ser promovida pelo Tribunal, que abarque, no mínimo, 80 (*oitenta*) horas anuais de capacitação (NAG 3704.1);
- b. Revisão e atualização regular do mapeamento de aprendizado individual em conformidade com as necessidades de mudanças do indivíduo, da função de auditoria, do TCEES e dos jurisdicionados;
- c. Elaboração e aplicação de programa completo de técnicas e habilidades principais que suporte os mapas de aprendizado individual, dividindo-o em diferentes níveis (como nível básico, intermediário e avançado);
- d. Manutenção, pelo TCEES, de banco de dados das qualificações técnicas de seu pessoal, com o intuito de favorecer tanto a programação das auditorias como a determinação das necessidades no âmbito da formação profissional; e

3 PROCESSO DE TRABALHO DE AUDITORIA

O processo de trabalho de auditoria é a ordenação lógica de todo seu processo, em fases claras, objetivas e bem definidas, desde o planejamento estratégico do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCEES), passando pelo planejamento geral das auditorias, pela inicialização de cada auditoria, o seu planejamento, execução e comunicação de resultados até o controle de qualidade. O processo de trabalho de auditoria, numa visão sistêmica, é ilustrado na Figura 1, abaixo.

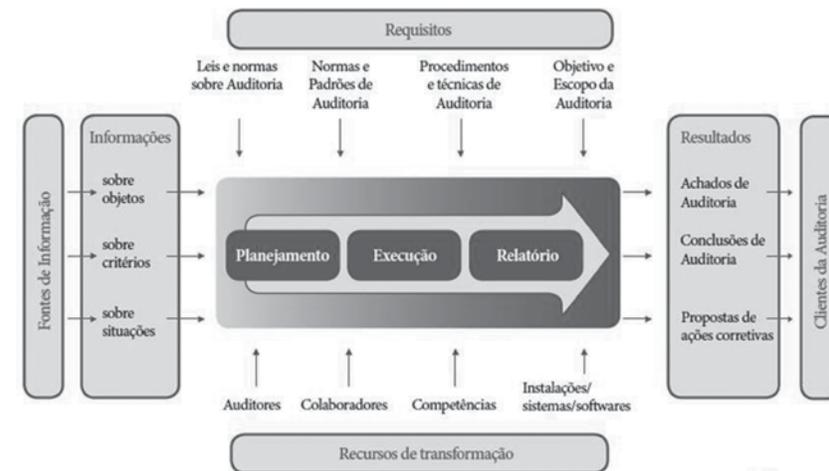


Figura 1 – Visão sistêmica do processo de auditoria.

Os requisitos do processo de trabalho de auditoria no TCEES, em acordo ao ilustrado na Figura 1, acima, são as disposições normativas em geral quanto ao trabalho de auditoria, tais como as Normas de Internacionais das Entidades de Fiscalização Superiores (ISSAI), as Normas de Auditoria Governamental (NAG), leis, Regimento Interno e demais normas desta Corte de Contas, este Manual de Auditoria e os demais padrões de trabalho estabelecidos pelo próprio Tribunal, bem como o objetivo e escopo de cada trabalho de auditoria em particular.

Nesse contexto, os insumos do processo de auditoria no TCEES, isto é, suas entradas, ou aquilo que será utilizado para produzir os resultados, são essencialmente informações. Abrangem informações sobre: i) objetos da auditoria (organizações, programas e atividades governamentais, bem como sobre relevância, materialidade e riscos); ii) critério de auditoria (disposições normativas e padrões técnicos e operacionais aplicáveis aos objetos auditados); iii) condições ou situações reais encontradas em objetos de auditoria.

Os fornecedores do processo, também ilustrados na Figura 1, acima, são os provedores das “informações requeridas”. Na metodologia do TCEES estes fornecedores são denominados “fontes de informações” e consistem em sistemas organizacionais e estruturadores das administrações Estadual e municipais, legislação e normas específicas, outros órgãos de controle e gestores públicos, mídia etc. Por sua vez, os recursos do processo dizem respeito a todos os recursos materiais, tecnológicos e humanos necessários para realizar o trabalho de auditoria, incluindo as competências técnicas em termos de conhecimento, habilidades e atitudes dos auditores de controle externo e demais profissionais que concorrem para a produção do resultado da auditoria.

Continuando na Figura 1, acima, os produtos do processo de auditoria podem ser entendidos como informações com valor agregado, materializadas em pareceres e relatórios. São as constatações ou achados, as avaliações, opiniões e conclusões e as recomendações ou determinações propostas.

Em geral, no processo de trabalho de auditoria, cliente do processo é a entidade ou a pessoa que requisitou a auditoria e que vai analisar criticamente os resultados, podendo, inclusive, ser o próprio auditado. No TCEES, clientes do processo de auditoria são, normalmente, os Conselheiros Relatores e Colegiados, mas, além deles, deve-se elencar o parlamento e, mediatamente, a sociedade.

Neste ponto, cabe recorrer às fontes legislativas para fincar as bases do processo de auditoria no Tribunal. Compete ao TCEES, conforme artigo 71, inciso IV, da Constituição da República de 1988 (CF/1988), e artigo 71, inciso V, da Constituição do Estado do Espírito Santo de 1989 (CE/1989), realizar auditorias. Tais fiscalizações, de acordo com os referidos dispositivos, ocorrem por iniciativa do próprio Tribunal ou por iniciativa do Poder Legislativo.

Quanto às auditorias realizadas por iniciativa do Poder Legislativo, de acordo com o artigo 92 da LCE 621/2012, são competentes para solicitá-las ao TCEES a Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo e as câmaras municipais, bem como suas comissões permanentes ou de inquérito. O Tribunal deverá atendê-las no prazo de até 180 (*cento e oitenta*) dias, prorrogável por igual período, conforme § 2º do artigo 92 da LCE 621/2012 c/c o § 2º do artigo 174 do RITCEES.

Por outro lado, em relação às fiscalizações por iniciativa própria, periodicamente, o Tribunal deve definir diretrizes para as ações de controle externo, etapa direcionadora das ações de fiscalização que possibilita ao Tribunal atuar efetivamente, segundo critérios de materialidade, relevância, risco e oportunidade (NAG 4301.2). Nesta etapa, são estabeleci-

dos os temas de maior relevância e definidos os critérios para a priorização da análise de processos e para a elaboração do plano de fiscalização, o que inclui as auditorias, além dos outros instrumentos de controle.

A etapa na qual o TCEES define diretrizes para as ações de controle externo, vinculada ao planejamento estratégico da instituição, é integrante do planejamento indicado na Figura 1, acima. Vale destacar que o planejamento, ali indicado, é o primeiro bloco do processo de trabalho de auditoria. Porém, o bloco ali representado, dentro da visão sistêmica apresentada, é amplo. Ou seja, se trata de todo o planejamento do processo de trabalho, englobando o planejamento geral de longo prazo, o planejamento geral de curto prazo e o planejamento em relação a um trabalho de auditoria individual, como representado na Figura 2, abaixo.

Descendo em escala de planejamento, observe-se que nas fiscalizações por iniciativa própria, as auditorias obedecerão ao Plano de Fiscalização, elaborado anualmente (que é o planejamento geral de curto prazo, indicado na Figura 2, abaixo), conforme artigo 102 da LCE 621/2012 c/c o artigo 197 do RITCEES. O Plano de Fiscalização é o instrumento direcionador das ações de controle externo e pode contemplar, além das auditorias, as inspeções, os levantamentos, os acompanhamentos e os monitoramentos que serão realizados em determinado período (NAG 4301.1).

Construído com base em critérios de seletividade e avaliação de riscos (NAG 4301.2.2), o Plano de Fiscalização deve ser de conhecimento dos auditores de controle externo, assim como constituir-se em ponto de partida do processo da auditoria a ser realizada. Neste ponto, deve-se deixar claro que a definição de diretrizes para as ações de controle externo e a elaboração do Plano de Fiscalização não compõem o objeto deste Manual, antes são regulados pela Lei Orgânica do TCEES, por seu Regimento Interno e por atos normativos específicos.

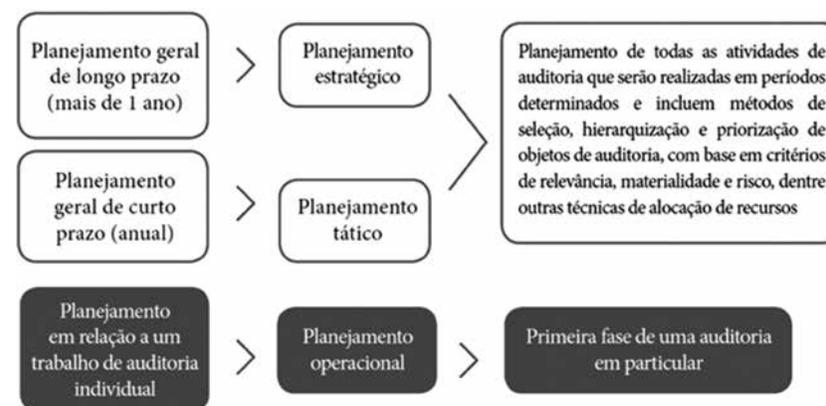


Figura 2 – Dimensões do planejamento de auditoria

4 PROCEDIMENTOS DE INICIALIZAÇÃO DE AUDITORIA

Por outro lado, uma vez tomada a decisão de realizar determinada auditoria (seja por iniciativa própria, seja por iniciativa do Poder Legislativo) e chegado o momento de realizá-la, alguns procedimentos devem ser realizados para a inicialização da auditoria. Tais procedimentos, que a rigor encontram-se já na fase de planejamento em relação a um trabalho de auditoria individual (integrante da terceira etapa representada na Figura 2, acima), são tratados isoladamente no Capítulo 4 (página 41) deste Manual. Ali são tratadas, por exemplo, a estimativa inicial do prazo da auditoria, a definição e a designação formal da equipe e a autuação do processo de fiscalização.

Inicializada a auditoria, segue a fase de planejamento propriamente dita, também representada na terceira etapa apresentada na Figura 2, acima. Nessa fase, conforme apresentado no Capítulo 7 (página 63), além de providências administrativas preliminares, a equipe de auditoria deve construir a visão geral do objeto, inventariar riscos e controles envolvidos, elaborar as questões de auditoria, definir o escopo, elaborar os papéis de trabalho, a matriz de planejamento e o projeto de auditoria, dentre outras atividades.

Concluído e aprovado o planejamento da auditoria, segue-a a fase de execução. Nela, como detalhado no Capítulo 9 (página 89) deste Manual, são executados os procedimentos planejados, desenvolvidos os eventuais achados de auditoria, identificados os responsáveis, obtida a opinião do ente auditado e desenvolvidas as conclusões e propostas de encaminhamento.

Executada a auditoria, segue-se a revisão dos papéis de trabalho e dos achados, a discussão com o supervisor, a elaboração e revisão do relatório de auditoria, como tratado no Capítulo 12 (página 117) deste Manual, além do preenchimento de questionários relativos ao controle de qualidade das auditorias, vide Capítulo 13 (página 139). Todas as fases, vale dizer, devidamente acompanhadas pelo Auditor de Controle Externo responsável pela supervisão dos trabalhos de auditoria.

Tendo o Plenário do TCEES determinado a realização de auditoria, seja de iniciativa própria, seja de iniciativa da Assembleia Legislativa ou de uma câmara municipal, para efetivamente dar-lhe início são necessárias algumas providências preliminares, a saber: i) a estimativa inicial do prazo da auditoria; ii) a definição do perfil e da quantidade de auditores de controle externo necessários à composição da equipe de auditoria; iii) a indicação dos auditores de controle externo que comporão a equipe; iv) a indicação do Auditor de Controle Externo que exercerá a liderança da equipe; v) a indicação do Auditor de Controle Externo responsável pela supervisão dos trabalhos de auditoria; e vi) a designação formal da equipe de auditoria, incluindo o líder de equipe e o supervisor dos trabalhos.

Como dito anteriormente, a fase de planejamento da auditoria inclui tais procedimentos, de modo que eles são tratados isoladamente neste Capítulo 4 apenas por questões de organização do conteúdo.

4.1 Estimativa inicial do prazo

Inicialmente, considerando a deliberação que autorizou a auditoria, as razões que motivaram a deliberação, o objeto da auditoria e as características do jurisdicionado a ser auditado, o Secretário de Controle Externo (ou o Coordenador de Núcleo) estimará o prazo total de duração (planejamento, execução e elaboração do relatório) dos trabalhos.

Nos casos nos quais essa estimativa seja superior a 40 (*quarenta*) dias úteis, a fase de planejamento deve ser realizada antes da definição dos prazos e da definição da equipe para as fases de execução e de elaboração do relatório.

4.2 Definição da equipe de auditoria

O TCEES tem a responsabilidade de assegurar que os trabalhos de auditoria sejam realizados por auditores de controle externo em quantidade adequada e que a equipe de trabalho disponha da qualificação e dos conhecimentos necessários (NAG 2203.5). Logo, a definição da equipe de auditoria envolve a definição tanto do perfil profissional e da quantidade de auditores de controle externo necessários à composição da equipe; quanto da própria indicação de quais serão os auditores que efetivamente comporão a equipe.

4.2.1 Definição do perfil profissional

Devem ser designados para executar trabalhos de auditoria governamental, os auditores de controle externo que possuam, em conjunto, a formação, a experiência, as habilidades e os conhecimentos técnicos necessários para realizar as tarefas com eficiência e eficácia (NAG 2505). Ao designar a equipe para executar trabalhos de auditoria governamental, o Secretário de Controle Externo (ou o Coordenador de Núcleo, conforme o caso) deve procurar distribuir os profissionais de acordo com a natureza do trabalho e com a formação, as habilidades e a experiência de cada profissional (NAG 2505.1).

Portanto, entenda-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.

A avaliação do perfil profissional deve considerar, inclusive, as técnicas e os procedimentos específicos a serem aplicados (NAG 4301.1.1). Em muitos casos, o tipo de trabalho a ser desempenhado requererá conhecimentos/experiências específicos em determinadas áreas, dessa forma, é extremamente desejável a cuidadosa identificação dos perfis requeridos para o desempenho dos trabalhos.

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

- a. Aproveitamento da experiência e do conhecimento do pessoal da equipe em relação à área a ser auditada (NAG 4305.2);
- b. Estabelecimento da prática de rodízio periódico dos auditores de controle externo responsáveis pela execução dos serviços, de modo a assegurar a sua independência em relação aos jurisdicionados (NAG 3316).

Cabe ressaltar que, naqueles casos em que o prazo inicialmente estimado (na forma apresentada na Seção 4.1 (página 41) deste Manual) para a duração dos trabalhos de auditoria (planejamento, execução e elaboração de relatório) seja superior a 40 (*quarenta*) dias úteis, a definição do perfil profissional pelo Secretário de Controle Externo (ou pelo Coordenador de Núcleo) deve primeiramente levar em conta somente a fase de planejamento.

Nesses casos, a definição do perfil profissional necessário às fases de execução e elaboração de relatórios deverá ser realizada no decorrer

da fase de planejamento, pelo Secretário de Controle Externo (ou pelo Coordenador de Núcleo) considerando o projeto de auditoria elaborado pela equipe designada para o planejamento.

4.2.2 Definição da quantidade de auditores de controle externo

Como já foi dito, o TCEES tem a responsabilidade de assegurar que os trabalhos de auditoria sejam realizados por auditores de controle externo em quantidade adequada (NAG 2203.5). Logo, a quantidade de auditores de controle externo que comporão a equipe de auditoria deve ser definida em função da extensão dos testes e procedimentos a serem realizados, da especificidade dos trabalhos a serem executados e do prazo inicialmente estimado para a realização dos trabalhos.

Do mesmo modo que o perfil profissional, a definição da quantidade de auditores de controle externo deve primeiramente cogitar somente a fase de planejamento, nos casos em que o prazo inicialmente estimado (na forma apresentada na Seção 4.1 (página 41) deste Manual) para a duração dos trabalhos de auditoria (planejamento, execução e elaboração de relatório) seja superior a 40 (*quarenta*) dias úteis.

Nesses casos, a definição da quantidade de auditores necessária às fases de execução e elaboração de relatórios será realizada no decorrer da fase de planejamento, pelo Secretário de Controle Externo (ou pelo Coordenador de Núcleo) considerando o projeto de auditoria elaborado pela equipe designada para o planejamento.

4.2.3 Indicação dos membros da equipe de auditoria

Tendo em vista o perfil profissional e a quantidade necessários (definidos, respectivamente, nos moldes das Seções 4.2.1 (página 42) e 4.2.2 (página 43) deste Manual), o Secretário de Controle Externo (ou o Coordenador de Núcleo, conforme o caso) indicará os auditores de controle externo que efetivamente comporão a equipe de auditoria, devendo ao menos um dos membros da equipe ter experiência em auditoria.

Quando a auditoria for realizada por auditores de controle de mais de uma Secretaria ou Núcleo, o Secretário de Controle Externo (ou o Coordenador de Núcleo, conforme o caso) de cada uma deve indicar os auditores da sua unidade para integrar a equipe.

Previamente à designação formal da equipe de auditoria, o Secretário de Controle Externo comunicará ao Auditor de Controle Externo sua indicação para a realização de determinado trabalho de auditoria governamental, de modo que, antes de iniciar o trabalho, este deve 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 exames a serem realizados (NAG 3103).

Após tal avaliação, o Auditor de Controle Externo poderá, motivadamente, recusar os serviços sempre que reconhecer não estar adequadamente capacitado para desenvolvê-los, devendo considerar primeiro a possibilidade da utilização de especialistas em outras áreas, em face da especialização requerida e dos objetivos da auditoria (NAG 3103.1).

Nesse momento, o Auditor de Controle Externo deverá avaliar, também, se não está impedido de realizar o trabalho de auditoria para o qual foi indicado, considerando as condições elencadas na Seção 2.2.1 (página 31) deste Manual, e assinar o Termo de Não Impedimento, consoante modelo contido na Figura 5 (página 151), Apêndice A.

4.2.4 Indicação do líder da equipe de auditoria

Dentre os indicados para compor a equipe de auditoria, o Secretário de Controle Externo (ou o Coordenador de Núcleo) indicará, também, o Auditor de Controle Externo que exercerá a liderança da equipe. Tal escolha deve recair sobre quem detenha, além dos conhecimentos e habilidades necessários para fazer parte da equipe, experiência em auditorias e capacidade de organização e direção.

Quando a auditoria for realizada por auditores de controle de mais de uma Secretaria ou Núcleo, a definição do líder de equipe caberá ao Secretário da Secretaria de Controle Externo à qual o processo esteja originalmente vinculado. As responsabilidades específicas de liderança de equipe estão elencadas na Seção 5.2 (página 50) deste Manual.

4.2.5 Indicação do supervisor da auditoria

A supervisão da auditoria deve ser exercida pelo Secretário de Controle Externo (ou pelo Coordenador de Núcleo, conforme o caso) ou por Auditor de Controle Externo (ocupante ou não de cargo em comissão ou função gratificada) por ele indicado (NAG 4504).

No caso de auditoria da qual participem mais de uma Secretaria ou Núcleo, a supervisão de equipe caberá ao Secretário da Secretaria de Controle Externo à qual o processo esteja originalmente vinculado ou por Auditor de Controle Externo por ele indicado. A abrangência da supervisão dos trabalhos e as responsabilidades do supervisor são tratadas na Seção 5.1 (página 47) deste Manual.

4.3 Designação formal da equipe

A designação da equipe de auditoria, bem como do líder de equipe e do responsável pela supervisão dos trabalhos, é feita, formal e no-

minalmente, pelo Secretário Geral de Controle Externo, com base na indicação realizada pelo Secretário de Controle Externo (ou Coordenador de Núcleo, conforme o caso) (NAG 4305.1), na forma apresentada, respectivamente, nas Seções 4.2.3 (página 43), 4.2.4 (página 44) e 4.2.5 (página 44).

Tal designação é feita mediante emissão do Termo de Designação, cujo modelo é apresentado na Figura 6 (página 152), Apêndice B deste Manual, no qual são identificados o líder de equipe, os demais membros da equipe e o supervisor, o órgão/entidade fiscalizado e o período necessário a realização da fiscalização (fase de planejamento e, quando conhecidas, as fases de execução e de elaboração do relatório).

Nas hipóteses de afastamento legal do supervisor, a designação para supervisão dos trabalhos, automaticamente, recairá em seu respectivo substituto. Caso não haja substituto, tal responsabilidade será do Secretário de Controle Externo (ou Coordenador de Núcleo, conforme o caso), ou de seu substituto.

Nas auditorias cujo prazo inicialmente estimado (na forma apresentada na Seção 4.1 (página 41) deste Manual) para a duração dos trabalhos (planejamento, execução e elaboração do relatório) seja superior a 40 (*quarenta*) dias úteis, a fase de planejamento deve ser realizada antes da definição das fases de execução e de elaboração do relatório, observando-se o seguinte:

- a. O ato de designação da equipe deverá prever apenas a fase de planejamento, sendo denominado Termo de Designação – fase planejamento;
- b. Como consequência da fase de planejamento, a equipe deve estimar com maior precisão possível o prazo necessário para as fases seguintes. Em seguida, será emitido o Termo de Designação – fases execução e relatório, no qual serão definidas as fases de execução e de elaboração do relatório;
- c. Não há impedimento de que a Secretaria de Controle Externo (ou o Núcleo, conforme o caso) realize a fase de planejamento antes da definição das fases de execução e elaboração do relatório em auditorias cujo prazo total de duração estimado seja igual ou inferior a 40 (*quarenta*) dias úteis.

Convém destacar que, pelo Termo de Designação, o Auditor de Controle Externo é credenciado para planejar, supervisionar, liderar, executar e relatar auditorias, sendo-lhe asseguradas as prerrogativas elencadas no item 2.4 (página 34) deste Manual, a partir da expedição e durante o prazo estabelecido no Termo.

- f. As alterações e melhorias necessárias à realização de futuras auditorias sejam identificadas, registradas e levadas em conta nos futuros planejamentos de auditoria e em atividades de desenvolvimento de pessoal (NAG 4508.2).

Para tanto, a supervisão deve ser um processo contínuo, realizado à medida que vai se cumprindo cada fase da auditoria (NAG 4503). Logo, todo o trabalho de auditoria, desde seu planejamento até a conclusão do relatório (NAG 4503.1), deve ser supervisionado pelo Auditor de Controle Externo, indicado e formalmente designado para tal, respectivamente, na forma apresentada nas Seções 4.2.5 (página 44) e 4.3 (página 44) deste Manual.

Portanto, uma vez designado, compete ao supervisor da auditoria, além do que já foi apresentado acima, as atribuições previstas na NAG 4507, especialmente:

- a. Orientar a equipe de auditoria quanto à vinculação ao objetivo da fiscalização e à aderência às Normas de Auditoria Governamental, ao Manual de Auditoria e às notas técnicas vigentes no TCEES (NAG 4507.3.1);
- b. Acompanhar o desenvolvimento dos trabalhos desde o início do planejamento até a conclusão do relatório (NAG 4503.1), inclusive realizando o controle dos prazos, dos recursos e custos previstos e realizados;
- c. Definir, em conjunto com a equipe de auditoria, os métodos de trabalho, orientando a equipe na definição do projeto de auditoria e dos procedimentos a serem executados (NAG 4507.1.1);
- d. Revisar e aprovar o projeto de auditoria, especialmente a visão geral do objeto e a matriz de planejamento, antes do início da execução (NAG 4507.1.1), conforme Seção 7.10 (página 75) deste Manual;
- e. Promover esforços para que a equipe de trabalho possua todos os auditores de controle externo necessários, tanto quantitativa quanto qualitativamente, e disponha, tempestivamente, dos recursos materiais, tecnológicos ou de qualquer outra natureza, necessários ao cumprimento do projeto de auditoria (NAG 4507.2);
- f. Analisar, juntamente com a equipe, a matriz de achados, tratada no Capítulo 10 (página 97) deste Manual cuja elaboração inicia-se já na fase de execução (NAG 4506; NAG 4507);

- g. Analisar, juntamente com a equipe, a matriz de responsabilização (NAG 4506; NAG 4507), apresentada no Capítulo 11 (página 111) deste Manual;
- h. Avaliar o cumprimento do planejamento e do projeto de auditoria (NAG 4507.3), cuidando para que as etapas planejadas e eventualmente não cumpridas do projeto de auditoria sejam justificadas nos papéis de trabalho (NAG 4512);
- i. Realizar concomitantemente o controle de qualidade da auditoria (NAG 4600), regulado no Capítulo 13 (página 139) deste Manual;
- j. Preencher e assinar, após a conclusão do relatório, o formulário constante do Apêndice O (página 171) deste Manual;
- k. Sempre que possível e relevante, participar da reunião de apresentação e da reunião de encerramento, tratadas, respectivamente nas Seções 9.1 (página 89) e 9.8 (página 95) deste Manual.

Visando assegurar que os objetivos dos trabalhos sejam alcançados e os controles de qualidade sejam devidamente aplicados, a supervisão deve ser cumprida de maneira formal e sistemática, devidamente evidenciada em documentos de auditoria (NAG 4510). Nesse ínterim, com vistas à formalização da supervisão, deverá constar, obrigatoriamente, manifestação do supervisor por meio da aposição de rubrica ou assinatura, ou informação, nos seguintes produtos gerados durante a auditoria:

- a. Projeto de auditoria (vide Seção 7.10, página 75), especialmente:
 - Visão geral do objeto (vide Seção 7.2, página 66); e
 - Matriz de planejamento (vide Capítulo 8, página 77);
- b. Matriz de Achados (vide Capítulo 10, página 97);
- c. Matriz de Responsabilização (vide Capítulo 11, página 111);
- d. Relatório de Auditoria (vide Capítulo 12, página 117).

O visto do supervisor nos produtos da etapa de planejamento (projeto de auditoria, especialmente, visão geral do objeto e matriz de planejamento) significa que tomou conhecimento e que concorda com o conteúdo neles expresso. Nos produtos da etapa de execução (matriz de achados, matriz de responsabilização e relatório de auditoria), o visto do supervisor significa que tomou conhecimento.

No caso do supervisor discordar do conteúdo desses últimos produtos, deverá, ainda assim, apor sua rubrica ou assinatura e, se julgar conveniente, expressar sua opinião em termo apropriado, preservando a independência da equipe.

5.2 Liderança de equipe de auditoria

A indicação do líder da auditoria será realizada, dentre os membros da equipe, observando os critérios apresentados na Seção 4.2.4 (página 44) deste Manual e sua designação será realizada na forma estabelecida na Seção 4.3 (página 44).

Entre as atividades de responsabilidade de liderança de equipe de auditoria, destacam-se aquelas relacionadas com a administração dos trabalhos, competindo ao líder:

- a. Promover as discussões da equipe a respeito do escopo, procedimentos e técnicas a serem utilizados, incentivando os demais membros a apresentarem propostas e a decidirem por consenso. No caso de divergência de opiniões, deve-se buscar a opinião do supervisor. Permanecendo a divergência, prevalecerá a proposta do líder de equipe;
- b. Representar a equipe de auditoria perante a organização fiscalizada, providenciando a entrega do ofício de apresentação ao dirigente (ou representante por ele designado) e a emissão dos ofícios de requisição de documentos e de informações e responsabilizando-se pela coordenação das reuniões com os fiscalizados;
- c. Zelar pelo cumprimento dos prazos;
- d. Revisão dos documentos de auditoria;
- e. Revisar e entregar a versão final do relatório, com a anuência dos demais membros;

Assegurar que o formulário de controle de qualidade, constante Apêndice N (página 169) deste Manual, em conjunto com os demais membros, seja preenchido e assinado;

- a. Registrar, caso julgue relevante, eventuais discordâncias quanto a não aprovação de quaisquer aspectos da matriz de planejamento pelo supervisor. Tal registro deverá constar como observação na própria matriz objeto da divergência.

Cabe ressaltar que, do mesmo modo que a supervisão, todo o trabalho de auditoria deve ser revisado pelo líder da equipe de auditoria,

antes de o relatório ser emitido, pois também a revisão deve ser feita à medida que cada parte da auditoria é concluída. O papel da revisão é assegurar que:

- a. Todas as avaliações e conclusões estejam solidamente baseadas e suportadas por suficientes, adequadas, relevantes e razoáveis evidências para fundamentar o relatório final da auditoria e as propostas de encaminhamento;
- b. Todos os erros, deficiências e questões relevantes tenham sido devidamente identificados, documentados e sanados satisfatoriamente ou levados ao conhecimento de um superior hierárquico da unidade técnica (NAG 4508.1).

A evidência do exercício da liderança dá-se mediante o visto de revisão nos documentos de auditoria. Na hipótese de o documento de auditoria ter sido preenchido pelo líder de equipe, a revisão deverá ser feita por outro membro da equipe.

5.3 Comunicação entre equipe de auditoria e supervisor

Durante toda a realização da auditoria, inclusive na fase de execução, deve ocorrer constante troca de informações entre a equipe de auditoria e o supervisor (NAG 4500).

A troca de informações ao longo do trabalho destina-se a manter o supervisor informado acerca do andamento da auditoria no que se refere, principalmente, ao cumprimento dos prazos previstos para a aplicação dos procedimentos e a eventuais problemas ou dificuldades enfrentadas. A equipe, ao comunicar problemas ou dificuldades enfrentadas, deve, na medida do possível, propor soluções. O supervisor deve, então, apresentar sugestões para que estes sejam superados ou adotar as medidas necessárias para resolvê-los.

Eventuais situações de obstrução ao livre exercício da auditoria ou de sonegação de processo, documento ou informação, bem como qualquer ocorrência de ameaça velada ou explícita, de animosidade, de indisposição ou de intimidação de auditores de controle externo no desenvolvimento dos trabalhos, situação prevista no § 1º do artigo 199 do RITCEES, deverão ser comunicadas imediatamente ao supervisor do trabalho, com fins de orientação quanto às providências necessárias.

Da mesma forma, verificado procedimento de que possa resultar dano ao erário ou irregularidade grave, situação prevista no artigo 104 da LCE 621/2012 e no artigo 200 do RITCEES, a equipe deve levar os fatos

de imediato ao conhecimento do supervisor do trabalho, a fim de receber orientação para que possam ser tomadas medidas tempestivas com o intuito de eliminar ou minimizar os efeitos das constatações.

5.4 Comunicação com o auditado e requisições de documentos e informações

Sempre que o elemento surpresa não for essencial ao desenvolvimento dos trabalhos e após a emissão do Termo de Designação, o Secretário de Controle Externo (ou o Coordenador de Núcleo, conforme o caso) encaminhará, com a antecedência necessária, ofício de comunicação de fiscalização, conforme modelo constante da Figura 7 (página 153), Apêndice C deste Manual, ao dirigente da organização informando que o órgão ou entidade encontra-se sob fiscalização, o objetivo e a deliberação que originou a fiscalização, a data provável para apresentação da equipe, bem como solicitando, quando for o caso, além de documentos e informações, disponibilização de ambiente reservado e seguro para a instalação da equipe, senha para acesso aos sistemas informatizados e designação de uma pessoa de contato do órgão ou entidade.

Ressalta-se que não é necessária a comprovação de recebimento do ofício de comunicação de fiscalização, uma vez que o eventual não recebimento fica suprido pela entrega na reunião de apresentação, tratada na Seção 9.1 (página 89), deste Manual.

No início da execução dos trabalhos, a equipe realizará reunião de apresentação com os dirigentes e responsáveis da entidade auditada, ou com representantes designados por eles, oportunidade em que se identificará formalmente, entregará o ofício de apresentação assinado pelo Secretário de Controle Externo (ou pelo Coordenador de Núcleo, conforme o caso), cujo modelo encontra-se na Figura 8 (página 154), Apêndice D deste Manual, e esclarecerá os objetivos, o escopo e os critérios da auditoria.

Deve constar do ofício de apresentação a informação de que o órgão ou entidade encontra-se sob fiscalização, a solicitação, quando for o caso, de disponibilização de ambiente reservado e seguro para a instalação da equipe, senha para acesso aos sistemas informatizados e designação de uma pessoa de contato da organização, divulgação interna da fiscalização e do local em que a equipe se encontra, bem como a previsão de multa no caso de obstrução aos trabalhos ou sonegação de informações.

Sempre que possível, a equipe de auditoria deverá se apresentar aos responsáveis pelas áreas que serão fiscalizadas, esclarecendo o objetivo, os critérios e o escopo da fiscalização.

Vale dizer que não há impedimento de que a equipe técnica, caso julgue necessário, visite o órgão ou entidade, durante a fase de planejamento. Nesses casos, deverá apresentar o ofício de comunicação de fiscalização. Caso queira solicitar documentos, deve lançar mão do ofício de requisição.

Aliás, a requisição de documentos e informações, durante todas as fases da fiscalização (planejamento, execução e relatório), deve fixar prazo para seu atendimento, estabelecido, sempre que possível e desde que não comprometa o prazo de execução, em comum acordo com o fiscalizado. A mencionada requisição será formalizada por meio de ofício de requisição, datado e numerado sequencialmente, tomando-se como referência o modelo constante da Figura 9 (página 155), Apêndice E deste Manual.

O ofício de requisição deve ser entregue mediante atestado de recebimento na segunda via, a qual se constituirá em papel de trabalho da fiscalização. Os documentos fornecidos pelo gestor devem identificar quem os elaborou ou forneceu e a fonte da informação, além de serem legíveis, datados e assinados. A equipe de auditoria deverá identificar os documentos recebidos, correlacionando-os ao item do ofício de requisição a que se referem.

O primeiro ofício de requisição da fase de execução deve ser entregue na reunião de apresentação. Porém, sempre que possível, de forma a agilizar os trabalhos e garantir a disponibilização dos documentos e condições anteriormente referidos no início da execução da fiscalização, o primeiro ofício de requisição da fase de execução deve ser encaminhado via fax, e-mail ou pessoalmente com antecedência, sendo o original entregue, quando não o já tiver sido, na reunião de apresentação.

Deve-se observar que tanto o ofício de apresentação como eventuais reiterações de ofício de requisição deverão alertar ao responsável para as penalidades previstas no artigo 135, incisos V e VI, da LCE 621/2012 e no artigo 389, incisos V e VI, do RITCEES, no caso de sonegações de processo, documento ou informação.

Os esclarecimentos acerca dos indícios devem ser colhidos por escrito ao longo da fase de execução, por intermédio de ofício de requisição específico, cujo modelo é apresentado na Figura 13 (página 165), Apêndice L deste Manual, evitando-se mal entendidos e minimizando o recolhimento de informações posteriores. Deve ficar claro que a obten-

- i. Servir de provas por ocasião de processos administrativos e judiciais que envolvam os auditores de controle externo (NAG 4408.2.8).

6.3 Atributos

O Auditor de Controle Externo, ao elaborar a documentação de auditoria, seja em meio físico, seja em meio eletrônico, deve cuidar para que os documentos sejam escorregados, objetivos, concisos, claros, completos, exatos e conclusivos (NAG 4408.9.1).

Logo, as informações ali registradas devem ser precisas, sem a necessidade de explicações adicionais e sem detalhes desnecessários (NAG 4408.9.1.3). A documentação deve incluir todos os dados e informações suficientes, relevantes, materiais, fidedignos, úteis ou necessários (NAG 4408.9.1.5). Tais informações devem permitir a formação de opinião sobre os trabalhos realizados (NAG 4408.9.1.7).

Além disso, as evidências devem ser neles registradas sem rasuras ou emendas (NAG 4408.9.1.1), sem distorções, com imparcialidade e isenção, focando os fatos como constatados (NAG 4408.9.1.2). Tal registro deve ocorrer de forma lógica e bem ordenada (NAG 4408.9.1.4) e descritas de forma acabada, terminativa, sem faltar nenhum conteúdo ou significado (NAG 4408.9.1.5), incluindo informações precisas e detalhes importantes e cálculos matemáticos corretos, sem erros ou omissões (NAG 4408.9.1.6).

6.4 Conteúdo

A documentação de auditoria deve incluir as conclusões obtidas nos exames de cada área auditada, guardando conformidade com os procedimentos e critérios utilizados (NAG 4408.9.2) e deve evidenciar os procedimentos de auditoria governamental adotados, na sua extensão e profundidade (NAG 4408.9.3).

Os documentos ou papéis de trabalho devem conter todos os dados e elementos que amparem as informações apresentadas nos relatórios de auditoria governamental (NAG 4408.9.5), porém não devem incluir dados e informações desnecessários à emissão da opinião ou de comentários do Auditor de Controle Externo (NAG 4408.9.4).

A documentação de auditoria deve ser suficientemente completa e detalhada para permitir a um Auditor de Controle Externo experiente, sem prévio envolvimento nos exames, verificar, posteriormente, por meio deles, o trabalho realizado para fundamentar as conclusões

(NAG 4408.9.9). Portanto, deve ser preparada de tal forma que outro Auditor, que não teve contato anterior com o trabalho desenvolvido, possa utilizá-la no futuro, sem dúvidas quanto às conclusões alcançadas e sobre como foram executados os exames (NAG 4408.9.9.1).

6.5 Cuidados na preparação

Ao elaborar os papéis de trabalho ou documentos de auditoria, o Auditor de Controle Externo deve observar os seguintes cuidados em sua preparação (NAG 4408.9.6):

- a. O documento de auditoria deve ser provido de cabeçalho com identificação do TCEES, do número do processo, do objeto da fiscalização, do seu código e da numeração de páginas no formato “número da página/total de páginas”;

Os documentos disponibilizados por terceiros e transformados em documentos de auditoria deverão ser identificados com as informações referidas na anterior alínea ‘a’, desta Seção 6.5, 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;

O documento de auditoria deverá conter identificação dos responsáveis por seu preenchimento e por sua revisão e a data de preenchimento;

As fontes dos dados apresentados devem ser mencionadas;

Os documentos de auditoria devem ainda conter: notas explicativas com esclarecimentos sobre o seu conteúdo, sempre que necessário; campo para referenciar outro documento de auditoria, quando for o caso; e identificação dos símbolos e abreviaturas utilizadas;

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

A documentação de auditoria é o principal meio de prova, em que são registradas todas as evidências obtidas pelos auditores de controle externo e, como existem diversas transações e entes a serem examinados, há uma gama de modelos e tipos (NAG 4408.11), o que impossibilita a elaboração de um único modelo que represente satisfatoriamente todas as situações encontradas. Ainda assim, para servir como referência, na Figura 10 (página 156), Apêndice F deste Manual, é apresentado um modelo de documento de auditoria com os campos e informações indicadas nesta Seção 6.5.

6.6 Codificação

Todos os documentos de auditoria, ou papéis de trabalho, deverão receber um código alfanumérico sequencial (NAG 4408.12 e NAG 4408.12.1) no formato PT000, seguido de uma breve descrição de seu conteúdo. Como exemplo de codificação nestes moldes, pode-se citar: i) PT004-MatrizPlanejamento; ii) PT053-OficioSecretaria; iii) PT045-OficioRequisição005.

Caso seja necessária a utilização de folhas subsidiárias para registro dos desdobramentos e detalhes da matéria objeto de folha mestra, a codificação deverá ocorrer da seguinte forma: i) PT32-BalancoConsolidado (exemplo de codificação de folha mestra); ii) PT32-1-BalancoFinanceiro (exemplo de codificação de folha subsidiária); iii) PT32-2-BalancoPatrimonial (exemplo de codificação de folha subsidiária).

6.7 Referência

As referências cruzadas permitem adequada vinculação dos documentos de auditoria de uma mesma área, ou de áreas diferentes que tenham influência recíproca, e podem ser:

- a. Externas: feitas entre documentos de auditoria distintos, por meio da indicação do código do documento de referência, de modo que, em todos os documentos envolvidos, seja mencionado o código dos demais correlacionados com a referência;
- b. Internas: feitas dentro de um mesmo documento de auditoria, ainda que em folhas distintas.

Nas referências externas, basta referenciar o código alfanumérico do documento de auditoria, sem necessidade da descrição. Por exemplo, se na Matriz de Achados (PT45), necessita-se fazer referência a um questionário elaborado e respondido durante a execução da auditoria e que serviu de evidência para o achado, supondo que o questionário foi nomeado como PT03-QUEST, basta, no campo “Situação encontrada” da matriz de achados, escrever algo como “Questionário (PT03)”.

Como exemplo de referência interna, imagine-se que no documento de auditoria denominado Balanço Patrimonial encontram-se identificados os valores registrados nos agrupamentos: Ativo Circulante (AC), Ativo Realizável a Longo Prazo (ARL) e Ativo Permanente (AP). Surgindo a necessidade de, em algum lugar desse documento de auditoria, fazer menção ao Ativo Circulante, basta mencionar “AC”.

6.8 Tipos de documentos de auditoria

A documentação de auditoria pode ser tipificada como:

- a. Elaborada pelo Auditor de Controle Externo: documentação de auditoria que registra as evidências obtidas e que é preparada pelo próprio Auditor, à medida que analisa os diversos eventos e transações do ente, programa ou sistema auditado, com o objetivo de ter um registro do serviço por ele executado (NAG 4408.11.1);
- b. Elaborada por terceiros: documentação de auditoria que registra as evidências obtidas e que é preparada pelo ente auditado ou por outros que não sejam ligados aos trabalhos de auditoria (NAG 4408.11.2), a qual pode ser subdividida em:
 - Elaborada por solicitação direta do Auditor de Controle Externo: é a documentação de auditoria preparada pelo ente auditado a pedido do Auditor e de uso específico para atender a um determinado procedimento de auditoria governamental (ex.: cartas de confirmação de terceiros ou circularização, resumo de movimentação de bens permanentes e de dívidas de longo prazo) (NAG 4408.11.2.1);
 - Elaborada no exercício das atividades do ente auditado: todas as demais documentações de auditoria solicitadas pelo Auditor de Controle Externo ao ente auditado, que também são utilizadas para registrar ou evidenciar o trabalho executado, suportar as conclusões e fundamentar a opinião (NAG 4408.11.2.2).

6.9 Destinação e guarda dos documentos de auditoria

As informações utilizadas em auditorias devem ser armazenadas em pastas correntes e pastas permanentes. Antes de encerrar o trabalho, tudo que não estiver em formato eletrônico deverá ser digitalizado e conferido pelo líder da equipe de auditoria e pelo supervisor.

Aos autos do processo referente à fiscalização, devem ser juntados apenas os documentos imprescindíveis à correta compreensão ou à comprovação de fatos relevantes, especialmente dos achados de auditoria. O projeto de auditoria e as matrizes de planejamento, achados e responsabilização, por exemplo, normalmente, não serão juntados ao processo de fiscalização. Depois da digitalização e de sua revisão,

7 FASE DE PLANEJAMENTO DE AUDITORIA

É com planejamento que se define onde se pretende chegar, o que deve ser feito, quando, como e em que sequência. Logo, é etapa fundamental para o sucesso das fiscalizações, de modo que é imprescindível a alocação de recursos para realizá-lo, especialmente tempo suficiente.

Inevitavelmente, a tentativa de abreviar o período destinado ao planejamento redundará em problemas na execução da fiscalização, que, por fim, geralmente provocam acréscimos no tempo total de realização do trabalho, além de repercussões negativas em sua qualidade.

Por isso, conforme as normas de auditoria (ISSAI 3000, NA 3.1.1) da *International Organization of Supreme Audit Institution* (Intosai), “o auditor deve planejar a fiscalização de modo a assegurar a realização de uma auditoria de alta qualidade, sendo econômica, eficiente, efetiva, eficaz e tempestiva”¹⁵. Nesse sentido, segundo as NAG, adotadas como Norma Geral de Auditoria do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (nos termos da Resolução TC 233/2012¹⁶), a fase de planejamento da auditoria governamental é

a etapa na qual são definidas 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, realizados com qualidade, no menor tempo e com o menor custo possível¹⁷ (NAG 4300).

Desse modo, para assegurar que estes propósitos sejam alcançados, as Normas de Auditoria Governamental (NAG) estabelecem a obrigatoriedade de se desenvolver e documentar um projeto de auditoria (plano detalhado de ação) para cada trabalho de auditoria (NAG 4313), que evidenciará o objetivo, o escopo, o prazo e a alocação de recursos e, ainda, que o planejamento elaborado atenda aos seguintes aspectos básicos:

15 - INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience (ISSAI 3000)**. Disponível em <www.issai.org>. Acesso em 17 set. 2014. p. 47. (tradução nossa)

16 - ESPÍRITO SANTO (Estado). Tribunal de Contas do Estado. Resolução TC n. 233, de 6 de março de 2012. Adota como Norma Geral de Auditoria do TCEES as Normas de Auditoria Governamental (NAG), aplicáveis ao controle externo, expedidas conjuntamente pela Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil e o Instituto Rui Barbosa. Vitória, 2012. Disponível em: <<http://www.tce.es.gov.br/portais/Portais/14/Arquivos/Biblioteca/AtosNormativos/Res233-NAG.pdf>>. Acesso em: 13 out. 2014.

17 - INSTITUTO RUI BARBOSA. **Normas de auditoria governamental (NAG)**: aplicáveis ao controle externo brasileiro. Tocantins: IRB, 2011. 88p. p. 55.

- a. Vise à consecução dos objetivos da auditoria mediante execução econômica, eficiente, eficaz, efetiva e oportuna dos trabalhos (NAG 4300);
- b. Considere necessariamente elementos de conhecimento prévio sobre o objeto auditado, seus sistemas mais importantes, seus objetivos e riscos e eficácia de seus controles internos (NAG 4308);
- c. Explícite a natureza, a extensão e a profundidade dos exames a serem realizados e seja suficientemente detalhado de forma a não permitir equívocos na sua execução (NAG 4313);
- d. Permita a atribuição, na fase de execução dos trabalhos, de tarefas e respectivos prazos compatíveis com a complexidade da tarefa e importância da informação buscada;
- e. Seja objeto de supervisão por pessoa com perfil e competência profissional adequados e envolva suficiente discussão no âmbito da equipe de auditoria (NAG 4305);
- f. Seja adequadamente testado quanto à viabilidade de sua aplicação, quando necessário, e seja revisado, sempre que isso se revelar necessário, de forma a permitir a supervisão da execução e, a qualquer tempo, a avaliação das atividades desenvolvidas pelo auditor (NAG 4306.1 e NAG 4301.5).

Pelo exposto, nas auditorias de conformidade, o objetivo final da fase de planejamento é a elaboração do projeto de auditoria (NAG 4313.1), na medida em que, como plano detalhado de ação, documenta o planejamento geral e apresenta projetos de trabalho específicos para cada área a ser auditada, detalhando o necessário ao entendimento dos pontos de controle e procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade e extensão, de forma a servir como guia e meio de controle de sua execução (NAG 4313).

Para que os requisitos de planejamento estabelecidos nas NAG sejam atendidos e esse objetivo se materialize, algumas atividades devem ser realizadas durante essa fase da auditoria. Algumas delas, conforme a complexidade da auditoria, podem ser suprimidas por questões de custo benefício. Todavia, como já foi dito neste capítulo, por constituir-se etapa de expressiva importância no resultado que se pretende alcançar com a auditoria, é importante que se disponibilize o tempo necessário à fase de planejamento.

Em geral, o planejamento consiste das seguintes atividades:

- a. Providências administrativas preliminares;
- b. Análise preliminar do objeto de auditoria (construção da visão geral do objeto) (NAG 4307, NAG 4308 e NAG 4310.4);
- c. Inventário de riscos e controles (NAG 4309.1);
- d. Elaboração da matriz de planejamento (discussão e delimitação do objetivo e do escopo da auditoria) (NAG 4310.1, NAG 4310.2 e NAG 4310.3);
- e. Validação da matriz de planejamento (NAG 4305 e NAG 4314);
- f. Elaboração dos demais papéis de trabalho (NAG 4313.1);
- g. Teste-piloto (NAG 4306.1);
- h. Elaboração do projeto de auditoria (NAG 4310.5, NAG 4310.6 e NAG 4313).

As atividades elencadas não são necessariamente sequenciais, sendo que algumas podem ser feitas em paralelo. Para aumentar a possibilidade de executar a contento as atividades necessárias ao alcance dos objetivos da auditoria, deve-se elaborar um cronograma logo no início dos trabalhos, e revisá-lo ao final do planejamento.

7.1 Providências administrativas preliminares

Oficialmente, a primeira parte de um trabalho de auditoria é a indicação e a designação da equipe por intermédio de algum tipo de documento oficial. No TCEES a designação da equipe de auditoria, bem como do líder de equipe e do responsável pela supervisão dos trabalhos, é feita por meio do Termo de Designação na forma e pelos critérios indicados na Seção 4.3 (página 44) deste Manual. Tal providência, apesar de, a rigor, fazer parte do planejamento da auditoria (NAG 4305.1), por motivo de organização do processo de auditoria, foi detalhada no Capítulo 4 – Procedimentos de inicialização de auditoria.

Ainda como providência administrativa preliminar da auditoria, como já foi dito na Seção 5.4 (página 52) deste Manual, após a emissão do Termo de Designação, sempre que o elemento surpresa não for essencial ao desenvolvimento dos trabalhos, o Secretário de Controle Externo (ou o Coordenador de Núcleo, conforme o caso) encaminhará, com a antecedência necessária, ofício de comunicação de fiscalização ao dirigente da organização informando que o órgão ou entidade encontra-se sob fiscalização, o objetivo e a deliberação que originou a

fiscalização, a data provável para apresentação da equipe, conforme modelo constante da Figura 7 (página 153), Apêndice C deste Manual. Esse ofício deve solicitar também, quando for o caso:

- a. Documentos e informações já identificados como necessários;
- b. Disponibilização de ambiente reservado e seguro para a instalação da equipe;
- c. Senha para acesso aos sistemas informatizados; e
- d. Designação de uma pessoa de contato do órgão ou entidade.

Um equívoco a ser evitado é acreditar que, durante a fase de planejamento, a equipe deve se limitar às informações que já possui não podendo visitar o órgão auditado ou dele requisitar informações. Na realidade, não há impedimento de que a equipe técnica, caso julgue necessário, visite o órgão ou entidade, durante a fase de planejamento. Nesses casos, deverá apresentar o ofício de comunicação de fiscalização. Caso queira solicitar documentos, deve lançar mão do ofício de requisição, como apresentado na Seção 5.4 (página 52) deste Manual.

7.2 Visão geral ou análise preliminar do objeto auditado

Vencidas as providências administrativas para o trabalho de auditoria, começa uma etapa que pode ser chamada de construção da visão geral do objeto ou análise preliminar do objeto auditado, que consiste no levantamento de um conjunto de informações relevantes sobre o objeto auditado para adquirir-se o conhecimento necessário à formulação das questões que serão examinadas pela auditoria (NAG 4307, NAG 4308 e NAG 4310.4).

As informações a serem obtidas podem variar conforme o objeto auditado e o objetivo da auditoria, mas, em geral, devem ser obtidos, em rol não exaustivo:

- a. A estrutura organizacional da entidade auditada (NAG 4307 e NAG 4308.7);
- b. O seu orçamento nos últimos anos (NAG 4307 e NAG 4308.5);
- c. Os programas e as ações gerenciados (NAG 4308.3);
- d. O planejamento estratégico e operacional (NAG 4308.1);
- e. A legislação, as normas e as instruções específicas aplicáveis ao objeto; (NAG 4307 e NAG 4308.3);

- f. Os organogramas, os fluxogramas, as rotinas e os manuais (NAG 4308.4);
- g. Fatos relevantes publicados pela imprensa acerca do objeto auditado (NAG 4307);
- h. Artigos científicos sobre o assunto auditado (NAG 4308.1);
- i. Informações constantes nos relatórios de outros órgãos de controle (NAG 4308.7);
- j. Informações, decisões e resultados decorrentes de fiscalizações anteriores do TCEES (NAG 4308.9);
- k. As diligências pendentes de atendimento (NAG 4308.9);
- l. As contas dos últimos exercícios (NAG 4308.9).

Observe-se que, para determinar a extensão e o alcance da auditoria que será proposta, a unidade técnica deve dispor de informações relativas aos objetivos relacionados ao objeto que será auditado e aos riscos relevantes associados a esses objetivos, bem como à confiabilidade dos controles adotados para tratar esses riscos.

Tais informações são obtidas, tipicamente, na realização de outras ações de controle (utilizando o instrumento de fiscalização denominado levantamento) cuja principal finalidade é o conhecimento da unidade jurisdicionada e devem ser levadas em conta no planejamento e na aplicação dos procedimentos de auditoria. Porém, caso a auditoria seja proposta sem que as informações relativas aos objetivos, riscos e controles do objeto auditado estejam disponíveis (por não ter havido levantamento recente), tais informações deverão ser obtidas na fase de planejamento do trabalho.

Nesse ponto, a análise do grau de definição do objetivo da auditoria e do conhecimento disponível sobre o objeto auditado é fundamental para o dimensionamento do trabalho. Quanto mais genérico o objetivo, maior a necessidade de coletar informações para que seja especificado.

A compreensão do objeto da auditoria permite identificar riscos e pontos críticos existentes e é indispensável à definição do objetivo e do escopo da auditoria (NAG 4309). É importante assegurar que os aspectos centrais do objeto a ser auditado tenham sido apropriadamente identificados, documentados e compreendidos. A extensão e o nível de detalhamento dos dados que serão coletados devem levar em consideração a natureza do objeto, o tempo e os recursos disponíveis.

Algumas técnicas de auditoria devem ser utilizadas nessa fase, de forma a fazer o melhor diagnóstico possível. As técnicas mais comumente

utilizadas para diagnóstico são: i) mapeamento de processo, ii) entrevistas, iii) exame documental e iv) análise SWOT. Porém, dependendo da necessidade, outras podem vir a ser necessárias.

A matriz SWOT, traduzida para o português, é conhecida como matriz FOFA (Forças, Oportunidades, Fraquezas e Ameaças). É utilizada mais comumente em auditoria operacional, mas também pode ser utilizada em auditorias de conformidade, uma vez que os pontos fracos e ameaças podem sugerir áreas ou questões que necessitem ser aprofundadas.

A equipe de auditoria deve materializar a visão geral em um papel de trabalho descrevendo a estrutura e o funcionamento do objeto auditado. Esse papel de trabalho irá subsidiar uma parte descritiva do relatório de auditoria, quando de sua elaboração. Após a execução, a visão geral revisada deve conter as seguintes informações:

- a. Descrição do objeto de auditoria, com as características necessárias à sua compreensão;
- b. Legislação aplicável;
- c. Objetivos institucionais, quando for o caso;
- d. Setores responsáveis, competências e atribuições;
- e. Objetivos relacionados ao objeto de auditoria e riscos relevantes a eles associados, bem como eventuais deficiências de controle interno.

A equipe deve utilizar seu julgamento profissional para determinar quais as informações serão úteis para o trabalho de auditoria, uma vez que o volume de informações pode ser grande e a relação custo benefício (de registrar todas as informações) desfavorável. O parâmetro a ser utilizado sempre é a possível relação da informação com o objetivo da auditoria.

7.3 Inventário de riscos e controles

Para seleção do objeto da auditoria, a metodologia deve dispor de mecanismos que considerem a relevância, o risco e a materialidade (NAG 4106). O risco é a possibilidade de ocorrência de eventos indesejáveis, tais como erros, falhas, fraudes, desperdícios ou descumprimento de metas ou de objetivos estabelecidos (NAG 4106.2).

A utilização do conceito de risco no planejamento de auditoria é importante (NAG 4311), na medida em que é necessário o direcionamento dos esforços para áreas ou problemas críticos (NAG 4309). Principal-

mente em auditorias em que o objeto é complexo, o risco é um critério de seleção bastante útil.

A forma mais básica de utilizar o risco no planejamento é complementar a matriz SWOT com um diagrama de verificação de risco, que categoriza as informações obtidas em eventos segundo a sua probabilidade e o seu impacto. A equipe irá se preocupar com os eventos de maior impacto e maior probabilidade.

Um objeto complexo e com poucos conhecimentos prévios disponíveis requererá o mapeamento dos processos (fluxograma) mais relevantes para o objetivo da auditoria. Uma vez mapeados os processos, abre-se a possibilidade da elaboração de um inventário de riscos e controles.

A equipe deve identificar as principais atividades que compõem o fluxo e, em seguida transportar as atividades identificadas para um papel de trabalho denominado inventário de riscos, conforme modelo apresentado na Figura 11 (página 157), Apêndice G deste Manual. Para cada atividade a equipe deverá:

- a. Identificar o objetivo daquela atividade;
- b. Identificar o risco inerente, questionando o que pode dar errado naquela atividade;
- c. Verificar que tipo de controle existe para tratar o risco; e
- d. Avaliar sucintamente se o controle é suficiente para mitigar os riscos.

Em geral, a equipe não deve se aprofundar, nessa fase, na avaliação de controles internos, e realizar apenas a constatação da existência ou não de controles. Caso julgue necessário, a equipe pode:

- a. Propor um trabalho específico voltado para melhoria de controles internos;
- b. Avaliar os riscos e controles na fase de execução.

No caso de entender imprescindível, de acordo com o julgamento profissional e com a supervisão dos trabalhos, a equipe de auditoria pode estender a fase de planejamento para avaliar os riscos de controle, o que influenciará mais profundamente o direcionamento dos trabalhos na fase de execução do que o inventário.

Finalizado o inventário, a equipe deve considerar os eventos de riscos mais relevantes para ajudar no direcionamento do planejamento da auditoria. Se houver muitas atividades com eventos de risco identificados, a equipe deve buscar parâmetros, como materialidade, exequibilidade da

ação de auditoria, relevância da atividade ou simplesmente o julgamento profissional, sempre ouvido o responsável pela supervisão dos trabalhos, para selecionar os que irão efetivamente contribuir para o planejamento.

7.4 Elaboração de questões de auditoria a partir do objetivo e do diagnóstico realizado

Na fase de planejamento devem ser especificados os objetivos da auditoria (NAG 4310.1). O objetivo da auditoria deve ser entendido como a questão fundamental de auditoria a ser respondida. Representa o propósito da auditoria (por que e para que ela será realizada), sendo o principal elemento de referência para o trabalho em todas as suas fases (planejamento, execução e relatório), devendo ser desdobrado em tantas questões de auditoria quantas sejam necessárias para respondê-lo.

Dessa forma, as questões de auditoria representam o detalhamento do objetivo, circunscrevendo a abrangência da auditoria e estabelecendo os limites do trabalho, devendo-se tomar o cuidado, na sua elaboração, para não extrapolar ou restringir o objetivo de auditoria definido, de forma a não ampliar ou reduzir o escopo necessário ao seu alcance.

Para isso, todas as informações que foram coletadas nas atividades de construção da visão geral do objeto auditado e inventário de riscos e controles têm por objetivo formular questões que, uma vez respondidas, esgotem o objetivo de auditoria. Isto significa que se devem formular tantas questões de auditoria quantas sejam necessárias para satisfazer o objetivo estabelecido.

A formulação de questões de auditoria é objeto do Capítulo 8 (página 77) deste Manual, que tratará da matriz de planejamento. Contudo, vale adiantar que as questões de auditoria devem ser elaboradas de forma a estabelecer com clareza o foco dos exames e os limites e dimensões que devem ser observados durante a execução dos trabalhos (escopo da auditoria) de modo suficiente a satisfazer os objetivos do trabalho.

7.5 Definição do Escopo da Auditoria

O escopo de uma auditoria também deve ser especificado na fase de planejamento (NAG 4310.1). Ele é a delimitação estabelecida para o trabalho (NAG 4200) e, na realidade, sua definição é caracterizada pela delimitação de seus objetivos, de questões e procedimentos e materializa-se, com se verá detalhadamente no Capítulo 8 (página 77) deste Manual, na matriz de planejamento.

Ao examinar-se uma matriz de planejamento, deve-se ter uma exata noção do escopo do trabalho que será ou foi realizado. Em verdade, a atividade central na definição de escopo é a formulação das questões de auditoria, tarefa que se apoia no julgamento profissional da equipe. É importante observar, entretanto, que julgamento profissional não significa que a equipe se fecha em uma sala e começa a discutir possíveis questões baseadas apenas na sua experiência profissional.

Significa que a equipe, após aplicar diversas técnicas de coleta de dados que lhe possibilitaram conhecer o objeto auditado (funcionamento, riscos, controles, pontos fracos, ameaças etc.), possui elementos suficientes para formular questões que contemplem todos os aspectos relevantes do objetivo da auditoria e maximizem o potencial resultado do trabalho.

Assim, se a equipe elaborou um mapa de processos e identificou os principais riscos, deverá formular questões de auditoria que verifiquem a materialização desses riscos. No caso da aplicação de mais de uma técnica de diagnóstico, os resultados obtidos também devem ser considerados para questões de auditoria. Tais situações deverão estar refletidas ou consideradas nos objetivos de auditoria estabelecidos.

Nessa linha, a questão de auditoria é construída a partir de um possível achado, que, na verdade, é o risco anteriormente identificado.

7.6 Utilização de painel de referência

O painel de referência, utilizado nos casos previstos na seção 7.6.1 (página 72) deste Manual, consiste em uma reunião com especialistas (detentores de informações) no assunto que será auditado na qual se discutem:

- a. Possíveis linhas de orientação para a auditoria. Nesse caso, o painel é realizado no início dos trabalhos, antes da elaboração da matriz de planejamento;
- b. O planejamento do trabalho, materializado na matriz de planejamento. Nesse caso, o painel acontece logo após a elaboração da matriz de planejamento.

O processo de validação da matriz de planejamento pode passar por duas etapas. Primeiramente, a essencial revisão do supervisor. Em seguida, quando couber, a matriz de planejamento pode ser submetida a um painel de referência com o objetivo de colher críticas e sugestões para seu aprimoramento. Esse processo de validação tem por objetivos específicos:

- a. conferir a lógica da auditoria e o rigor da metodologia utilizada, questionando as fontes de informação, a estratégia metodológica e o método de análise a ser utilizado, em confronto com os objetivos da auditoria;
- b. orientar e aconselhar a equipe de auditoria sobre a abordagem a ser adotada pela auditoria;
- c. prover variado conjunto de opiniões especializadas e independentes sobre o projeto de auditoria;
- d. assegurar a qualidade do trabalho e alertar a equipe sobre falhas na sua concepção ou em seu desenvolvimento; e
- e. conferir a presença de benefícios potenciais significativos.

Portanto, a composição do painel, a ser organizado pela equipe de auditoria, deve favorecer o debate e refletir diferentes pontos de vista sobre o tema da auditoria. O painel poderá contar com a participação de: i) especialistas convidados de universidades, centros de pesquisa e consultorias técnicas do Poder Legislativo com interesse no tema; ii) representantes do controle interno e dos órgãos de planejamento e orçamento; iii) representante do Conselheiro Relator; iv) auditores de controle externo com reconhecida experiência no tema; e v) representantes de organizações do terceiro setor, quando for o caso. O gestor poderá participar do painel de referência sempre que a equipe e o supervisor entenderem que a presença dele não trará prejuízo aos objetivos propostos no painel.

Outro papel, não menos importante, desempenhado pelo painel de referência é o de fortalecimento do controle social, ao possibilitar que atores relevantes participem da discussão do projeto de auditoria e possam ser esclarecidos sobre a natureza da fiscalização exercida pelo TCEES, gerando expectativa sobre os resultados do trabalho e fortalecendo a imagem institucional.

7.6.1 Em que casos se deve realizar painéis de referência?

Apesar de voltados principalmente às auditorias operacionais (ou de desempenho), a realização de painéis de referência também é recomendável em auditorias de conformidade de maior complexidade e com objetos ainda pouco conhecidos.

Nos casos em que se esteja tratando de possíveis fraudes ou irregularidades graves, o painel deve ser substituído por entrevistas individuais com detentores de informações que possam auxiliar no trabalho.

Operacionalmente, a realização de um painel de referência pode ser descrita brevemente da seguinte forma:

- a. Convite: a equipe de auditoria identifica os especialistas no assunto auditado, entra em contato e agenda uma data comum para a reunião;
- b. Abertura da reunião: o líder da equipe, o supervisor de auditoria ou, ainda, o Secretário de Controle Externo responsável pela área abre o painel salientando a importância da colaboração dos especialistas para o planejamento do trabalho;
- c. O líder da equipe explica a dinâmica da reunião, pela qual a equipe apresentará cada questão de auditoria da matriz e solicitará aos especialistas comentários e sugestões sobre os seus elementos;
- d. Registro das informações: os demais membros da equipe procedem às anotações do que foi comentado para posterior análise de possíveis alterações na matriz de planejamento;
- e. Encerramento: ao final, quem abriu a reunião informa que será agendado outro painel para apresentação e discussão dos achados (se a equipe vislumbrar que será possível essa discussão).

É importante destacar que em painéis de referência a equipe não deve assumir uma postura defensiva diante dos comentários. Ao contrário, o momento é de ouvir o que os especialistas têm a dizer.

Da mesma forma, não é fundamental que se chegue a um consenso entre os especialistas. A equipe de auditoria, posteriormente, deverá ponderar o que foi falado e decidir as alterações que são necessárias.

7.7 Elaboração de papéis de trabalho

Uma vez definida e validada a matriz de planejamento, passa-se à elaboração dos instrumentos de coleta de dados que serão utilizados durante a execução da auditoria. Cada técnica de coleta de dados (por exemplo: entrevista, questionário, grupo focal e observação direta) possui um instrumento próprio, a ser desenhado de forma a garantir a obtenção de informações relevantes e suficientes para responder às questões de auditoria.

É importante observar que os papéis de trabalho possuem funções distintas na fase de planejamento, de execução e de relatório:

- a. Na fase de planejamento: orientar a execução da técnica empregada, por exemplo, um roteiro de entrevista;
- b. Na fase de execução: auxiliar na documentação dos achados, como exemplo, um extrato de entrevista;

- c. Na fase de elaboração do relatório: auxiliar na revisão dos achados e sua sustentação em termos de evidências.

Ao término do planejamento, a equipe deverá estar com todos os papéis de trabalhos que serão utilizados na fase de execução prontos. Ir a campo sem que os papéis de trabalho estejam prontos e revisados ocasiona diversas consequências ruins para o andamento e resultado da auditoria, tais como: i) atraso na fase de execução, com consequente aumento de custos (uma vez que a equipe pode estar recebendo diárias por estar fora de sua sede); e ii) perda de informações vitais que não poderão mais ser recuperadas, entre outras.

7.8 Teste piloto

Quando cabível e necessário, o planejamento deve ser testado quanto à viabilidade de sua aplicação. A ferramenta que a equipe de auditoria utiliza para o cumprimento desse requisito é o teste piloto.

O teste piloto consiste na execução dos procedimentos e aplicação das técnicas constantes da matriz de planejamento em uma pequena amostra dos objetos que serão auditados. Tem por objetivo verificar se a abordagem planejada funciona e se existem falhas que devem ser corrigidas.

Nas auditorias mais complexas e demoradas, nas quais o custo de possíveis falhas é maior, o teste piloto deve ser utilizado. Para obter um quadro representativo, a equipe de auditoria deve escolher, para a realização do teste-piloto, um local ou aspecto do objeto da auditoria que apresente dificuldades potenciais à condução dos trabalhos, permitindo que a equipe antecipe os problemas que poderão ser enfrentados. Além disso, os dados coletados permitirão ajustar o tamanho da amostra e assegurar que a estratégia metodológica selecionada oferecerá resposta conclusiva à questão de auditoria.

Portanto, a realização de teste-piloto é altamente recomendável no caso de auditorias de grande complexidade, em locais de difícil acesso e custos elevados, pois aumenta as chances de que o trabalho desenvolvido alcance o nível de qualidade desejado com o menor custo possível.

Mesmo realizando um bom trabalho de conhecimento do objeto e contando com a opinião dos especialistas, é muito comum que pequenos detalhes não sejam considerados no planejamento da auditoria, muitas vezes fazendo uma grande diferença na execução do trabalho. Outras vezes, uma abordagem planejada mostra-se operacionalmente inviável, sendo necessária uma revisão (NAG 4306.1).

7.9 Cronograma e orçamento

Na fase de planejamento deve-se elaborar, também, o orçamento e o cronograma para a auditoria (NAG 4310.5). O cronograma visa ajudar ao gerenciamento seguro da execução das auditorias, que em geral possuem várias atividades que devem ser executadas, conforme definido em coluna própria da matriz de planejamento, cujo modelo é apresentado no Quadro 4 (página 162), Apêndice I deste Manual.

Além da previsão na matriz de planejamento, um cronograma sintético deve ser apresentado no projeto de auditoria, conforme apresentado no item 6 do modelo de Projeto de auditoria, vide Figura 12 (página 161), Apêndice H deste Manual.

O cronograma deve ser elaborado no início dos trabalhos, mas deve ser revisado (NAG 4306 e NAG 4306.1): i) ao final da fase de planejamento; ii) ao final da fase de execução; e iii) sempre que seja necessário. Nos casos de maior complexidade, pode-se definir apenas um cronograma para a fase de planejamento e, após definido o escopo, defini-lo para as fases de execução e relatório.

Por seu turno, tendo em vista as definições de tempo e recursos necessários, realizadas na fase de planejamento, a equipe de auditoria deve elaborar estimativa de custos para os trabalhos, considerando pelo menos, conforme couber: i) o custo horário médio com a remuneração dos auditores de controle externo, calculada anualmente pelo Secretário Geral de Controle Externo, com o apoio dos Secretários da 1ª e da 3ª Secretarias Administrativas; ii) o custo horário médio com a remuneração dos motoristas que fiquem integralmente a disposição dos trabalhos, calculada anualmente pelo Secretário Geral de Controle Externo, com o apoio dos Secretários da 1ª e da 3ª Secretarias Administrativas; iii) o custo com o pagamento de diárias; e iii) estimativa de custos para contratação de especialista, quando for o caso.

7.10 Projeto de auditoria

Ao final do planejamento dos trabalhos é preciso materializar os esforços até então despendidos pela equipe em um documento que sintetize tudo o que será realizado durante o trabalho de auditoria, tanto em termos metodológicos quanto em termos logísticos. Essa informação é útil não só para a equipe quanto para quem supervisiona o trabalho e, eventualmente para outras instâncias técnicas superiores da organização.

Tal documento, denominado projeto de auditoria (NAG 1120), deve resumir a natureza do trabalho a realizar e os resultados que se pretende

alcançar. O projeto deve explicitar a motivação para se investigar determinado problema de auditoria, segundo enfoque específico e com a utilização de certa metodologia.

Portanto, o projeto de auditoria, conforme modelo apresentado na Figura 12 (página 158), Apêndice H deste Manual, conterá descrição sucinta do objeto de auditoria, objetivos do trabalho, questões a serem investigadas, procedimentos a serem desenvolvidos e resultados esperados com a realização da auditoria (NAG 4313.1).

Farão parte do projeto de auditoria, i) a visão geral do objeto; ii) a matriz de planejamento; iii) o cronograma proposto para a condução dos trabalhos; iv) estimativa de custos (inclusive de contratação de especialista, quando for o caso). É fundamental destacar os resultados que se pretende alcançar com a realização da auditoria, indicando as oportunidades de aperfeiçoamento e, sempre que possível, de economia de recursos públicos, a fim de permitir análise de custo benefício da auditoria.

É importante observar a relação custo benefício do projeto de auditoria, que se por um lado deve ser um documento sintético, de modo a não exigir um grande esforço da equipe para sua elaboração, por outro precisa ser suficientemente explicativo para possibilitar o entendimento do trabalho a ser realizado por qualquer pessoa.

É responsabilidade do líder da equipe assegurar que o projeto de auditoria contenha todas as informações necessárias à correta e oportuna apreciação da proposta de trabalho.

A aprovação do projeto de auditoria, por outro lado, é atribuição do Auditor de Controle Externo responsável pela supervisão dos trabalhos. Tal aprovação deve ser evidenciada pela assinatura do supervisor no projeto de auditoria, conforme apresentado na Seção 5.1 (página 47) deste Manual, que também deve rubricar a visão geral do objeto e a matriz de planejamento.

Alterações determinadas pelo supervisor no projeto de auditoria deverão ser promovidas. Contudo, se houver alguma não referendada pela equipe, tal discordância será registrada em novo apêndice ao projeto de auditoria. Neste caso, deverão constar do mencionado apêndice as motivações técnicas do supervisor para a alteração determinada e as da equipe, pela não aceitação. Nesta hipótese, a responsabilidade técnica pelo projeto de auditoria passa ao supervisor que promoveu a alteração.

8 ELABORAÇÃO DE MATRIZ DE PLANEJAMENTO

A matriz de planejamento é o papel de trabalho, elaborado na fase de planejamento, em que são registrados os passos e procedimentos a serem realizados na fase de execução para que o objetivo da auditoria seja alcançado. Ela esquematiza as informações relevantes do planejamento e dos procedimentos de uma auditoria, com o propósito de orientar a equipe na fase de execução.

Portanto, 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. Vale registrar que, no final dos anos 1990, ela foi trazida ao Brasil do *U. S. Government Accountability Office (GAO)*, entidade de fiscalização superior dos Estados Unidos, e adaptada à realidade dos trabalhos das cortes de contas brasileiras pelo Tribunal de Contas da União (TCU)¹⁸.

Basicamente, serve para: i) selecionar, de maneira prévia, as áreas ou questões mais relevantes em uma determinada auditoria; ii) dar foco ao trabalho de fiscalização; iii) ampliar a possibilidade de se alcançar bons resultados com o trabalho; iv) minimizar riscos de prorrogações na duração dos trabalhos e desgastes com as gerências; v) equacionar expectativas e evitar surpresas ao final da execução, facilitando a discussão do trabalho com as gerências em bases objetivas.

Em sua elaboração, deve ser considerada a abordagem a ser utilizada, o escopo e a extensão dos trabalhos, os riscos de auditoria e os componentes a serem verificados. Ela ainda deverá conter a explicitação formal dos procedimentos de auditoria a serem aplicados com intuito de obter evidências suficientes e adequadas que possibilitem formar opinião acerca das questões de auditoria.

Nas auditorias de conformidade, o objetivo final da fase de planejamento é a elaboração do projeto de auditoria (NAG 4313.1), incluindo aí, como peça fundamental, a matriz de planejamento, na medida em que, como plano detalhado de ação, documenta o planejamento geral e apresenta programas de trabalho específicos para cada área a ser auditada, detalhando o necessário ao entendimento dos pontos de controle e procedimentos que serão aplicados, em termos de natu-

18 - BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Auditoria governamental**. Conteudistas: Antonio Alves de Carvalho Neto, Carlos Alberto Sampaio de Freitas, Ismar Barbosa Cruz, Luiz Akutsu; Coordenador: Antonio Alves de Carvalho Neto. Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2011. 355 p. p. 232.

reza, oportunidade e extensão, de forma a servir como guia e meio de controle de sua execução (NAG 4313).

A síntese das principais orientações no tocante às matrizes de planejamento pode ser visualizada no modelo de matriz de planejamento apresentado no Quadro 4, incluído no Apêndice I (página 162) deste Manual.

Como já foi dito, a matriz de planejamento organiza e sistematiza o planejamento do trabalho e relaciona, a partir do enunciado do objetivo, as diversas questões de auditoria e, para responder a cada uma, quais as informações requeridas, as fontes de informações, os procedimentos e os possíveis achados, além da indicação do Auditor de Controle Externo responsável pela execução do procedimento e do período em que os procedimentos deverão ser aplicados.

Ela deve ser preenchida ao longo da fase de planejamento, com base nas informações levantadas. Depois de elaborada, a equipe deve revisar toda a matriz, verificando se há coerência lógica entre o objetivo e as questões e entre as questões e as possíveis conclusões, levando em conta as limitações previstas.

Pelo exposto, definido o objetivo geral, o primeiro passo é a formulação das questões de auditoria. De posse dessas questões, formulam-se os possíveis achados (desvio entre o critério e a situação existente), para que, assim, possam ser obtidas as evidências que confirmem a sua ocorrência ou não. Quando corretamente preenchida, permite fixar a importância relativa de cada trabalho e sua divisão racional entre os membros da equipe, antecipar a descoberta de problemas e, ainda, permitir o acompanhamento e a revisão dos trabalhos de auditoria, por parte do supervisor.

Obviamente, 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 (NAG 4306 e NAG 4306.1). Por exemplo, a não confirmação, ao longo dos testes substantivos, das impressões iniciais quanto ao risco de auditoria poderá ensejar a revisão da matriz de planejamento.

Cabe ressaltar que o mero aproveitamento e aplicação de forma mecânica dos procedimentos contidos na matriz de planejamento poderiam resultar numa limitação de criação e até na possibilidade de não aplicação de procedimento necessário, eventualmente não previsto na fase de planejamento. Logo, cabe à equipe de auditoria manter constante atenção em relação à matriz elaborada, de forma a identificar, prontamente, eventuais omissões ou falhas, oportunidade em que deverá ser revisada.

Nas seções seguintes, serão detalhadamente tratados os passos para a elaboração da matriz de planejamento. Exemplos relacionados a cada passo são apresentados no documento *“Matrizes de planejamento, Achados e Responsabilização: ferramenta para as auditorias de conformidade”*, aprovado pela Nota Técnica 8/2014, da Secretaria Geral de Controle Externo (Segex) do TCEES.

8.1 Objetivo da auditoria

O pontapé inicial na elaboração da matriz de planejamento é a própria delimitação do objetivo da auditoria (NAG 4310.1), pois nem sempre ele está claramente definido na deliberação que a originou. Como vantagem, a discussão orientada pela matriz possibilita uma equalização do entendimento do objetivo por toda a equipe.

Assim, com base nos levantamentos prévios e no conhecimento preliminar do objeto, definem-se a(s) área(s) que merecem uma maior atenção da auditoria. Em seguida, tendo como referencial essa(s) área(s), a equipe técnica alinhada com o responsável pela supervisão da auditoria deve definir o objetivo da auditoria.

Embora o objetivo do trabalho deva ser entendido como a questão fundamental de auditoria a ser respondida, ele deve ser apresentado sob forma declarativa, com inclusão de um verbo de ação, e não sob a forma de um questionamento.

8.2 Questões de auditoria

O próximo passo é o detalhamento do objetivo da auditoria em questões a serem respondidas (NAG 4310.1), isto é, o desdobramento do objetivo em perguntas que abordem os diferentes aspectos do escopo da auditoria para satisfação de seu objetivo, ao mesmo tempo em que se discute aonde se quer chegar com os questionamentos (“possíveis achados”). Em outras palavras, é preciso definir aonde se quer chegar para se determinar o caminho a ser seguido.

As questões de auditoria são o elemento central na determinação do direcionamento dos trabalhos de auditoria, das metodologias e técnicas a serem adotadas e dos resultados que se pretende atingir. Elas devem ser elaboradas de forma a estabelecer com clareza o foco da investigação e os limites e dimensões que devem ser observados durante a execução dos trabalhos.

Devem, pois, ser elaboradas questões que enfoquem os principais aspectos do objetivo pretendido. Desse modo, o enunciado da questão

não deve extrapolar o objetivo definido, de forma a não ampliar o escopo previsto para a auditoria. Deve englobar, porém, todos os itens que se quer verificar.

Deve-se tomar o cuidado, no detalhamento da questão, quanto ao adequado dimensionamento e à disponibilidade de informações requeridas e fontes de informações em nível suficiente para respondê-la. Por outro lado, não se deve prever informações requeridas ou conclusões (possíveis achados) que estejam fora do delimitado na questão.

Observe que a adequada formulação das questões de auditoria é fundamental para o sucesso da auditoria, 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. Pelo exposto, em suma, na elaboração das questões de auditoria deve-se levar em conta os seguintes aspectos:

- a. Clareza e especificidade;
- 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).

8.3 Possíveis achados

Os possíveis achados são a outra face das questões de auditoria, ou seja, são as constatações que poderão ser obtidas a partir das análises relacionadas às questões de auditoria. Poderão refletir as impropriedades ou irregularidades que podem ser encontradas, ou seja, aquilo que o Auditor de Controle Externo pode encontrar ao responder a questão de auditoria.

Na descrição dos possíveis achados, na elaboração da matriz de planejamento, são necessárias concisão e objetividade, limitando-se basicamente a descrever a “manchete” do possível achado. É importante ressaltar que os possíveis achados devem limitar-se ao escopo da questão de auditoria e com ela guardar coerência. Quando necessário, deve-se ampliar o escopo da questão, incluir outra ou limitar os possíveis achados.

Além disso, os possíveis achados devem descrever exatamente e com concisão o que se espera como resposta ao questionamento, evitando generalizações como “desobediência à norma aplicável” ou “data apro-

ximada do início do pagamento”. Sua elaboração pressupõe um prévio conhecimento do objeto auditado, normalmente adquirido na fase de conhecimento preliminar e na construção da visão geral sobre o objeto.

Para descrever possíveis achados, na elaboração da matriz de planejamento, são necessárias: concisão e objetividade. Deve-se limitar, basicamente, a descrever o título da irregularidade ou impropriedade e levar em conta que essa descrição será utilizada como título ou enunciado da descrição da situação encontrada na matriz de achados e, conseqüentemente, no relatório da auditoria, conforme apresentado na Seção 10.1 (página 100) deste Manual.

8.4 Informações requeridas e fontes de informação

Definidas as questões de auditoria e os possíveis achados, procede-se à identificação das informações necessárias (informações requeridas) e de suas respectivas fontes (fontes de informação), das tarefas (procedimentos e técnicas) que deverão ser realizadas para buscá-las, por quem e quando.

Trata-se de todas aquelas informações necessárias para se conhecer a condição do objeto auditado e suas respectivas fontes. Para responder a cada questão de auditoria, pode ser necessário um conjunto de informações. Para cada informação, deve-se listar a respectiva fonte na qual a informação será buscada. Pode ocorrer de uma informação ter mais de uma fonte. Quando isso se verificar, é recomendável que todas as fontes sejam listadas e consultadas, por meio das diversas técnicas de auditoria existentes.

Este exercício permitirá concluir se as questões de auditoria têm condição de serem respondidas, ou seja, se, a princípio, há informações suficientes e disponíveis, se a equipe domina as técnicas para coleta e tratamento dessas informações e se as limitações, que a abordagem adotada porventura se defronte, são contornáveis.

No campo “Informações requeridas” devem ser previstas e especificadas todas as informações necessárias para responder a questão de auditoria. Deve-se evitar expressões do tipo “Dados e informações sobre [...]” sem especificar exatamente que tipo de informação é necessária. Não se deve utilizar “etc”. Do mesmo modo, as “Informações requeridas” não devem ser descritas como questionamentos, ou como solicitações.

Ademais, deve-se ter em mente que a cada “Informação requerida” apresentada deve ser indicada pelo menos uma “Fonte de informa-

ção”. Da mesma forma, cada “Fonte de informação” apresentada deve estar associada a, pelo menos, uma “Informação requerida”.

Vale destacar que prever “Informações obtidas *in loco* pela equipe de auditoria” não é suficiente para identificar a Fonte de informação. Portanto, na coluna “Fontes de informação” é preciso mencionar de quem, em qual documento ou local se obterá a informação e especificar na coluna “Informações requeridas” que tipo de informações se pretende obter.

Do mesmo modo, não se deve fazer menções imprecisas em “Fontes de informação”, como “estatísticas”. No momento do preenchimento da matriz, é importante saber que tipo de estatísticas serão utilizadas (Informação requerida) e onde obtê-las (Fontes de informação – periódico, instituição, etc.).

8.5 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 são atendidos. São as investigações que permitem a formação fundamentada de opinião sobre o assunto auditado.

Também são procedimentos as atividades realizadas para obtenção das fontes de informação, tanto quanto as necessárias a gerar o produto das informações requeridas. Os procedimentos devem observar os seguintes aspectos:

- a. Serem elaborados especificamente para atender a um ou mais possíveis achados de auditoria;
- b. Serem expressos de forma lógica e ordenada;
- c. Especificar 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. Indicar a extensão planejada para cada procedimento.

Os procedimentos podem ser:

- a. De observância: são os testes destinados a obter razoável, embora não absoluta, segurança de que os controles internos, nos quais o controle externo se apoia, estão funcionando adequadamente;

- b. Comprobatórios: são os exames com a finalidade de verificar a validade dos dados produzidos pelos sistemas administrativos, também conhecidos como testes substantivos.

Pelo exposto, na medida do possível, os procedimentos devem ser detalhados em tarefas descritas de forma clara, de modo a não gerar dúvidas ao executor e esclarecendo os aspectos a serem abordados, bem como expressando as técnicas a serem utilizadas (NAG 4310.4). Logo, procedimentos sem o necessário detalhamento devem ser evitados.

Observe-se que os procedimentos não devem ser preenchidos apontando subitens de Decisão ou Acórdão. É necessário descrever a tarefa ou tarefas que serão realizadas a fim de verificar o atendimento à Decisão ou Acórdão.

Além disso, os procedimentos previstos devem estar associados às informações requeridas. Portanto, não devem ser formulados procedimentos para informações requeridas não previstas. Por outro lado, para cada informação requerida deverá ser elencado pelo menos um procedimento.

8.5.1 Descrição de técnicas de auditoria no detalhamento do procedimento

As técnicas são as formas ou maneiras utilizadas na aplicação dos procedimentos com vistas à obtenção de diferentes tipos de evidências ou ao tratamento de informações. As NAG enumeram diversos procedimentos básicos que podem ser usados em qualquer auditoria governamental, utilizando-se qualquer meio, manual ou eletrônico (NAG 4402.2), conforme listados a seguir:

- a. Avaliação do sistema de controles internos (SCI): determina a avaliação e a segurança do sistema, mediante a coleta, compilação, tabulação, julgamento e análise crítica de dados e informações objeto de atenção do Auditor de Controle Externo. O exame e a avaliação do SCI devem ser realizados de acordo com o tipo de auditoria governamental (NAG 4402.2.1); Nas auditorias de regularidade, os exames e as avaliações devem recair, principalmente, sobre os controles existentes para proteger o patrimônio e os recursos públicos, para garantir a exatidão e a integridade dos registros orçamentários, financeiros e econômicos (NAG 4402.2.1.1); Na observância do cumprimento legal, nas auditorias de regularidade, o estudo e a avaliação devem recair, principalmente, sobre os controles que auxiliam a Administração Pública a cumprir as leis, as normas e os regulamentos (NAG 4402.2.1.3).

- b. Exame e comparação de livros e registros: estabelecem o confronto, o cotejamento, a comparação de registros e documentos para a comprovação da validade e autenticidade do universo, população ou amostra examinada (NAG 4402.2.2);
- c. Conciliação: põe de acordo ou combina diferentes elementos, por meio de um conjunto de procedimentos técnicos utilizados para comparar uma amostra do universo com diferentes fontes de informações, a fim de se certificar da igualdade entre ambos e, quando for o caso, identificar as causas das divergências constatadas, avaliando ainda o impacto dessas divergências nas demonstrações e relatórios do ente público. As fontes-base de confirmação podem ser de ordem interna e externa (NAG 4402.2.3);
- d. Exame documental: consiste em apurar, demonstrar, corroborar e concorrer para provar, acima de qualquer dúvida cabível, a validade e autenticidade de uma situação, documento ou atributo, ou a responsabilidade do universo auditado, por meio de provas obtidas em documentos integrantes dos processos administrativo, orçamentário, financeiro, contábil, operacional, patrimonial ou gerencial do ente público no curso normal de sua atividade e dos quais o Auditor de Controle Externo se vale para evidenciar suas constatações, conclusões e propostas de encaminhamento (NAG 4402.2.4);
- e. Análise: é a decomposição de um todo em suas partes constituintes, examinando cada parte de per si para conhecer sua natureza, proporção, funções e relações (NAG 4402.2.5);
- f. Inspeção física: é o ato físico de verificação, atento e minucioso do objeto (ex. bens móveis e imóveis) sob exame, dentro ou fora das instalações do ente auditado, observando-o no seu aspecto estrutural, com o objetivo precípuo de constatar a sua existência, características ou condições físicas (NAG 4402.2.6);
- g. Observação: é o processo de visitação e acompanhamento técnico, no qual o próprio Auditor de Controle Externo observa, *in loco*, atenta e minuciosamente, sistemas ou processos operacionais da Administração Pública, ou ainda atividades dos gestores, administradores, servidores, empregados ou representantes de um ente público, no ambiente interno ou externo, objetivando, precipuamente, verificar o seu funcionamento (NAG 4402.2.7);

- h. Confirmação externa ou circularização: é o procedimento praticado visando obter de terceiros, ou de fonte interna independente, informações sobre a legitimidade, regularidade e exatidão do universo ou de amostras representativas, mediante sistema válido e relevante de comprovação, devendo ser aplicado sobre posições representativas de bens, direitos e obrigações do ente auditado (NAG 4402.2.8);
- i. Recálculo ou conferência de cálculos: é o procedimento técnico para verificar a concordância entre os resultados, coerência de cifras e dados no contexto de sua própria natureza, mediante verificação da exatidão das somas, deduções, produtos, divisões, seqüências numéricas, adequada aplicação de taxas, entre outras, mesmo quando são processados eletronicamente, refazendo-se, sempre à base de teste, os cálculos efetuados pelos entes auditados (NAG 4402.2.9);
- j. Entrevista ou indagação: é a ação de consultar pessoas dentro e fora da Administração Pública, utilizando ou não questões estruturadas, direcionadas à pesquisa, confronto ou obtenção de conhecimentos sobre a atividade do ente, seu pessoal, suas áreas, processos, produtos, transações, ciclos operacionais, controles, sistemas, atividades, legislação aplicável, ou sobre pessoas, áreas, atividades, transações, operações, processos, sistemas e ações relacionados direta ou indiretamente à Administração Pública, inclusive por contratação, objetivando obter, de forma pessoal e direta, informações que possam ser importantes para o Auditor de Controle Externo no processo de exame, compreensão e formação de opinião sobre o objeto da auditoria (NAG 4402.2.10);
- k. Reexecução: envolve a execução independente pelo Auditor de Controle Externo de procedimentos ou controles que foram originalmente realizados como parte do controle interno do ente auditado (NAG 4402.2.11);
- l. Procedimentos de revisão analítica: são análises de informações das demonstrações contábeis e de outros relatórios financeiros por meio de comparações simples, de aplicação de técnicas estatísticas plausíveis, de exames de flutuações horizontais ou verticais e da utilização de índices de análise de balanços. Os procedimentos de revisão analítica incluem, ainda, as relações entre dados financeiros obtidos e o padrão previsto, bem como com informações relevantes de outras naturezas, como custos com folha de pagamento e número de empregados,

impostos arrecadados com número e faixa de contribuintes (NAG 4402.2.12).

Desse modo, no detalhamento do procedimento deve(m) ser descrita(s) a(s) técnica(s) que serão aplicadas. Contudo, deve-se destacar que não se trata de indicar a denominação das técnicas, mas sim de explicitar a sua aplicação nas tarefas que serão executadas.

8.6 Objetos

Ainda na fase de planejamento devem ser indicados, na matriz de planejamento, os objetos nos quais cada procedimento de auditoria será aplicado, se a equipe já dispuser das informações necessárias sobre eles. A indicação dos objetos deve conter, sempre que possível: o número, o ano e uma breve descrição do assunto a que este se refere.

8.7 Auditor encarregado

A indicação do Auditor de Controle Externo encarregado pelo procedimento é fundamental para que possa ser documentada a forma como será conduzida a auditoria.

Cada procedimento deve ter o Auditor de Controle Externo encarregado pela sua execução. Com isso, objetiva-se distribuir a responsabilidade entre os membros da equipe de auditoria, organizar o trânsito de informações entre a equipe e o supervisor e, por consequência, facilitar a supervisão.

Ressalte-se que o encarregado não será necessariamente o único a realizar efetivamente cada procedimento. Trata-se do responsável pela sua realização. Em um procedimento mais complexo e que exigir a participação de mais de um membro da equipe, caberá ao encarregado planejar e coordenar sua execução, reportando ao supervisor eventuais dificuldades.

Excepcionalmente, ante as dificuldades de, a priori, dividir adequadamente a carga de trabalho entre os membros da equipe e prever os contratempos que podem surgir durante a execução, o encarregado pode ser determinado apenas nessa fase. Caso tenha sido determinado já no planejamento, nada impede que seja alterado durante a execução. Frise-se, como já foi dito, que a matriz de planejamento não é estanque e deve sempre ser readequada ao desenvolvimento dos trabalhos.

8.8 Período

Assim como a indicação do encarregado, a definição do tempo necessário para a realização de cada procedimento e a previsão de datas para

seu início e término são fundamentais para a documentação e condução da auditoria (NAG 4310.5). Desse modo, o período de execução deve ser indicado para cada um dos procedimentos e somente em casos particulares coincidirá com o período total de execução da auditoria.

Deve-se ter em mente que o objetivo da indicação não é o de firmar com exatidão a data em que o procedimento será executado, mas sim, delimitar um período para a execução de cada procedimento ou de cada questão de auditoria a fim de estimar qual seria o período total necessário para a fase de execução, ou, eventualmente, quando a quantidade de dias de execução já estiver predeterminada, avaliar se todas as questões inicialmente previstas são possíveis de ser realizadas.

Naturalmente, podem surgir grandes dificuldades em se prever adequadamente o período para a realização de cada procedimento, especialmente nos primeiros trabalhos em que essa metodologia será empregada. Porém, é fundamental que, ao final da auditoria, os períodos de efetiva realização dos procedimentos estejam corretamente preenchidos na matriz de planejamento, refletindo com precisão o tempo necessário à realização de cada um deles. Isso contribuirá sobremaneira para reaproveitamento do planejamento em trabalhos futuros similares.

8.9 Código

Esse campo deve ser preenchido durante a execução da auditoria. Nele deve-se indicar o código do papel de trabalho que corrobora a execução do procedimento, conforme apresentado na Seção 6.6 (página 58) deste Manual. Com isso será possível verificar a adesão da execução ao planejamento, facilitar a supervisão e possibilitar futuras avaliações de qualidade da auditoria.

8.10 Matrizes de referência de planejamento

Para determinadas áreas de fiscalização e para temas específicos de atuação do TCEES, poderão ser elaboradas e disponibilizadas (no sítio eletrônico de suporte à fiscalização na intranet do TCEES, no seguinte endereço eletrônico: <<https://intranet.tce.es.gov.br/portais/intranet/segex.aspx>>) matrizes de planejamento. Nessas matrizes de referência, as questões de auditoria, as informações requeridas, as fontes de informação, os procedimentos, o detalhamento dos procedimentos e os possíveis achados já estarão preenchidos.

Tais matrizes de referência serão denominadas matrizes padrão quando se referirem a determinadas áreas de fiscalização, geralmente processos de trabalho muito padronizados (por exemplo, convênios,

sentantes designados por eles, oportunidade em que se identificará formalmente, entregará o ofício de apresentação assinado pelo Secretário de Controle Externo (ou pelo Coordenador de Núcleo, conforme o caso), cujo modelo encontra-se Figura 8 (), Apêndice D deste Manual, e esclarecerá os objetivos, o escopo e os critérios da auditoria.

Deve constar do ofício de apresentação a informação de que o órgão ou entidade encontra-se sob fiscalização, a solicitação, quando for o caso, de disponibilização de ambiente reservado e seguro para a instalação da equipe, senha para acesso aos sistemas informatizados e designação de uma pessoa de contato da organização, divulgação interna da fiscalização e do local em que a equipe se encontra, bem como a previsão de multa no caso de obstrução aos trabalhos ou sonegação de informações.

Sempre que possível, a equipe de auditoria deverá se apresentar aos responsáveis pelas áreas que serão fiscalizadas, esclarecendo o objetivo, os critérios e o escopo da fiscalização.

9.2 Requisição de documentos e informações

A requisição de documentos e informações, durante todas as fases da fiscalização (planejamento, execução e relatório), como foi dito na Seção 5.4 (página 52) deste Manual, deve fixar prazo para seu atendimento, estabelecido, sempre que possível e desde que não comprometa o prazo de execução, em comum acordo com o fiscalizado. A mencionada requisição será formalizada por meio de ofício de requisição, datado e numerado sequencialmente, tomando-se como referência o modelo constante da Figura 9 (página 155), Apêndice E deste Manual.

O ofício de requisição deve ser entregue mediante atestado de recebimento na segunda via, a qual se constituirá em papel de trabalho da fiscalização. Os documentos fornecidos pelo gestor devem identificar quem os elaborou ou forneceu e a fonte da informação, além de estarem legíveis, datados e assinados. A equipe de auditoria deverá identificar os documentos recebidos, correlacionando-os ao item do ofício de requisição a que se referem.

O primeiro ofício de requisição da fase de execução deve ser entregue na reunião de apresentação. Porém, sempre que possível, de forma a agilizar os trabalhos e garantir a disponibilização dos documentos e condições anteriormente referidos no início da execução da fiscalização, o primeiro ofício de requisição da fase de execução deve ser encaminhado via fax, e-mail ou pessoalmente com antecedência, sendo o original entregue, quando não o já tiver sido, na reunião de apresentação.

Deve-se observar que tanto o ofício de apresentação como eventuais reiterações de ofício de requisição deverão alertar ao responsável para as penalidades previstas no artigo 135, incisos V e VI, da LCE 621/2012 e no artigo 389, incisos V e VI, do RITCEES, no caso de sonegações de processo, documento ou informação.

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. Além disso, tais situações deverão ser comunicadas imediatamente ao supervisor do trabalho, com fins de orientação quanto às providências necessárias, em especial quanto ao procedimento previsto no artigo 199, § 1º, do RITCEES.

9.3 Execução dos procedimentos planejados

A fase de execução é quando os procedimentos de auditoria planejados serão aplicados (NAG 4402). Na maioria dos casos só é possível aplicar os procedimentos de auditoria em campo, portanto, a equipe de auditoria deve aproveitar muito bem esta fase da auditoria.

Essa fase inclui: i) a avaliação de controles, eventos, operações e transações; ii) o exame de registro e documentos; iii) a realização de provas e a documentação das informações em meio eletrônico ou físico (NAG 4407.1). Abrange, também, a utilização de testes e análises para reunião de evidências necessárias à fundamentação dos trabalhos e para suportar os achados apresentados, com vistas à emissão de opinião imparcial e isenta sobre os fatos constatados (NAG 4405).

A matriz de planejamento elaborada deve nortear os procedimentos de auditoria. Os exames, as provas seletivas, as entrevistas, a aplicação de questionários, os testes e as amostragens devem seguir o cronograma e o encadeamento lógico estipulados na matriz, considerados os riscos envolvidos, o escopo dos trabalhos necessários à obtenção dos elementos probatórios, as evidências de auditoria (NAG 4402).

A matriz de planejamento, como já foi dito, é um instrumento para a consecução do objetivo da fiscalização, sendo passível de mudanças durante a realização dos trabalhos, caso ocorram situações inesperadas (NAG 4306.1). As alterações, porventura ocorridas, devem ser submetidas pessoalmente, por telefone, por fax ou via e-mail ao supervisor para aprovação e serão registradas no formulário de verificação da equipe – auditoria de conformidade, cujo modelo é apresentado na Figura 15 (página 169), Apêndice N deste Manual, e no formulário de controle de qualidade – supervisor – auditoria de conformidade,

conforme modelo apresentado na Figura 16 (página 171), Apêndice O deste Manual.

Portanto, a fase de execução deve ser um processo contínuo de obtenção, reunião, análise, interpretação, avaliação e registro de informações, determinando as causas e identificando os efeitos das deficiências, falhas e irregularidades detectadas, com o objetivo de fundamentar os resultados da auditoria governamental, para emissão de opinião, desenvolvendo recomendações, quando cabíveis (NAG 4401).

Nela devem ser coletadas todas as evidências para fundamentar os achados de auditoria (NAG 4409). A equipe de auditoria tem a oportunidade de coletar, *in loco* e diretamente da fonte primária, os documentos comprobatórios das operações analisadas, além de poder identificar, de forma mais precisa e menos custosa, os responsáveis que atuaram no processo decisório que originou os atos administrativos eventualmente maculados.

A questão ganha ainda mais relevo quando a equipe de auditoria tem que se afastar de seu domicílio para visitar a entidade fiscalizada, gerando custos com viagens. Não aproveitar o período da execução de forma a colecionar as evidências necessárias à formulação das propostas de encaminhamento devidas, pode significar que determinado achado de auditoria seja simplesmente abandonado porque não mais será possível, após o retorno às bases, a obtenção dos elementos probantes.

Além disso, nessa fase os auditores de controle externo podem fazer entrevistas. O melhor local para que os gestores sejam entrevistados é no próprio local de trabalho, para que se sintam mais à vontade e mais dispostos a prestar as informações solicitadas.

9.4 Desenvolvimento dos achados de auditoria

A fase de execução da auditoria governamental é marcada como o principal momento em que, como consequência da aplicação dos procedimentos de auditoria, da utilização das técnicas e da análise da documentação comprobatória dos atos de gestão, são obtidos os achados de auditoria.

Os achados são descobertas (ou constatações) feitas pelos auditores que caracterizam, como regra geral, impropriedades e irregularidades praticadas pelos agentes da unidade auditada.

Embora não se possa afirmar que uma auditoria é fracassada quando a equipe não consegue encontrar achados, a verdade é que os achados dão mais significância aos resultados do trabalho de auditoria. Isso porque as

propostas de melhoria de procedimentos administrativos, de controles internos etc., serão formuladas como consequência dos achados obtidos.

Além disso, é a partir da perfeita caracterização dos achados de auditoria que se procederá à investigação sobre as responsabilidades dos agentes públicos ou privados que deram causa à discrepância observada. Portanto, podemos dizer que não existe trabalho de auditoria com consequência, sem achado.

Pelo exposto, é na fase de execução que deve ser realizado o desenvolvimento dos achados de auditoria (NAG 4407.2), por meio do instrumento denominado matriz de achados, cuja elaboração será detidamente apresentada no Capítulo 10 (página 97) deste Manual. O processo de desenvolvimento do achado de auditoria é ilustrado na Figura 3, abaixo:

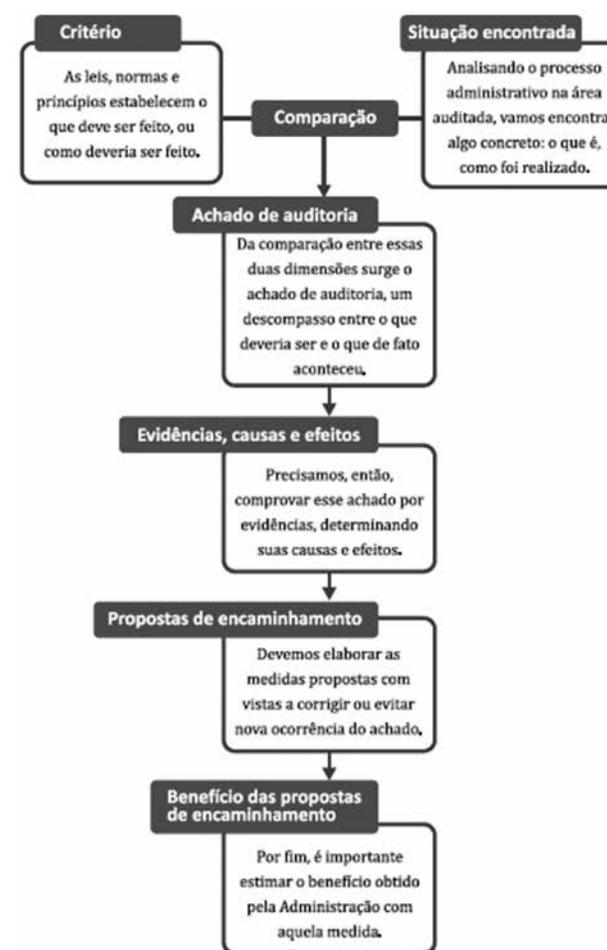


Figura 3 - Processo de desenvolvimento do achado de auditoria

9.5 Identificação da cadeia de responsabilidade

Nos casos em que existirem achados de auditoria que resultem em propostas de citação, com ou sem conversão em tomada de contas especial, a equipe de auditoria deverá identificar os responsáveis e demonstrar sua responsabilidade. Para isso, deve utilizar o instrumento denominado matriz de responsabilização, cuja elaboração será detidamente apresentada no Capítulo 11 (página 111) deste Manual.

Vale destacar que a fase de execução é o momento ideal para identificar-se a cadeia de responsabilidades do achado de auditoria. Pode-se identificar quem praticou determinado ato, em que circunstâncias e se houve a participação de mais alguém. Em boa parte dos casos, a análise do processo físico administrativo não traz essas informações, mas sim a análise de diversos documentos, sistemas e declarações, que nos permitirão a identificação dos responsáveis pelos atos considerados irregulares.

9.6 Obtenção da opinião do ente auditado

De acordo com as Normas de Auditoria Governamental (NAG), a execução dos trabalhos de auditoria governamental deve incluir a obtenção da opinião do ente auditado (NAG 4407.3), salvo nos casos em que represente risco à equipe ou à consecução do objetivo da fiscalização.

Desse modo, ao longo da fase de execução, por intermédio de ofício de requisição, cujo modelo específico para esse propósito é apresentado na Figura 13 (página 166), Apêndice L deste Manual, a equipe de auditoria, dando ao gestor da entidade auditada a oportunidade de fazer comentários ou de dar explicações sobre os achados (de modo a esclarecer circunstâncias e fatores que contribuíram para sua ocorrência), deve colher por escrito os esclarecimentos do gestor da entidade auditada acerca dos achados de auditoria, evitando-se mal entendidos e minimizando o recolhimento de informações posteriores.

Deve ser requerido à entidade auditada que informe se concorda ou não com cada achado, assim como os esclarecimentos e justificativas que entenda pertinentes, sobre os achados, anexando, em caso de discordância, documentação comprobatória. Deve-se solicitar, ainda, que se manifeste em relação às proposições oferecidas pela equipe de auditoria, permitindo-lhe, caso entenda pertinente, apresentar proposta alternativa.

Somente deverão ser apresentadas para discussão as proposições que versem sobre medidas corretivas ou propostas de melhoria, não

devendo constar proposições relacionadas à responsabilização. Nestes casos deverá o jurisdicionado informar a concordância ou não em adotá-las. Na negativa, poderá ser indicada uma proposta alternativa, se entender conveniente. Em todos os casos deverá ser sugerido que informe o prazo que julgue necessário para adoção de cada medida.

Deve ficar claro para que a obtenção dos referidos esclarecimentos não supre a eventual necessidade de realização de citação, conforme previsto na Lei Orgânica e no Regimento Interno do TCEES. Com a adoção desse procedimento, ao fim da fase de execução da auditoria, a equipe de auditoria terá em mãos os esclarecimentos prestados formalmente pela auditada, acerca dos pontos importantes a serem contemplados no relatório.

Os comentários dos gestores devem, sempre que possível, ser incorporados, de forma resumida, no relato dos achados e serão analisados pela equipe juntamente com os demais fatos. O documento encaminhado pelo gestor se constituirá em papel de trabalho da auditoria.

9.7 Desenvolvimento de conclusões e propostas de encaminhamento

Ainda na fase de execução, após a coleta da opinião do gestor da entidade auditada acerca dos achados de auditoria, referida na Seção 9.6, acima, deste Manual, a equipe de auditoria, considerando os esclarecimentos apresentados (NAG 4110.3.5), deve desenvolver as conclusões relativas às questões de auditoria e as propostas de encaminhamento relacionadas a cada achado de auditoria, orientando-se pelas matrizes de achados (vide Seção 10.8, página 107) e, quando for o caso, de responsabilização (vide Seção 11.8, página 115).

9.8 Reunião de encerramento

Ao final da fase de execução, realiza-se a reunião de encerramento, na qual a equipe apresenta verbalmente os achados de auditoria ao gestor do órgão ou entidade fiscalizado e outros responsáveis, cuja participação seja considerada oportuna, ou representantes por eles designados (NAG 4713.1). Sempre que possível, os achados colhidos ao longo da execução deverão ser discutidos com o supervisor, anteriormente à reunião de encerramento.

Nessa reunião, os achados de auditoria devem ser apresentados indicando-se a situação encontrada, o critério de auditoria, e por decisão da equipe, as causas (se forem relevantes e se for possível identificá

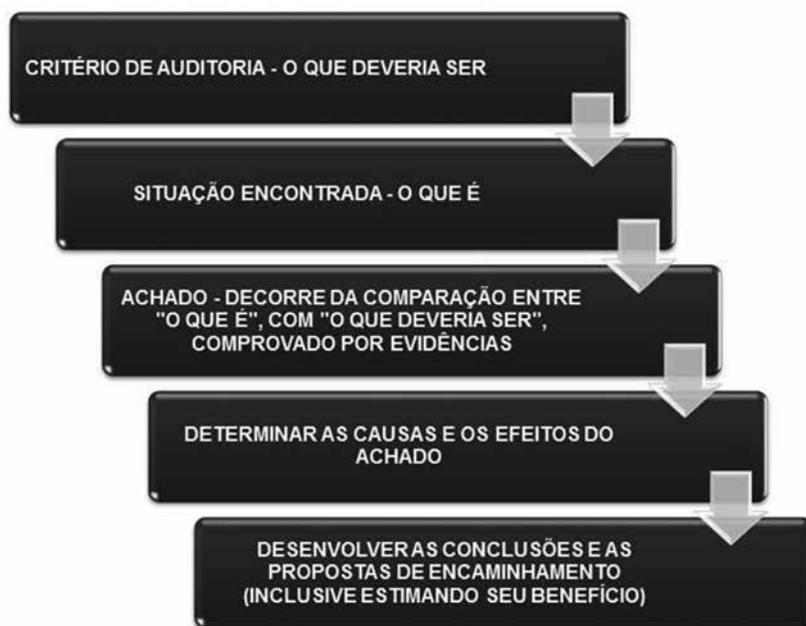


Figura 4 - Passos para a identificação dos atributos dos achados de auditoria

Observe-se que o achado decorre da comparação da situação encontrada com o critério e deve ser devidamente comprovado por evidências juntadas ao relatório. Além disso, ele pode ser negativo (quando constitui impropriedade ou irregularidade) ou positivo (quando significa boas práticas de gestão).

Na verificação dos achados de auditoria, a equipe deve observar os seguintes fatores:

- 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 evidências necessárias às conclusões e recomendações;
- 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 propostas de encaminhamento 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.

Compreendido o que é o achado de auditoria, pode-se apresentar a matriz de achados. Ela é uma forma de organização das informações correspondentes aos achados de auditoria. É um documento de auditoria elaborado pelo Auditor de Controle Externo que o auxilia na organização das informações correspondentes aos achados de auditoria verificados na fase de execução e deve guardar pertinência com a matriz de planejamento.

Portanto, a matriz de achados é um instrumento para a facilitação e sistematização do trabalho dos auditores de controle externo e seu grande objetivo é facilitar a visualização dos resultados da execução, demonstrar a consistência lógica entre os achados, suas causas, seus efeitos e auxiliar na elaboração do relatório de auditoria.

O desenvolvimento dos achados de auditoria, processo ilustrado na Figura 3 (página 93) deste Manual, consiste em levantar evidências suficientes para a emissão de juízo sobre o objeto da auditoria, por meio da comparação entre a situação observada e os critérios fixados. Associam-se aos achados suas causas e seus efeitos, culminando com a indicação das determinações ou recomendações necessárias para sanar os desvios encontrados e prevenir ocorrências indesejáveis.

A matriz de achados deve ser preenchida durante a fase de execução da auditoria, à medida que os achados são constatados. Os esclarecimentos dos responsáveis acerca das causas dos achados (NAG 4407.3), como foi dito na Seção 9.6 (página 94) deste Manual, bem como da adequação dos critérios, quando possível, devem ser colhidos ainda em campo, evitando-se mal entendidos que possam redundar em desperdício de esforços com a realização de citações ou notificações equivocadas.

As irregularidades ou impropriedades verificadas devem ser relatadas de forma estruturada, por achado, destacando-se, pelo menos, os seguintes aspectos, ou atributos: i) descrição (título ou enunciado do achado); ii) situação encontrada; iii) evidências, iv) objetos nos quais o achado foi constatado; v) critérios de auditoria; vi) causas da ocorrência; vii) efeitos; e viii) propostas de encaminhamento.

A síntese das principais orientações no tocante às matrizes de achados pode ser visualizada no modelo de matriz de achados apresentado no Quadro 5, Apêndice J (página 163) deste Manual.

Nas seções seguintes, serão detalhadamente tratados os passos para a elaboração da matriz de achados. Exemplos relacionados a cada passo são apresentados no documento “*Matrizes de planejamento, Achados e Responsabilização: ferramenta para as auditorias de conformidade*”, aprovado pela Nota Técnica 8/2014, da Secretaria Geral de Controle Externo (Segex) do TCEES.

10.1 Achados de auditoria

No campo achado de auditoria deve ser descrito basicamente o título da irregularidade ou impropriedade, um enunciado conciso e objetivo da ocorrência. Deverá ser a descrição genérica do fato tido como irregular e poderá contemplar uma ou mais irregularidades. Portanto, é a “manchete” da irregularidade ou impropriedade.

10.2 Situação encontrada

10.2.1 Descrição da situação encontrada

O texto descritivo da situação encontrada deve ser claro o suficiente para que o leitor entenda a ocorrência, pormenorizando a situação existente, identificada e documentada durante a fase de execução da auditoria. Dessa forma, apesar de alguns atributos ou aspectos do achado (objetos, critérios, evidências, causas e efeitos) terem destaque em títulos específicos, não há impedimento de que integrem, na profundidade necessária, também, o corpo do texto da situação encontrada a fim de que o fato constatado fique devidamente caracterizado em toda a sua extensão.

É importante lembrar que em campos específicos será dado o destaque, principalmente, para a identificação dos atributos do achado, entretanto a correlação entre estes atributos e como eles fundamentam o achado deve ser feita na descrição da situação encontrada. Além disso, na descrição da situação encontrada não devem ser mencionados os procedimentos realizados, tais procedimentos constam da matriz de planejamento.

10.2.2 Indicando os períodos de ocorrência e de referência dos fatos

Os períodos de ocorrência e de referência dos fatos irregulares devem ser indicados na descrição da situação encontrada. Quando se tratar de pagamentos indevidos, por exemplo, é necessário indicar o período

em que os pagamentos foram efetuados (mês/ano), bem como o período a que se referem (mês/ano). A fim de que não restem dúvidas, tal período deve ser mencionado ainda que coincida com o período total sob exame. A menção do período é fundamental por dois motivos, a saber, vinculação às contas (se for o caso) e associação dos fatos aos responsáveis.

Uma vez que é preciso verificar se o período de exercício do responsável abrange ou está abrangido no período de ocorrência do achado, é necessário especificá-lo de forma precisa, na descrição do achado. Portanto, na descrição da situação encontrada, não é suficiente mencionar, por exemplo, o ano da celebração do instrumento ou da realização do certame licitatório.

10.3 Objetos

Devem ser indicados todos os objetos nos quais o achado foi constatado. A indicação dos objetos deve conter, sempre que possível: o número, o ano e uma breve descrição do assunto a que este se refere.

Nas situações em que a quantidade de objetos nos quais o achado foi constatado seja excessiva, uma relação com a identificação dos objetos deve ser colocada como apêndice do relatório. No corpo do relatório, no aspecto “Objetos”, deve ser feita menção à referida relação.

10.4 Critérios

Os critérios de auditoria são conceituados como “*padrões utilizados para determinar se uma dada condição satisfaz ou supera o esperado*”¹⁹. São parâmetros balizadores da avaliação das práticas administrativas, bem assim dos resultados apresentados por atividades e programas governamentais. Verificar se o critério é atendido consiste na coleta de evidências de auditoria, que são as provas obtidas pela equipe de auditoria para embasar suas conclusões.

A indicação do critério de auditoria é fundamental para a caracterização do achado, pois reflete como a gestão deveria ser. Nem sempre é suficiente a mera menção do dispositivo legal ou da jurisprudência, sendo importante explicitar, também, o que o critério preconiza. A indicação dos “critérios” permite a revisão da fundamentação legal, da jurisprudência e da doutrina, diminuindo a possibilidade de eventuais omissões ou equívocos.

¹⁹ - GAO apud BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de Auditoria de Natureza Operacional**. Brasília: Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000. p. 26.

Sempre que possível, como referência, a equipe deve utilizar práticas ou critérios de administração geralmente aceitos ou estipulados em normas e regulamentos. Na ausência destes, os critérios de auditoria serão fixados pela equipe de auditoria ou buscados de 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.

10.4.1 Características dos critérios de auditoria

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

- 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 de controle externo nas mesmas circunstâncias;
- d. Objetividade: critérios objetivos são concretamente definidos, imunes à deturpação de seu entendimento pelos auditores de controle externo ou pelo órgão ou entidade auditado;
- 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 tal forma a não deixar lugar para interpretações significativamente diferenciadas;
- g. Aceitabilidade: critérios aceitáveis podem ser desenvolvidos pela administração da auditada ou pelos auditores de controle externo 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 os maiores esforços para assegurar que todos os critérios significativos tenham sido identificados.

Critérios eficazes e úteis respondem a duas premissas: i) 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; ii) 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 de controle externo cheguem a conclusões semelhantes em circunstâncias semelhantes. Portanto, eles são de grande importância ao eliminar o fator subjetivo, que deve estar ausente em uma opinião ou conclusão profissional.

10.4.2 Fontes de critérios

Como fontes de critérios podem ser citadas, especialmente, as seguintes: i) legislação, ii) normas e regulamentos; iii) objetivos, iv) metas estabelecidas ou indicadores previstos ou estabelecidos em lei ou fixados pela administração; v) padrões tecnicamente desenvolvidos ou normatizados; vi) opinião de especialistas; vii) desempenho obtido em anos anteriores; viii) desempenho de entidades semelhantes; ix) desempenho do setor privado.

À vista do conceito de *accountability*, compete ao auditado prever 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. Dessa forma, padrões estabelecidos pela auditada podem ser utilizados como fontes de critério, cabendo, no entanto, à equipe de auditoria avaliá-los com vista às características antes citadas, como também nos mecanismos de controle, mensuração, avaliação e registro utilizados pela auditada, de forma a lhes dar validade.

10.4.3 Natureza dos critérios

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: i) existir e responder a riscos; ii) ter desenhos sólidos, de conformida-

de com práticas normais; iii) operar eficientemente, fornecendo razoável segurança à administração de que riscos inerentes são gerenciados de forma apropriada;

- b. O cumprimento de autorizações: i) a autorização é requerida para objetivos, operações, programas e transações individualmente significativas; ii) as despesas individuais devem ser apropriadas, relacionadas com objetivos e aprovadas; iii) as despesas proibidas por lei não podem ser efetuadas;
- c. As informações sobre responsabilidades: As informações sobre a forma como a responsabilidade delegada foi exercida deveriam revelar questões significativas, de maneira que: i) correspondam à substância dos fatos subjacentes, tais como a existência ou ocorrência deles e sua relação com a entidade; ii) forneçam registro completo de eventos e transações significativos; iii) usem convenções aceitas para estimativas e medições; iv) usem convenções aceitas para revelar e apresentar toda a informação pertinente, de forma compreensível;
- d. A adequação dos resultados. A entidade deveria alcançar resultados (em áreas importantes) que sejam satisfatórios quando comparados com: i) compromissos e declarações públicas; ii) metas gerenciais; iii) expectativas razoáveis; iv) organizações congêneres.

Deve-se destacar que 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.

10.5 Evidências

As evidências são o conjunto de elementos 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 dos achados (NAG 1113). São os elementos que comprovam que a situação encontrada (condição) está em desacordo com os critérios (NAG 4404.2.2, NAG 4408.11 e NAG 4409). Para dar sustentação aos achados de auditoria, esses elementos devem atender aos requisitos básicos dos achados, apresentados no início deste Capítulo 10.

A reunião de evidências necessárias para amparar os achados de auditoria iniciará já na fase de planejamento, e seu registro criterioso

contribuirá para fortalecer as conclusões e embasar o conteúdo do relatório. 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.

A verificação da suficiência e da qualidade das evidências evita diligências posteriores que retardam o encaminhamento do processo às instâncias superiores. Observe que na indicação das evidências é preciso registrar de forma precisa o(s) documento(s) que respalda(m) a opinião da equipe.

A menção das evidências deve contemplar toda a documentação que sustenta o achado bem como conter sempre remissão à(s) folha(s) do processo onde estas se encontram, de forma a facilitar sua localização. As evidências devem ter os seguintes atributos:

- a. Validade: a evidência deve ser legítima, ou seja, baseada em informações precisas e confiáveis;
- b. Confiabilidade: garantia de que serão obtidos os mesmos resultados se a fiscalização for repetida. Para obter evidências confiáveis, é importante considerar que é conveniente usar diferentes fontes; é interessante usar diferentes abordagens; fontes externas, em geral, são mais confiáveis que internas; evidências documentais são mais confiáveis que orais; evidências obtidas por observação direta ou análise são mais confiáveis que aquelas obtidas indiretamente (NAG 4409.2.1);
- c. Relevância: a evidência é relevante se for relacionada, de forma clara e lógica, aos critérios e objetivos da fiscalização (NAG 4409.1);
- d. Suficiência: a quantidade e qualidade das evidências obtidas devem persuadir o leitor de que os achados, conclusões, recomendações e determinações da auditoria estão bem fundamentados (NAG 4409.3). É importante lembrar que a quantidade de evidências não substitui a falta dos outros atributos (validade, confiabilidade, relevância). Quanto maior a materialidade do objeto fiscalizado, o risco, e o grau de sensibilidade do fiscalizado a determinado assunto, maior será a necessidade de evidências mais robustas. A existência de fiscalizações anteriores também indica essa necessidade.

10.6 Causas

A causa de um achado é a razão da discrepância entre a condição e o critério. É, pois, o ato, o fato ou o comportamento que contribuiu significativamente para a divergência entre a situação encontrada e o critério.

A investigação das causas deve ser feita para dar consistência às propostas de encaminhamento, já que é pelas causas que se identificam as ações corretivas necessárias para a solução de um problema, seja pela aplicação de penalidades ou para que o Tribunal delibere sobre medidas que evitem ocorrências similares.

A “causa” está intimamente relacionada à imputação de responsabilidades em relação aos fatos encontrados na auditoria. As causas do achado negativo conduzem a equipe a identificar os responsáveis pelo ocorrido. Elas podem ser objetivas (omissões, vulnerabilidades em função de deficiências ou inexistência de controles internos, riscos mal gerenciados que se materializaram) e/ou subjetivas (negligência, imprudência, imperícia).

É importante que a causa seja conclusiva, para que possa atender aos seus principais objetivos, quais sejam, fornecer elementos para que sejam imputadas, ou não, responsabilidades aos gestores (causas subjetivas) e fornecer elementos para que o Tribunal possa determinar medidas para minimizar a possibilidade de que a irregularidade volte a ocorrer (causas objetivas). Dessa forma, deve-se evitar a apresentação como causa de “possível interesse [...]” ou “possível inadequação [...]”.

As causas não devem ser confundidas com o fato irregular em si. Desse modo, por exemplo, não são causas o descumprimento de normativos, a inobservância da legislação ou de entendimentos firmados pelo TCE-ES, a utilização de critérios subjetivos e a nomeação de servidores, não integrantes da carreira, para ocupação de cargos comissionados. As causas seriam os fatores que levaram ao descumprimento, à inobservância, à utilização de critérios subjetivos ou à nomeação.

Observe que as informações prestadas pelo responsável podem, na realidade, não significar as verdadeiras causas de um achado. Portanto, a equipe de auditoria deve firmar sua convicção buscando evidências das causas.

A obtenção de evidências das causas, principalmente das causas subjetivas que envolvam desvio de conduta, pode não ser possível. Nestes casos, a equipe deve se concentrar nas causas objetivas e buscar deficiências ou inexistências de controles que propiciaram ou não impediram a ocorrência do achado ou ainda em causas subjetivas relacionadas ao despreparo do pessoal envolvido.

Pelo exposto, na elaboração da matriz de achados devem ser registradas, em coluna própria, as origens dos fatos consignados como achados de auditoria. Como já destacado, a identificação precisa das causas é crucial para a elaboração de recomendações adequadas e construtivas.

10.7 Efeitos

Os efeitos de um achado são as consequências para o órgão ou entidade, para o erário ou para a sociedade, resultantes da divergência entre a situação encontrada e o critério. São efeitos dos achados, não das causas.

Na descrição dos efeitos deve-se levar em consideração que as causas e os efeitos estão relacionados. A relação causa e efeito deve estar clara para que a equipe possa elaborar propostas de encaminhamento práticas e significativas. Os efeitos podem estar circunscritos a setores isolados ou atuar de forma mais abrangente, constituir fatos isolados ou interferir no sistema como um todo, podem, inclusive, ultrapassar a área sob análise.

Os efeitos podem ser reais (concretos), ou seja, aqueles cuja ocorrência for comprovada. Podem, também, ser potenciais (riscos), aqueles que ainda podem (ou não) se concretizar em decorrência do achado.

A análise e o registro do “efeito” de cada ocorrência servem para dimensionar a relevância e a gravidade do próprio achado negativo (ou eventuais benefícios no caso de achados positivos) além de fornecer elementos para a formulação das propostas de encaminhamento específicas destinadas à sua reversão, quando possível.

O efeito não deve ser confundido com o fato irregular em si. Desse modo, por exemplo, a ilegalidade de concessões de pessoal não é efeito. O efeito seria o prejuízo gerado pelos pagamentos indevidos.

Noutro exemplo, a inobservância da legislação em processos licitatórios não é efeito, a infração à legislação é a irregularidade em si, cuja causa deve-se compulsar. Os efeitos, reais ou potenciais, sempre que possível devem ser dimensionados.

10.8 Propostas de encaminhamento

Nas propostas de encaminhamento são consignadas as medidas preventivas, corretivas, processuais ou materiais que a equipe avalia que o Tribunal deva determinar ou recomendar que sejam adotadas para os fatos identificados.

Na matriz de achados, devem ser consignadas, como propostas de encaminhamento, as oitivas, determinações e recomendações pugnadas

11 ELABORAÇÃO DE MATRIZ DE RESPONSABILIZAÇÃO

A matriz de responsabilização fecha o ciclo das apurações realizadas no decorrer da auditoria na medida em que objetiva a formulação de conclusões sobre as responsabilidades individuais dos gestores e agentes públicos que contribuíram ou deram causa aos atos administrativos objetos de achados. Portanto, ela evidencia a responsabilização daquele que deu causa à irregularidade ou impropriedade identificada na auditoria e seus efeitos, bem como fundamentar a proposta de sanção ou sua não aplicação.

Ela permite a verificação da responsabilidade pelo achado e deve ser preenchida sempre que houverem achados que se constituam em irregularidades, cuja proposta de encaminhamento seja pela citação de responsáveis, e somente para esses achados. Desse modo, quando da realização da fiscalização não resultarem achados ou os achados resultantes não se constituírem em irregularidades, ou seja, quando a matriz não for aplicável, não é necessária a sua elaboração.

O preenchimento do “nexo de causalidade” e da “culpabilidade” balizará a formulação das propostas a serem incluídas no campo “Propostas de encaminhamento” da matriz de responsabilização, isto é, se citação, conversão em TCE com citação ou se determinação a órgão ou entidade ou responsável.

Caso um só achado inclua mais de uma irregularidade, semelhantes ou não, ou irregularidades em processos diferentes, a responsabilização deverá ser individualizada por irregularidade, mediante registro nos campos da matriz.

A síntese das principais orientações no tocante às matrizes de responsabilização pode ser visualizada no modelo de matriz de responsabilização apresentado no Quadro 6, Apêndice K (página 164) deste Manual.

Nas seções seguintes, serão detalhadamente tratados os passos para a elaboração da matriz de responsabilização. Exemplos relacionados a cada passo são apresentados no documento “*Matrizes de planejamento, Achados e Responsabilização: ferramenta para as auditorias de conformidade*”, aprovado pela Nota Técnica 8/2014, da Secretaria Geral de Controle Externo (Segex) do TCEES.

11.1 Achados de Auditoria

Descrição genérica do fato tido como impróprio ou irregular, conforme descrito na Seção 10.1 (página 100) deste Manual.

11.2 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 torna-se inadequada se o fato tiver ocorrido durante afastamento do agente.

11.3 Responsável

O responsável deve ser identificado, com a indicação do nome, cargo, CPF e endereço. No caso de pessoa jurídica, deve-se informar a razão social, o CNPJ e o endereço, além do nome, CPF e endereço de seu 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.

É bom lembrar que podem ser responsabilizadas equipes (tais como comissões de licitação, conselhos, diretorias colegiadas, comissões, etc.), identificando-se individualmente seus componentes, e pessoas jurídicas, integrantes ou não da administração pública. Aplica-se a matriz também para responsabilização dos responsáveis solidários, que devem sempre ser arrolados desde o início do processo, inclusive para fins de citação ou notificação.

Nos casos de responsabilização de equipes, deverá ser verificado se algum dos membros se manifestou contrariamente, em ata, à decisão considerada irregular, quando então deverá ter seu nome não incluído entre os responsabilizados.

Deve ser observado se todos os responsáveis mencionados com propostas de citação estão apontados na matriz de responsabilização, bem como se todos os responsáveis apontados na matriz de responsabilização foram mencionados nas “Propostas de encaminhamento”.

11.4 Período de exercício

É fundamental indicar de forma precisa o período de exercício, já que a responsabilização torna-se inadequada se o fato ocorrer durante as férias ou a licença do gestor. Quando do preenchimento da matriz, de-

ve-se verificar se o período de exercício abrange ou está abrangido no período de ocorrência do achado. Havendo incompatibilidades, deve-se buscar o responsável que efetivamente desempenhava as funções à época da ocorrência do achado.

Deve-se evitar utilizar para o período de exercício a indicação “durante todo o período analisado”, pois tal indicação não traz a informação desejada.

11.5 Conduta

Para cada conduta irregular deve-se preencher a matriz de responsabilização, sendo suficiente apenas um preenchimento no caso de vários responsáveis com idêntica conduta. Condutas e resultados repetidos de um mesmo gestor (por exemplo, várias contratações sem licitação), desde que idênticas, também podem ser agrupados em um único preenchimento.

O relato da “conduta” não se destina ao relato do fato ocorrido, ou seja, não se confunde com o campo da matriz de achados “situação encontrada”. Na “conduta” deve ser identificada a ação corpórea ou a omissão, culposa (por negligência, imprudência ou imperícia) ou dolosa (intenção de produzir o resultado ou assunção do risco de produzi-lo) praticada pelo responsável.

Ao preencher a “conduta”, a equipe deve avaliar a necessidade de juntar a(s) norma(s) do órgão ou entidade que especifique(m) as atribuições dos cargos (Estatuto, Regimento etc.).

Nos casos de ação, devem ser utilizados verbos no infinitivo que expressem o ato efetivamente praticado, devem ser mencionados os documentos que comprovem que a conduta foi executada, bem como deve ser apontada a conduta correta que deveria ter sido tomada, ou seja, deve-se descrever a ação humana corpórea feita pelo responsável.

Nos casos de omissão, além da conduta omissa, ou seja, da ação humana corpórea que o responsável deixou de realizar, deve ser citada a ação (humana corpórea) que deveria ter sido realizada, bem como a norma que a impunha.

11.6 Nexa de causalidade

O nexa de causalidade é a evidência de que a conduta do responsável contribuiu significativamente para a irregularidade. Para facilitar a verificação da existência de relação entre a conduta e o resultado ilícito e, conseqüentemente, o preenchimento do campo “Nexa de causalidade”.

dade”, pode-se, hipoteticamente, retirar do mundo a conduta do responsável e se perguntar se ainda assim o resultado teria ocorrido e, caso positivo, se teria ocorrido com a mesma gravidade.

Caso a resposta seja positiva, significa que há nexos de causalidade entre a sua conduta e o resultado. Por outro lado, caso a resposta seja negativa, não existe nexos de causalidade e o gestor não pode ser responsabilizado pelo resultado.

O campo “Nexo de causalidade” evidencia a relação de causa e efeito entre a conduta do responsável e o resultado ilícito. Desse modo, devem ser utilizados verbos como resultou, propiciou, possibilitou.

11.7 Culpabilidade

A análise da culpabilidade não investiga a existência de culpa ou dolo (que são analisados na conduta e, em sua relação com o resultado, no nexos de causalidade), mas pretende avaliar a reprovabilidade da conduta do responsável. Dessa forma, é importante destacar, se for o caso, a existência de situações atenuantes ou agravantes, como medidas corretivas ou reparatórias adotadas pelo responsável, existência de afirmações ou documentos falsos.

Portanto, o campo “Culpabilidade” deve trazer respostas a todos os seguintes questionamentos:

- a. Houve boa-fé do responsável?
- b. O responsável 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 responsável ter consciência da ilicitude do ato que praticara?
- d. Era razoável exigir do responsável conduta diversa daquela que ele adotou, consideradas as circunstâncias que o cercavam? Caso afirmativo, qual seria essa conduta?

Quando for o caso, embora tenham naturezas diferentes, o campo “Culpabilidade” deve ser aproveitado para que sejam apresentadas considerações acerca da punibilidade do responsável. A prescrição da punibilidade ou a morte, por exemplo, impedem a aplicação de multa.

Para efeitos de análise da culpabilidade, considera-se “boa-fé” a convicção, ainda que equivocada, de que se está agindo conforme o direito. As cortes de contas, predominantemente, adotam o conceito de boa-fé subjetiva. Portanto, para saber se o gestor agiu de boa-fé,

deve-se adotar o parâmetro do homem-médio, ou, neste caso, do gestor-médio, ou seja, do gestor diligente, de normal conduta cuidadosa.

Feito isso, deve-se proceder a uma comparação entre o gestor do caso concreto e o imaginário gestor-médio. Para tanto, deve-se colocar o gestor-médio no lugar do gestor do caso concreto e se fazer a seguinte pergunta: é razoável admitir que o gestor-médio teria cometido o mesmo erro que o gestor do caso concreto cometeu? Se a resposta for sim, então o gestor do caso concreto agiu de boa-fé.

Caso a resposta seja negativa, então não se pode afirmar que o gestor do caso concreto tenha agido de boa-fé, pois o erro que cometeu, isto é, a convicção equivocada que teve de que estaria agindo conforme o direito reflete um erro que não se pode aceitar de um gestor, pois o gestor-médio não o teria cometido. Portanto, para se responder a essa pergunta, na matriz de responsabilização, é preciso ressaltar a conduta que o gestor-médio teria adotado, se estivesse na mesma situação do gestor do caso concreto.

Pelo exposto, o campo “Culpabilidade” pode ser preenchido pela simples resposta aos questionamentos antes mencionados. Fica, ainda, como sugestão, o uso da seguinte expressão: “*Deveria o responsável ter feito isso em vez de ter feito aquilo*”.

Por fim, vale-se destacar que para pessoas jurídicas, em sede de matriz de responsabilização, não é aplicável a análise da reprovabilidade da conduta (culpabilidade).

11.8 Proposta de encaminhamento

Enquanto na matriz de achados, devem ser consignadas, como propostas de encaminhamento, as determinações e recomendações pugnadas pela equipe de auditoria para a regularização da situação inadequada, conforme apresentado na Seção 10.8 (página 107) deste Manual, na matriz de responsabilização, sempre que o achado se constituir em irregularidade, devem ser consignadas como propostas de encaminhamento as medidas destinadas a estabelecer o contraditório dos responsáveis e dos interessados para averiguar se cabe aplicação de sanções.

Assim, na matriz de responsabilização, as propostas de encaminhamento poderão ser cumulativas e podem ser assim classificadas:

- a. Imputação de débito;
- b. Sanção (multa, inabilitação, etc.);
- c. Afastamento do cargo;

Cabe destacar que, sendo o meio de comunicação dos resultados da auditoria, o relatório também é o instrumento que influencia decisivamente o julgamento dos leitores na formação de opinião sobre se os trabalhos desenvolvidos alcançaram a qualidade necessária para serem considerados irretocáveis e dignos de respeito e confiança pública, sendo, pois, de fundamental importância a observância às NAG, bem como às disposições deste Manual e de outros padrões, manuais e orientações específicos estabelecidos pelo Tribunal.

12.1 O processo de elaboração do relatório

Sendo o principal produto de uma auditoria, a qualidade dos relatórios pode encorajar os tomadores de decisão a agir sobre os achados e propostas encaminhadas pelos auditores de controle externo. Assim, para que eventuais determinações ou recomendações propostas pela equipe de auditoria sejam implementadas de forma efetiva pelos gestores públicos, todo esforço deve ser dedicado para que o relatório seja elaborado com boa qualidade.

A elaboração do relatório de auditoria envolve diversas escolhas, tais como, desenvolvimento do texto, destaque a ser dado a cada um dos achados, organização dos papéis de trabalho e, principalmente, o que será informado, analisado, argumentado e proposto em cada seção do texto. Tais escolhas devem ser feitas no início da fase de elaboração do relatório, no momento da revisão dos achados com o supervisor.

Para permitir que a elaboração do relatório ocorra de maneira fluida e ordenada, algumas providências preliminares são necessárias, como a revisão dos papéis de trabalho e dos achados, tratadas a seguir.

12.1.1 Revisão dos papéis de trabalho

Como foi dito no Capítulo 6 (página 55) deste Manual, 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 (NAG 4408).

A primeira revisão dos papéis de trabalho deve ser feita pelo próprio Auditor de Controle Externo e deve ser a mais detalhada, para certificar-se de que suas conclusões se coadunam com suas apurações e registros e de que não existem erros que possam comprometer os resultados.

Uma maneira eficaz de assegurar a consistência dos papéis de trabalho é submetê-lo à revisão de pessoa distinta da que o tenha elaborado.

Assim, além da revisão do líder de equipe, que é obrigatória, o Auditor de Controle Externo é incentivado a solicitar a outro membro da equipe que revise seus papéis. Em ambos os casos, o foco dessa revisão é 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 (NAG 4408).

O relatório e os autos do processo de fiscalização devem ser estruturados de forma a facilitar ao leitor a consulta aos papéis de trabalho permanentes que constituam evidências. Além da desejável remissão, no relatório de auditoria, às folhas dos processos onde as evidências se encontram, elas devem ser organizadas, preferencialmente, na forma de anexos ao relatório, contendo cada anexo, na folha inicial, um sumário dessas evidências.

A revisão e a organização preliminar dos papéis de trabalho facilitam o trabalho subsequente de elaboração do relatório, bem como as revisões que se sucedem, do líder de equipe e do supervisor, em relação aos achados e ao relatório (NAG 4408.2.5).

12.1.2 Revisão dos achados pelo líder de equipe

Os achados de auditoria devem ter sido desenvolvidos com base nas orientações contidas no Capítulo 10 (página 97) deste Manual, utilizando a matriz de achados, papel de trabalho que estrutura esse desenvolvimento.

Antes de apresentar os achados ao supervisor e de o relatório ser emitido, o líder da equipe de auditoria deve revisá-los. Essa revisão deve ser feita, ainda na fase de execução, com base na matriz de achados, à medida que o desenvolvimento deles é concluído. Isso permite a equipe identificar pontos obscuros ou evidências insuficientes e saná-los ainda em campo.

Como foi dito na Seção 5.2 (página 50), o papel dessa revisão é assegurar que:

- a. Todas as avaliações e conclusões estejam solidamente baseadas e suportadas por suficientes, adequadas, relevantes e razoáveis evidências para fundamentar o relatório final da auditoria e as propostas de encaminhamento;
- b. Todos os erros, deficiências e questões relevantes tenham sido devidamente identificados, documentados e sanados satisfatoriamente ou levados ao conhecimento de um superior hierárquico da unidade técnica (NAG 4508.1).

12.1.3 Discussão e revisão dos achados com o supervisor

Na discussão dos achados com o supervisor, a equipe de auditoria deverá se reportar à matriz de planejamento, correlacionando os achados com as questões de auditoria. Esse procedimento servirá para a organização do relatório e das conclusões.

Em seguida, a equipe deverá discutir com o supervisor a relevância de cada achado, tendo por base a coluna “Efeito” da matriz de achados, que indica a gravidade dos resultados ou das consequências do achado para a entidade, o erário ou para a sociedade.

A discussão da relevância de cada um dos achados com o supervisor determina ainda que achados devem ser considerados mais relevantes e, portanto, apresentados com mais profundidade. Os achados menos relevantes devem ser apresentados de forma resumida, de modo a equilibrar a importância de cada achado no texto final do relatório.

Como a auditoria é geralmente conduzida em equipe, tal discussão serve também para alinhar as expectativas dos membros da equipe e do supervisor sobre a importância e o destaque que será dado a cada um dos achados.

A discussão dos achados permitirá também que o supervisor avalie as evidências coletadas pela equipe. Nessa avaliação o supervisor deverá discutir com a equipe os atributos de validade, confiabilidade, relevância e suficiência das evidências.

Dentro do que foi dito na Seção 5.1 (página 47) deste Manual, o foco específico dessa revisão com o supervisor é assegurar que:

- a. Os papéis de trabalho sejam analisados e revisados conjuntamente com a equipe e contenham as evidências que suportem adequadamente os achados, as opiniões, conclusões e propostas de encaminhamento (NAG 4507.6);
- b. O relatório de auditoria inclua os achados relevantes refletidos nos papéis de trabalho, bem como as opiniões, conclusões e propostas de encaminhamento formuladas pela equipe de auditoria (NAG 4507.7).

Considerando ainda o que foi dito na Seção 5.1 (página 47), essa revisão do supervisor deve abranger:

- a. A aplicação de procedimentos e técnicas para o atingimento das metas e objetivos planejados para a execução dos trabalhos, de acordo com o projeto de auditoria e seus objetivos (NAG 4507.3.2);

- b. A documentação da auditoria e a consistência dos achados, das evidências, das conclusões e das propostas de encaminhamentos (NAG 4507.6);
- c. O cumprimento das Normas de Auditoria Governamental (NAG), deste Manual de Auditoria e das demais normas e padrões de auditoria adotados pelo TCEES (NAG 4507.3.1);
- d. A identificação de alterações e melhorias necessárias à realização de futuras auditorias, que deverão ser registradas e levadas em conta nos futuros planejamentos de auditoria e em atividades de desenvolvimento de pessoal (NAG 4508.2).

Encerrada a discussão com o supervisor, a equipe de auditoria deve iniciar a elaboração do relatório.

10.1.4 Elaboração e revisão do relatório de auditoria

Uma vez concluídas as revisões antes mencionadas e definidas as escolhas e diretrizes para o relatório, o líder de equipe (ou outro membro da equipe que seja designado para elaborar o relatório) deverá, com o apoio dos demais membros da equipe, preparar um relatório preliminar (NAG 4704). Ele deve tomar precauções para evitar, na redação do relatório de auditoria, enfoques inconvenientes, referências a pontos imateriais, irrelevantes e de pouca ou nenhuma utilidade, formato pouco atraente, alegações que não possam resistir a uma simples contestação e conclusões não assentadas em fatos devidamente suportados nos seus documentos de auditoria (NAG 4703).

O relatório de auditoria deve ser uma expressão inequívoca da auditoria governamental realizada, evidenciando as constatações, análises, opiniões, conclusões e propostas de encaminhamento pertinentes, e o seu conteúdo variará segundo a natureza, tamanho e complexidade de cada auditoria executada (NAG 4705).

Concluída a elaboração desse relatório preliminar, o líder de equipe (ou outro membro da equipe que seja designado para elaborar o relatório) deve submetê-lo à revisão, tanto pelos demais membros da equipe como pelo supervisor (NAG 4714).

Os relatórios devem ser minuciosamente revisados pelos membros da equipe e pelo Auditor de Controle Externo responsável pela supervisão do trabalho, com vistas a assegurar que o relatório atenda aos requisitos de qualidade apresentados na Seção 12.2 (página 122) deste Manual, e que inclua apenas informações devidamente apoiadas por evidências adequadas e pertinentes. Além disso, devem analisar se as conclusões e as propostas de encaminhamento são aderentes e decorrem logicamente dos fatos apresentados.

Concluída a revisão, o relatório de auditoria deve ser datado e assinado por todos os membros da equipe de auditoria (incluindo o líder de equipe) e pelo supervisor dos trabalhos. Como foi dito na Seção 5.1 (página 47) deste Manual, a assinatura do supervisor no relatório de auditoria significa que, concordando no todo ou não, ele tomou ciência de seu conteúdo.

Quanto ao conteúdo do relatório de auditoria (em especial os achados, conclusões e proposições), eventuais divergências existentes, sejam no âmbito da equipe, sejam do supervisor dos trabalhos ou do Secretário de Controle Externo (ou Coordenador de Núcleo, conforme o caso), devem ser registradas nos autos, garantindo assim a independência de opinião tanto do Auditor de Controle Externo que foi responsável pela execução dos trabalhos, quanto daqueles que foram responsáveis por todos os níveis de revisão.

Quando a divergência se der no âmbito da equipe, os posicionamentos divergentes deverão ser consignados em apêndice do relatório de auditoria. Nos demais casos, a divergência deverá ser consignada em despacho pelo supervisor dos trabalhos ou pelo Secretário de Controle Externo (ou Coordenador de Núcleo, conforme o caso) (NAG 4513).

12.2 Requisitos de qualidade dos relatórios

As Normas de Auditoria Governamental (NAG) estabelecem os requisitos de qualidade pelos quais a equipe de auditoria deve orientar-se na redação do relatório, que deve ser:

- a. Clara: a informação deve ser revelada de forma lógica, bem ordenada, possibilitando a qualquer pessoa entendê-la, ainda que não versada na matéria (NAG 4703.1.1);
- b. Precisa: a informação deve ser isenta de incertezas ou ambiguidades, não deve expor dúvidas ou obscuridades que possam causar várias interpretações, devendo ser exata, correta e pormenorizada (NAG 4703.1.2);
- c. Oportuna: a informação deve ser divulgada em tempo hábil para que a adoção de medidas ou seus efeitos possam ser tempestivos e efetivos (NAG 4703.1.3 e NAG 4715);
- d. 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 (NAG 4703.1.4);

- e. Objetiva: a informação deve ser direta, útil, sem distorções, de fácil entendimento e correspondente ao exame ou avaliação realizada (NAG 4703.1.5);
- f. 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 (NAG 4703.1.6);
- g. Completa: a informação, embora concisa, deve ser descrita de forma inteira, acabada, terminativa, sem omissões ou supressões, sem faltar nenhum conteúdo ou significado (NAG 4703.1.7);
- h. Conclusiva: a informação revelada deve permitir a formação de opinião sobre os trabalhos realizados (NAG 4703.1.8);
- i. Construtiva: a informação deve expressar formas de auxílio, quanto às medidas corretivas e às providências que se fizerem necessárias. Não se deve utilizar expressões duras, ofensivas, adjetivadas, comentários desnecessários, inoportunos ou depreciativos (NAG 4703.1.9);
- j. 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 (NAG 4703.1.10);
- k. Impessoal: a informação deve ser relatada mediante linguagem impessoal e razões pessoais não devem influir na apresentação de quaisquer fatos (NAG 4703.1.11).

12.3 Estrutura e conteúdo do relatório de auditoria

O Relatório é o principal produto da auditoria. É o instrumento formal e técnico por intermédio do qual a equipe de auditoria comunica aos leitores: o objetivo e as questões de auditoria; a metodologia utilizada; os achados de auditoria; as conclusões; e as propostas de encaminhamento (NAG 4701).

Também foi dito que o instrumento usado pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCEES) como base para estruturação e organização do relatório é a matriz de achados, constituindo a base para a sua discussão preliminar e para supervisão do trabalho.

Em regra, somente devem constar do corpo do relatório as ocorrências que gerem conclusões e propostas de encaminhamento. O Resumo, por seu turno, é uma apresentação concisa e seletiva da auditoria, cujo objetivo é dar uma visão dos principais aspectos do trabalho realizado e de seus resultados, podendo ser utilizado como peça de divulgação a ser fornecida à imprensa, daí a recomendação de que não exceda a duas páginas.

A síntese das principais orientações no tocante à estrutura do relatório de auditoria pode ser visualizada na Figura 14, Apêndice M (página 124) deste Manual.

12.3.1 O que deve constar no corpo do relatório, em apêndices e em papéis de trabalho

Como regra, ocorrências que não geram conclusões ou propostas de encaminhamento não devem constar do corpo do relatório de auditoria. Entretanto, há situações em que o relato dos fatos deve ser feito, seja pela avaliação da equipe ou pela natureza da questão. Nesses casos, porém, o relato deve ser feito de forma resumida.

É importante considerar que o relatório é o produto final do processo de auditoria, mas nem todos os registros necessitam ser feitos nele de forma detalhada. Há informações cujo registro é mais adequado em papéis de trabalho da fiscalização realizada. Há ainda registros que não precisam ser feitos no corpo do relatório, mas sim nos apêndices ou anexos do relatório, conforme tenham sido elaboradas pela equipe de auditoria ou por terceiros. Assim:

- a. No caso de pagamentos irregulares na área de pessoal que tenham dispensa de ressarcimento, ou de ocorrências que não gerem determinações, audiências ou conversão em Tomada de Contas Especial para fins de citação: deve constar de relatório apenas uma consolidação dos fatos, necessária ao entendimento da irregularidade ocorrida. A memória de cálculo dos valores, as tabelas e a descrição ano a ano devem estar registradas em papéis de trabalhos. Tais papéis, que constituem registros do trabalho executado, não compõem o processo de fiscalização, ficando arquivados na rede de dados do TCEES, na pasta permanente referente a Secretaria de Controle Externo (ou Núcleo, conforme o caso), na forma apresentada na Seção 6.9 (página 59) deste TCEES;
- b. No caso da equipe utilizar precedentes que ainda não se constituem em jurisprudência uniforme no Tribunal, a fim de construir um entendimento e eximir o responsável de pena: de

forma similar, somente deve constar do corpo do relatório a consolidação dos fatos, necessária ao entendimento da irregularidade ocorrida e do posicionamento da equipe. Nesse caso, porém, as memórias de cálculo, as tabelas e as descrições mais detalhadas, registradas em papéis de trabalho, serão juntadas ao relatório como apêndices e comporão o processo de fiscalização, a fim de que possam subsidiar o voto do Conselheiro Relator, caso este adote outro entendimento;

- c. No caso de achados sanados durante a auditoria: os achados sanados durante a auditoria devem ser descritos na seção “Achados de auditoria” e na seção “Propostas de encaminhamento” indicar a não necessidade desta;
- d. No caso de não detecção de achados: a descrição de ocorrências não caracterizadas como achados, ou seja, a descrição da não detecção de achados, somente deve ser feita em casos excepcionais, em que a equipe avalie que o fato precise constar do corpo do relatório e, ainda assim, o relato deve ser feito de forma resumida na Conclusão. Exemplos: i) No caso da apuração de denúncias cujas irregularidades apontadas não foram constatadas, deve-se fazer breve relato na Conclusão; ii) No caso de não identificação de impropriedades para as questões apontadas, não há necessidade de relato. Se a equipe julgar relevante, deve fazê-lo de forma resumida na “Conclusão”. O registro dos fatos levantados durante o trabalho, por exemplo, a situação de execução físico-financeira de um determinado convênio sem impropriedades ou o desenrolar de determinado processo licitatório sem impropriedades, deve ser feito em papéis de trabalho que não comporão o processo de fiscalização, ficando arquivados na rede de dados do TCEES, na pasta permanente referente a Secretaria de Controle Externo (ou Núcleo, conforme o caso), na forma apresentada na Seção 6.9 (página 59) deste TCEES;
- e. Histórico/descrição dos fatos que envolvem os processos analisados não relacionados aos achados: na descrição da metodologia utilizada deve ser feita remissão ao apêndice em que conste a relação dos atos, contratos ou processos incluídos na amostra auditada. O histórico/descrição dos fatos será feito em papel de trabalho que não comporá o processo de fiscalização.

Para todos os casos mencionados, os procedimentos realizados estarão registrados na matriz de planejamento e a relação da documentação analisada constará de apêndice ao relatório.

12.3.2 Vedação de inclusão de seções não previstas nos padrões

Não devem ser incluídas seções adicionais (NAG 4706), tais como, “Considerações adicionais” ou “Exames realizados”, à estrutura do modelo de relatório disponibilizado pela Secretaria Geral de Controle Externo (Segex) no sítio eletrônico de suporte à fiscalização na intranet do TCEES, no seguinte endereço eletrônico: <<https://intranet.tce.es.gov.br/portais/intranet/segex.aspx>>. No caso de “Considerações adicionais”, os procedimentos realizados devem constar da matriz de planejamento. O relato de impropriedades ou irregularidades, porventura identificadas, deve ter o tratamento de achados, mesmo que estes sejam decorrentes de questões de auditoria não previstas na matriz de planejamento inicial; por outro lado, o relato de não identificação de impropriedades ou irregularidades, que somente deve ser feito em casos excepcionais, caso a equipe julgue necessário, deve ser feito de forma resumida na seção “Conclusão”.

Não é necessária a inclusão de tópico “Exames realizados” com o objetivo de relatar as ações realizadas (procedimentos), as técnicas e a amostragem utilizadas, informar a situação de execução dos processos analisados e dos resultados obtidos ou as eventuais limitações da auditoria. Cada um destes itens deve ser registrado em seções específicas do relatório ou em outros papéis de trabalho.

No caso de amostragem, limitações e técnicas: a seção adequada é “Metodologia utilizada e limitações inerentes à auditoria”. No caso de ações realizadas, o registro é efetuado na matriz de planejamento. No caso de situação de execução dos processos e dos resultados obtidos que não implicaram achados, o registro é realizado em outros papéis de trabalho, com referência na Introdução, se for o caso.

Para cada achado de auditoria, a equipe deve desenvolver:

- a. A conclusão, em que expõe sua avaliação da situação encontrada e os fundamentos e raciocínio que a levaram a formar essa convicção;
- b. A proposta de encaminhamento consiste na proposição de medidas que, se adotadas, poderão contribuir para resolver o problema.

O benefício esperado da proposta de encaminhamento é função do que a equipe concluiu sobre a gravidade da situação, a partir da análise de seus efeitos, e da medida que ela acredita ser a adequada para cessar as suas causas. É necessário, portanto, que a conclusão esteja bem fundamentada e que a proposta de encaminhamento guarde consistência com ela.

12.3.3 Folha de rosto

Na “Folha de Rosto” é feito o registro de informações necessárias à identificação do processo. Deve ser elaborada conforme modelo de relatório disponibilizado pela Segex no sítio eletrônico de suporte à fiscalização na intranet do TCEES, no seguinte endereço eletrônico: <<https://intranet.tce.es.gov.br/portais/intranet/segex.aspx>>.

12.3.4 Resumo

O resumo é uma apresentação concisa e seletiva da auditoria, com o objetivo de dar uma visão dos principais aspectos do trabalho. Deve ser o mais sucinto possível, não excedendo a duas páginas.

Portanto, tabelas contendo os processos analisados não devem constar nele, tais tabelas constituir-se-ão em apêndice ao relatório. Os achados, as conclusões e as propostas de encaminhamento devem ser tratados de forma concisa, sem excessivo detalhamento.

Uma vez que o resumo pode ser utilizado como peça de divulgação, recomenda-se que seja escrito sob a forma de texto corrido, sem recursos de formatação como marcadores e itens. Nele devem ser ressaltados o objetivo, as questões de auditoria, a metodologia utilizada, o volume de recursos fiscalizados, os benefícios estimados e os achados, as conclusões e as propostas de encaminhamento mais importantes.

12.3.5 Sumário

O sumário deve incluir os títulos e subtítulos das partes que lhe sucedem.

12.3.6 Apresentação

A apresentação destina-se ao relato de informações que visem a contextualizar o trabalho realizado, sempre que for necessário fazer menção a algumas especificidades ou a características peculiares da fiscalização, e, também, a descrever a forma como se organiza o relatório.

Deve constar dos relatórios que envolverem mais de uma Secretaria de Controle Externo ou Núcleo, sendo opcional nos demais.

12.3.7 Introdução

Na introdução do relatório deve ser feito o registro, de forma concisa, de algumas informações importantes sobre a auditoria realizada, a saber:

- a. A deliberação que autorizou a auditoria e as razões que motivaram a deliberação
- b. A visão geral do objeto da auditoria, revisada após a execução;

- c. O objetivo e as questões de auditoria;
- d. A metodologia da auditoria;
- e. A declaração de conformidade com as NAG;
- f. As limitações de escopo;
- g. O volume de recursos fiscalizados (VRF);
- h. Os benefícios estimados da fiscalização; e
- i. Processos conexos.

12.3.7.1 A visão geral do objeto fiscalizado

A visão geral do objeto de auditoria tem por finalidade oferecer ao leitor o conhecimento e a compreensão necessária para um melhor entendimento do relatório.

O conteúdo descritivo da visão geral do objeto inclui, tipicamente, informações sobre o ambiente legal, institucional e organizacional no qual ele se insere, tais como legislação aplicável, objetivos institucionais, pontos críticos e deficiências de controle interno e, dependendo da finalidade da auditoria, objetivos, responsáveis, histórico, beneficiários, principais produtos, relevância, indicadores de desempenho, metas, aspectos orçamentários, processo de tomada de decisões, sistema de controle, dentre outros.

A descrição deve limitar-se às características do objeto de auditoria que sejam suficientes à sua compreensão, visando a contextualizá-lo. A visão preliminar, elaborada para subsidiar o planejamento da auditoria, conforme Seção 7.2 (página 66), é revisada após a fase de execução para inclusão no relatório.

12.3.7.2 O objetivo e as questões de auditoria

O objetivo da auditoria representa o seu propósito (por que e para que ela foi realizada), sendo o principal elemento de referência do trabalho. Representa a questão fundamental que deveria ser esclarecida e deve ser expresso por meio de uma declaração precisa daquilo que a auditoria se propôs a realizar.

Neste campo do relatório, deve ser registrado o objetivo definido nos moldes apresentados na Seção 8.1 (página 79), deste Manual. Da mesma forma, devem ser apontadas as questões de auditoria definidas conforme orientações apresentadas na Seção 8.2 (página 79).

Cabe ainda tratar do escopo da auditoria, que é a delimitação estabelecida para o trabalho e é expresso pelo objetivo, pelas questões e

pelos procedimentos de auditoria, no seu conjunto. Por essa razão, nas auditorias de conformidade, o resumo descritivo do escopo deve ser incluído logo depois do objetivo e antes das questões de auditoria, na subseção “Objetivo e questões de auditoria”.

A descrição do escopo deve informar o leitor sobre a delimitação do universo auditável (o que foi examinado: unidades, áreas, atividades, processos, controles, sistemas, e respectivas localizações), a extensão (o período de abrangência dos exames, ou seja, as operações realizadas em dado espaço de tempo), a oportunidade (quando foram realizados), e a profundidade dos exames.

Apesar desse último elemento constituir uma parte estrutural do escopo, indicando a amplitude ou o tamanho (maior ou menor extensão) dos exames realizados (provas seletivas, testes de auditoria ou amostragem), o seu detalhamento deve ser feito, nos relatórios do TCEES, na subseção que trata da metodologia, apresentada na Seção 12.3.7.3 (página 129) deste Manual.

12.3.7.3 A metodologia utilizada e limitações

No início da subseção “Metodologia utilizada e limitações”, a equipe de auditoria deve registrar a declaração de conformidade com as Normas de Auditoria Governamental (NAG), juntamente com a declaração de observância a este Manual de Auditoria de Conformidade. A declaração de conformidade com as NAG visa a informar ao leitor em que medida os padrões técnicos e de comportamento estabelecidos pelo Tribunal foram seguidos.

Uma auditoria conduzida em conformidade com as NAG favorece ao alcance de razoável segurança quanto à obtenção de qualidade e de atuação técnica consistente do Auditor de Controle Externo no desenvolvimento da auditoria. A declaração fornece essa perspectiva ao usuário do relatório.

Quando as NAG forem seguidas na íntegra, situação que deve ser buscada pelos membros da equipe de auditoria e pelo Auditor de Controle Externo responsável pela supervisão dos trabalhos, deve constar do início da seção “Metodologia utilizada e limitações” a seguinte declaração:

“Os trabalhos foram realizados em conformidade com as Normas de Auditoria Governamental (NAG), adotadas como Norma Geral de Auditoria pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCEES), e com observância ao Manual de Auditoria de Conformidade e demais normas e padrões estabelecidos pelo TCEES. Nenhuma restrição foi imposta aos exames”.

Por outro lado, pode haver situações em que as NAG não sejam seguidas na íntegra ou sejam seguidas com restrições ou adaptações, como na ocorrência de limitações de escopo em função de restrições no acesso a informações ou de outras condições específicas necessárias para a realização do trabalho. Nesse caso, devemos distinguir duas situações distintas que podem acontecer e que ensejam declarações diferentes.

A primeira que pode acontecer é de a equipe seguir as NAG, este Manual e as demais normas e padrões estabelecidos pelo TCEES, mas ocorrem limitações aos exames. A segunda, diz respeito à ocorrência de restrições ou condições específicas do trabalho, que limitam a aplicação das normas, dos princípios e padrões estabelecidos pelo Tribunal na íntegra.

Quando a equipe seguir as NAG, este Manual e as normas e padrões na íntegra, porém ocorrerem limitações aos exames, deve constar do início da seção “Metodologia utilizada e limitações” a seguinte declaração:

“Os trabalhos foram realizados em conformidade com as Normas de Auditoria Governamental (NAG), adotadas como Norma Geral de Auditoria pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCEES), e com observância ao Manual de Auditoria de Conformidade e demais normas e padrões estabelecidos pelo TCEES. Contudo, ocorreram limitações significativas aos exames realizados. As restrições [ou condições específicas] que limitaram os exames estão descritas a seguir”.

Na ocorrência desses casos, isto é, de limitações significativas aos exames, a equipe deve descrevê-las indicando as razões e informando se isso afetou ou pode ter afetado os objetivos, os resultados e as conclusões da auditoria (observe que não se deve descrever qualquer limitação, mas apenas as significativas). Tais limitações podem estar associadas:

- a. À metodologia utilizada para abordar as questões de auditoria;
- b. À confiabilidade ou à dificuldade na obtenção de dados;
- c. As limitações relacionadas ao próprio escopo do trabalho, como áreas ou aspectos não examinados em função de quaisquer restrições.

Por outro lado, quando a equipe não seguir as NAG, este Manual e as normas e padrões estabelecidos pelo TCEES na íntegra, devido a restrições ou condições específicas que limitaram a sua aplicação ou exigiram adaptações para sua aplicação, deve constar do início da seção “Metodologia utilizada e limitações” a seguinte declaração:

“Os trabalhos foram realizados com restrições às [ou adaptações das] Normas de Auditoria Governamental (NAG), adotadas como Norma Geral de Auditoria pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCEES), e ao Manual de Auditoria de Conformidade e demais normas e padrões estabelecidos pelo TCEES. As restrições [ou condições específicas] que limitaram a aplicação das normas e dos padrões do TCEES na íntegra estão descritas a seguir”.

Nesse caso, na mesma subseção do relatório, devem ser declarados:

- a. Os requisitos que não foram seguidos;
- b. As razões porque não foram seguidos; e
- c. Como isso afetou, ou pode ter afetado, os objetivos, resultados e as conclusões da auditoria.

Além disso, na subseção metodologia utilizada deve ser registrada uma breve descrição dos procedimentos e das técnicas adotadas, a menção às folhas em que constam a relação dos atos, contratos ou processos incluídos na amostra auditada, bem como a eventuais papéis de trabalho utilizados (inclusive a matriz de planejamento). A descrição da metodologia deve destacar a eventual participação de especialistas e de outras Secretarias de Controle Externo (ou Núcleos, conforme o caso) que tenham contribuído de modo significativo para a realização do trabalho, ainda que não tenham assinado o relatório.

O tipo de amostragem utilizado também deve ser registrado nesta subseção, evitando-se que tais comentários constem das seções subseqüentes do relatório como da descrição da situação encontrada.

A descrição das limitações deve indicar claramente aquilo que não pôde ser investigado em profundidade suficiente para a formulação de conclusões, apresentando as justificativas pertinentes. Referem-se às técnicas adotadas, às fontes de informação e às condições operacionais do trabalho.

No caso destas últimas, podem ser superáveis e só devem ser descritas caso as limitações não sejam mitigadas. Nos casos em que a limitação seja insuperável, o Secretário de Controle Externo (ou com o Coordenador de Núcleo, conforme o caso), em conjunto com a equipe de auditoria e com o supervisor dos trabalhos, deve avaliar a oportunidade e conveniência de se excluir ou não a questão ou ainda de se realizar a auditoria em outro momento.

Cabe destacar que impedimentos que possam ser resolvidos pela equipe mediante solicitações de auditoria não são limitações. Caso as solicitações não sejam atendidas, a equipe deve avaliar se o “impedimento” não é, de fato, um achado de auditoria.

12.3.7.4 O volume de recursos fiscalizados (VRF)

Nesta subseção, deve ser registrado o montante efetivamente fiscalizado durante o trabalho.

12.3.7.5 Os benefícios estimados da fiscalização

Nesta subseção, devem ser registrados os benefícios estimados da fiscalização. Eles podem ser estimados, potenciais e efetivos e compreendem débitos, multas, economias, ganhos ou melhorias decorrentes da atuação do Tribunal e ainda a expectativa de controle gerada pelas ações do TCEES.

As memórias de cálculo e justificativas do volume de recursos fiscalizados e dos benefícios estimados da fiscalização devem ser incluídas em apêndice, ao final do relatório de auditoria.

12.3.7.6 Processos conexos

Na subseção “Processos conexos”, devem ser indicados os reflexos dos processos conexos e respectivas deliberações na auditoria, bem como menção à situação das contas do órgão ou entidade auditado, se cabível.

12.3.8 Achados de auditoria

Os achados de auditoria, que devem ter sido desenvolvidos na fase de execução com base nas orientações contidas na Seção 9.4 (página 92) deste Manual, utilizando a matriz de achados, papel de trabalho que estrutura esse desenvolvimento, devem ser relatados de forma estruturada (NAG 4706.1), por achado, destacando-se, pelo menos, os seguintes aspectos/atributos: descrição (título ou enunciado do achado), situação encontrada, objetos nos quais o achado foi constatado, critérios de auditoria, evidências, causas da ocorrência, efeitos, conclusão da equipe e propostas de encaminhamento, conforme detalhado no Capítulo 10 (página 97) deste Manual.

Os achados devem ser relatados numa perspectiva de descrever a natureza e a extensão dos fatos e do trabalho realizado que resultou na conclusão. A situação encontrada, quando aplicável, deve indicar a população ou número de casos examinados e quantificar os resultados em termos de valor monetário ou de outras medidas, conforme o caso, para dar ao leitor uma base para avaliar a importância e as consequências dos achados.

Caso não possam fazer essas mensurações, os auditores de controle externo devem limitar adequadamente suas conclusões. Observe-se que para cada achado de auditoria haverá uma conclusão e, pelo menos, uma proposta de encaminhamento.

Quando forem encontrados achados que se repetem em vários processos (ou contratos ou convênios ou editais ou projetos básicos etc.), ele serão relatados conjuntamente, do seguinte modo:

- a. Descrição: título da irregularidade ou impropriedade constatada;
- b. Situação encontrada: descrição dos fatos ocorridos em cada um dos objetos (processo, convênio, contrato, edital, projeto básico etc.) analisados;
- c. Objetos nos quais o achado foi constatado: identificação dos objetos (processos, convênios, contratos, editais, projetos básicos etc.);
- d. Evidências: documentos, cláusulas, itens etc. do processo, convênio, contrato, edital, projeto básico etc. que comprovam o fato.

12.3.8.1 Descrição de fatos não diretamente relacionados aos achados

A descrição da situação encontrada deve destacar somente as informações, sobre os objetos analisados, que sejam necessárias para a caracterização e entendimento do achado. O histórico ou a descrição de fatos, que envolvem os objetos analisados, mas não são diretamente relacionados aos achados, devem ser registrados em papéis de trabalho que serão arquivados na rede de dados do TCEES, na forma apresentada na Seção 6.9 (página 59) deste TCEES, não devendo, portanto, compor o processo de fiscalização.

12.3.8.2 Seção “Achados de auditoria” e não “Dos processos e sua análise”

A seção “Achados de auditoria” não deve ser substituída pela seção “Dos processos e sua análise”, pois, ainda que não haja prejuízo de que todas as impropriedades ou irregularidades verificadas sejam contempladas, na estruturação por processos, há o destaque dos achados dentro de cada processo, com conclusão e propostas de encaminhamento também apresentadas por processo e não por achado, o que não atende ao previsto nas Normas de Auditoria Governamental (NAG).

Uma vez que irregularidades ou impropriedades semelhantes ou idênticas se repetem em processos distintos, a correta caracterização da irregularidade ou impropriedade permite, desde que os achados sejam registrados em banco de dados, a disseminação do conhecimento no Tribunal e o consequente ganho de eficiência na realização dos trabalhos.

12.3.9 Achados não decorrentes da investigação de questões de auditoria

São considerados “Achados não decorrentes da investigação de questões de auditoria” todos aqueles decorrentes da investigação de questões de auditoria não previstas no planejamento inicial, mas que, em função de relevância, materialidade ou risco, mereceram a atenção da equipe de auditoria. Tais achados devem ser relatados com os mesmos atributos dos demais.

A investigação de assuntos não previstos inicialmente deve estar registrada na introdução, subseção “Objetivo e questões de auditoria”, na qual será feita menção ao objetivo original e à inclusão dos novos temas.

Caso não seja possível a investigação da ocorrência da forma devida (com toda a estruturação que um achado requer) o fato deve ser comunicado ao Secretário de Controle Externo (ou ao Coordenador de Núcleo, conforme o caso) que avaliará a conveniência e a oportunidade de propor nova fiscalização ou de formular representação. No caso da não investigação dos fatos, o breve relato das providências adotadas, caso a equipe julgue necessário, pode ser feito na Conclusão.

Vale dizer que o achado pode ser negativo, quando revela impropriedades ou irregularidades, ou positivo, quando aponta boas práticas de gestão. Achados positivos (boas práticas) também podem ser incluídos no relatório, desde que sejam utilizados para apoiar propostas de encaminhamento para que tais práticas venham a ser adotadas como exemplo por outros gestores.

Esses achados devem ser relatados como “Achados não decorrentes da investigação de questões de auditoria”, caso não tenham, de fato, sido previstos na matriz de planejamento. Para decidir se um achado deve ser incluído no relatório, a equipe deve antes avaliar, no momento das revisões tratadas nas Seções 12.1.2 (página 119) e 12.1.3 (página 120), se ele atende, necessariamente, aos seguintes requisitos básicos:

- a. Ser relevante para os objetivos da auditoria para que mereça ser relatado;
- b. Ser apresentado de forma objetiva e estar devidamente fundamentado em evidências;
- c. Apresentar consistência de modo a mostrar-se convincente a quem não participou do trabalho de auditoria.

12.3.10 Relato de informações confidenciais ou sensíveis

A equipe de auditoria deve estar atenta quanto à natureza e ao tra-

tamento das informações que estão sendo incluídas no seu relatório. Em primeiro lugar, é preciso lembrar que informações e documentos protegidos por sigilo constitucional e legal somente podem integrar autos de processos de controle externo mediante autorização judicial.

Assim, sempre que o relato envolver informações sensíveis ou de natureza confidencial, sobretudo se a publicação dessas informações puder comprometer investigações ou procedimentos legais em curso ou que possam ser realizados, a equipe de auditoria deverá consultar o Secretário de Controle Externo (ou o Coordenador de Núcleo, conforme o caso) sobre a necessidade de tratar o processo como sigiloso.

Ao considerar o nível de confidencialidade do relatório a equipe precisa, necessariamente, levar em conta a natureza das informações nele consignadas.

Veja-se que as informações recebidas de pessoa física ou jurídica externa ao Tribunal devem ser classificadas de acordo com os requisitos de segurança da informação pactuados com quem as forneceu. Os autos e as peças do processo e o relatório de auditoria devem ser classificados levando em consideração o nível de confidencialidade das informações ou documentos neles inseridos.

12.3.11 Conclusão

A seção “Conclusão” destina-se a sintetizar os fatos apurados no trabalho realizado. Logo no início, deve-se trazer resposta à questão fundamental da auditoria, constante do enunciado do seu objetivo. Em seguida, devem-se abordar as respostas às questões formuladas para compor o escopo da auditoria com vistas à satisfação de seu objetivo.

Portanto, a conclusão deve expressar o posicionamento da equipe quanto à conformação do objetivo da auditoria, corroborando essa sua afirmação com respostas sucintas às questões de auditoria, que compuseram o escopo necessário para que a equipe pudesse formar opinião sobre o atendimento das premissas constantes do enunciado daquele objetivo. Além disso, devem ser elencados, caso existam, os achados resultantes da investigação de outros fatos não previstos no planejamento inicial.

Na conclusão devem ser registrados, também, o impacto dos achados nas contas dos órgãos ou entidades auditados e os benefícios das propostas de encaminhamento com menção, se houver, ao montante dos benefícios quantificáveis. Pode ser utilizada para considerações adicionais sobre o trabalho realizado, para breves relatos de não detecção de impropriedades na investigação de questões de auditoria, bem como para

breves relatos na apuração de denúncias cujas irregularidades apontadas não foram constatadas, ou para o relato resumido de boas práticas.

Como a conclusão é uma síntese dos fatos apurados, não se deve fazer longas descrições. O objetivo principal é comunicar, sem minúcias, a visão geral do resultado da auditoria, em texto suficientemente claro de forma a não prejudicar o entendimento do leitor.

Observe que as referências aos achados de auditoria realizadas na “Conclusão” devem indicar o(s) número(s) do(s) item(ns) em que cada um deles é tratado no relatório de forma a facilitar sua localização.

12.3.12 Propostas de encaminhamento

A seção “Propostas de encaminhamento” destina-se ao registro das medidas preventivas, corretivas, processuais ou materiais que a equipe de auditoria avalia que o Tribunal deva determinar que sejam adotadas para os fatos identificados.

As deliberações propostas devem balizar-se na análise de causa e efeito dos achados. A causa, sendo o elemento indutor da discrepância entre o critério e a situação encontrada, é o alvo das medidas propostas. O efeito indica a gravidade da situação encontrada e determina a intensidade das medidas a serem propostas.

Não devem constar das propostas de encaminhamento determinações genéricas do tipo “adoção de medidas saneadoras para eliminação das falhas encontradas” sem que sejam mencionadas que providências devem ser adotadas ou ainda “observância à legislação em vigor”, uma vez que tais propostas não são efetivas e, ainda, são de difícil monitoramento.

Na seção “Propostas de Encaminhamento”, devem ser reunidas todas as proposições formuladas para cada achado de auditoria. No caso de haver propostas de medidas saneadoras (notificação e citação) juntamente com outras propostas (determinação, recomendação, encaminhamento de documentos ou informações, entre outras) e a equipe de auditoria entender ser oportuno adotar apenas as medidas saneadoras naquele momento, as outras também devem ser transcritas como medidas a serem oportunamente propostas.

Evita-se, desse modo, o risco de algumas dessas propostas não serem consideradas no futuro por não estarem reunidas na seção apropriada, mas dispersas no corpo do relatório, pois nem sempre membros da equipe participam das fases instrutórias subsequentes do relatório de auditoria.

Na redação das propostas de notificação ou citação, os responsáveis devem estar devidamente identificados, com a indicação inclusive

de CPF e do período de exercício no cargo, seja como substituto, seja como titular, no caso de pessoa física, e da razão social, e CNPJ, no caso de pessoa jurídica. A referência à atuação como titular ou substituto no cargo, é relevante para posterior avaliação da responsabilidade do gestor em face da irregularidade apontada.

As referências aos achados de auditoria na seção “Propostas de encaminhamento” devem indicar o(s) número(s) do(s) item(ns) em que cada um deles é tratado no relatório de forma a facilitar a localização e leitura por outros que não participaram da auditoria, bem como o confronto entre a deliberação proposta e os detalhes do achado que a motivou.

12.3.13 Apêndices e anexos do relatório

Os documentos que, embora diretamente relacionados aos assuntos tratados no relatório, não sejam essenciais à compreensão deste, tais como, memórias de cálculo, protocolos de teste e descrições detalhadas, devem ser tratados como apêndices ou anexos, conforme sejam produzidos, respectivamente, pela equipe de auditoria ou não.

A separação dos citados documentos visa a tornar o relatório conciso, entretanto não deve causar prejuízo ao entendimento do leitor, cabendo a equipe avaliar cada caso.

Devem ser colocados em apêndices, ainda, aqueles documentos que por seu tamanho ou disposição gráfica não possam constar do corpo do relatório, tais como, tabelas, gráficos e fotografias.

12.4 Etapas posteriores à elaboração do relatório

A entrega do relatório ao supervisor formaliza o término dos trabalhos da equipe de auditoria, porém não encerra os autos do processo de auditoria. Ao contrário, o relatório inicia a etapa subsequente de apreciação dos resultados da auditoria por parte do Tribunal.

Da elaboração do relatório até a apreciação, informações adicionais podem ser incorporadas ao processo, a depender da proposta de encaminhamento formulada pela equipe. É o caso, por exemplo, em que a equipe formulou proposta de citação de responsáveis e o Conselheiro Relator resolve acolher. Nesse caso, o responsável apresenta razões de justificativa, que são examinadas pela unidade técnica competente e submetidas à apreciação do Conselheiro Relator e dos Colegiados do Tribunal.

nal dos Servidores do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. Vitória, 2012. Disponível em: <<http://www.tce.es.gov.br>>. Acesso em: 13 out. 2014.

ESPÍRITO SANTO (Estado). Tribunal de Contas do Estado. **Resolução TC n. 233, de 6 de março de 2012**. Adota como Norma Geral de Auditoria do TCEES as Normas de Auditoria Governamental – NAG, aplicáveis ao controle externo, expedidas conjuntamente pela Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil e o Instituto Rui Barbosa. Vitória, 2012. Disponível em: <<http://www.tce.es.gov.br>>. Acesso em: 13 out. 2014.

ESPÍRITO SANTO (Estado). Tribunal de Contas do Estado. **Resolução TC n. 261, de 4 de junho de 2013**. Aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. Vitória, 2013. Disponível em: <<http://www.tce.es.gov.br>>. Acesso em: 13 out. 2014.

GAO apud BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de Auditoria de Natureza Operacional**. Brasília: Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000. p. 26.

INSTITUTO RUI BARBOSA. **Normas de auditoria governamental (NAG)**: aplicáveis ao controle externo brasileiro. Tocantins: IRB, 2011. 88p.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience (ISSAI 3000)**. Disponível em <www.issai.org>. Acesso em 17 set. 2014.

MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado. **Manual de auditoria governamental**. Cuiabá, 2013.

MINAS GERAIS. Tribunal de Contas do Estado. **Manual de auditoria do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**. Belo Horizonte: TCEMG, 2013.

SALAZAR, Simone Valéria Antunes de Sousa. **Planejamento em auditoria**: a utilização da matriz de planejamento de auditoria no Tribunal de Contas da União. Brasília: Instituto Serzedello Corrêa – TCU, 2004.

ACCOUNTABILITY: obrigação que têm as pessoas ou entidades, às quais foram confiados recursos públicos, de prestar contas, responder por uma responsabilidade assumida e informar a quem lhes delegou essa responsabilidade. É a obrigação de “prestar contas”, decorrente de uma responsabilidade que tenha sido delegada (NAG 1101).

ACHADO ou ACHADO DE AUDITORIA: qualquer fato significativo, digno de relato pelo auditor, constituído de quatro atributos: situação encontrada, critério, causa e efeito. Decorre da divergência entre a comparação da situação encontrada com o critério e deve ser devidamente comprovado por evidências juntadas ao relatório. O achado pode ser negativo (quando revela impropriedade ou irregularidade) ou positivo (quando aponta boas práticas de gestão).

AMOSTRAGEM: seleção de uma amostra em determinada população, de acordo com o método apropriado, e estudo dos elementos que a compõem, com vistas a emitir um parecer sobre o total dessa população.

ANEXO: qualquer documento auxiliar, não elaborado pela equipe de auditoria/auditor, fundamental para a perfeita caracterização de assunto ou comprovação de achado de auditoria ou outras situações encontradas, cujo ordenamento deve ser apartado do corpo do relatório, numerado e referenciado no texto.

APÊNDICE: documento auxiliar tal como: tabela; gráfico; mapa; organograma; cronograma; formulário; entrevista; questionário, elaborado pela equipe de auditoria/auditor, fundamental para a perfeita caracterização de assunto ou comprovação de achado de auditoria ou outras situações encontradas, cujo ordenamento apartado do corpo do relatório, a critério do autor, tem por finalidade facilitar o entendimento da leitura, devendo ser numerado e referenciado no texto.

AUDITORIA DE CONFORMIDADE ou DE CUMPRIMENTO LEGAL: espécie de auditoria de regularidade na qual o principal foco é o exame da observância das disposições legais e regulamentares aplicáveis (NAG 1102.1.1.2).

AUDITORIA DE REGULARIDADE: instrumento de fiscalização utilizado para examinar a legalidade, legitimidade e economicidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos à sua jurisdição, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário, patrimonial, operacional e ambiental; é também 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 de-

ções administrativas adotadas pelo ente auditado, com o objetivo de expressar uma opinião. É gênero, das quais extraímos duas espécies: auditoria de cumprimento legal ou de conformidade e auditorias contábeis ou financeiras (NAG 1102.1.1).

AUDITORIA FINANCEIRA ou CONTÁBIL: é o exame das demonstrações contábeis e outros relatórios financeiros com o objetivo de expressar uma opinião – materializada em um documento denominado relatório de auditoria – sobre a adequação desses demonstrativos em relação às NAG, aos Princípios de Contabilidade (PC), às Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), sejam elas profissionais ou técnicas, e à legislação pertinente. Em uma auditoria contábil o profissional de auditoria governamental deverá 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 (NAG 1102.1.1.1).

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 do sistema de controle interno (SCI). É realizada por profissionais de auditoria governamental, por intermédio de levantamentos de informações, análises imparciais, avaliações independentes e apresentação 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, além de observar a probidade administrativa e a responsabilidade social dos gestores da coisa pública (NAG 1102.1).

AUDITORIA OPERACIONAL: também chamada de auditoria de desempenho, é o 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 (NAG 1102.1.2).

AUDITORIA: exame independente, objetivo e sistemático de dada matéria, baseado em normas técnicas e profissionais, no qual se confron-

ta uma condição com determinado critério com o fim de emitir uma opinião ou comentários (NAG 1102).

BENEFÍCIOS DA FISCALIZAÇÃO: relaciona-se com: débito, multa, economia, ganho ou melhoria decorrente da atuação do Tribunal, bem como a expectativa de controle gerada pelas ações do Tribunal.

CAUSAS DO ACHADO: atos; fatos; comportamentos; omissões ou vulnerabilidades, deficiências ou inexistência de controles internos que contribuíram significativamente para a divergência entre a situação encontrada e o critério. As causas do achado negativo conduzem a equipe a identificar os responsáveis pelo ocorrido.

CIRCULARIZAÇÃO ou CONFIRMAÇÃO EXTERNA: técnica de confirmação de informações relativas a atos e fatos do objeto auditado, mediante a obtenção de declaração formal de terceiros. É a obtenção de declaração formal e isenta de pessoa independente e estranha ao órgão ou entidade objeto de auditoria. O pedido de confirmação pode ser positivo ou negativo (NAG 4402.2.8).

CONDIÇÃO: situação encontrada pelo Auditor de Controle Externo, documentada durante a auditoria, constituindo, pois, o fato ocorrido ou a própria existência do achado.

CONTROLES INTERNOS: conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados, realizadas em todos os níveis de gerência e pelo corpo de servidores, com vistas a assegurar que os objetivos dos órgãos e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

CRITÉRIO ou CRITÉRIO DE AUDITORIA: legislação, norma, jurisprudência, entendimento doutrinário ou ainda, no caso de auditorias operacionais, referenciais aceitos e/ou tecnicamente validados para o objeto sob análise, como padrões e boas práticas, que a equipe compara com a situação encontrada. Reflete como deveria ser a gestão. É o padrão usado para determinar se uma entidade, programa, projeto ou atividade atende aos objetivos fixados; situação ideal ou esperada, conforme normas de controle interno, legislação aplicável, Princípios Fundamentais de Contabilidade, boas práticas administrativas etc.

DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA ou PAPÉIS DE TRABALHO: documentos e anotações preparados em qualquer meio com informações e provas elaborados diretamente pelo profissional de auditoria governamental ou por sua solicitação e supervisão, ou por ele obtido, que registram as evidências dos trabalhos executados e fundamentam sua opinião e comentários. (NAG 1105).

ECONOMICIDADE: refere-se à alternativa mais racional (binômio preço x qualidade) para a solução de um determinado problema. Quando relacionado às aquisições, refere-se à oportunidade de redução de custos na compra de bens ou serviços, mantendo-se um nível adequado de qualidade (NAG 1106).

EFEITOS DO ACHADO: consequências para o órgão/entidade, para o erário ou para a sociedade, resultantes da divergência entre a situação encontrada e o critério. Os efeitos do achado indicam a sua gravidade ou ainda eventuais benefícios no caso de achados positivos. São subdivididos em duas classes: os efeitos reais, ou seja, aqueles efetivamente verificados, e os efeitos potenciais (riscos), aqueles que podem ou não se concretizar.

EFETIVIDADE: refere-se ao resultado real obtido pelos destinatários das políticas, dos programas e dos projetos públicos. É o impacto proporcionado pela ação governamental (NAG 1107).

EFICÁCIA: diz respeito ao grau de realização de objetivos e de alcance das metas (NAG 1108).

EFICIÊNCIA: racionalidade com que os recursos alocados a determinados programas governamentais são aplicados. Refere-se à extensão em que a unidade econômica maximiza seus benefícios com um mínimo de utilização de tempo e recursos. Preocupa-se com os meios, os métodos e os procedimentos planejados e organizados, a fim de assegurar a otimização da utilização dos recursos disponíveis (NAG 1109).

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 (NAG 1111).

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 (NAG 1112).

ESCLARECIMENTOS DOS RESPONSÁVEIS: esclarecimentos apresentados por escrito, como resposta aos ofícios de requisição, pelos responsáveis do órgão/entidade acerca dos achados de auditoria.

ESCOPO DA AUDITORIA: é a delimitação estabelecida para o trabalho e é expresso pelo objetivo, pelas questões e pelos procedimentos de auditoria, no seu conjunto. Profundidade e amplitude do trabalho para alcançar o objetivo da fiscalização. É definido em função do tempo e dos recursos humanos e materiais disponíveis.

EVIDÊNCIA ou EVIDÊNCIAS DE AUDITORIA: conjunto de fatos comprovados, suficientes, competentes e pertinentes, obtidos durante os trabalhos de auditoria, através de observações, inspeções, entrevistas, exames de registros etc.; constitui a prova que a auditoria precisa obter, ou seja, algo relevante, confiável e possível que auxiliará o Auditor de Controle Externo na formação de opiniões e conclusões; provas ou conjunto de provas; elementos de convicção.

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.

FRAUDE: 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. manipulação, falsificação ou omissão intencional dos registros e/ou documentos e apropriação indevida de ativos, que prejudicam a regularidade e a veracidade da escrituração (NAG 1114).

MATERIALIDADE: critério de avaliação de elementos quantitativos, representativos em determinado contexto, pertinentes ao objeto da auditoria governamental ou que se tenha deles provável influência nos resultados das auditorias (NAG 1116).

OBJETO: documento, projeto, programa, processo ou sistema no qual o procedimento será aplicado e, porventura, o achado será constatado. Exemplos de objetos: contrato, folha de pagamento, base de dados, ata, edital, ficha financeira, processo licitatório, orçamento.

OFÍCIO DE APRESENTAÇÃO: documento remetido pelo Secretário de Controle Externo (ou Coordenador de Núcleo, conforme o caso) ao dirigente do órgão/entidade fiscalizado para apresentar os servidores designados e informar ou reiterar o objetivo da fiscalização.

OFÍCIO DE COMUNICAÇÃO DE FISCALIZAÇÃO: documento remetido pelo Secretário de Controle Externo (ou Coordenador de Núcleo, conforme o caso) ao dirigente do órgão/entidade fiscalizado para comunicar, antecipadamente, a realização da fiscalização, informar seu objetivo, a deliberação que a originou e a data provável para apresentação da equipe, bem como solicitar a disponibilização dos documentos necessários à fiscalização.

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. Seu conteúdo deve ser atualizado constantemente.

PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA: ações, atos e técnicas sistematicamente ordenados, em sequência racional e lógica, a serem executados durante os trabalhos, indicando ao profissional de auditoria governamental o que e como fazer para realizar seus exames, pesquisas e avaliações, e como obter as evidências comprobatórias necessárias para a consecução dos objetivos dos trabalhos e para suportar a sua opinião (NAG 1118).

RELEVÂNCIA: critério de avaliação que busca revelar a importância qualitativa das ações em estudo, quanto à sua natureza, contexto de inserção, fidelidade, integridade e integralidade das informações, independentemente de sua materialidade (NAG 1122).

RISCO: é a probabilidade de que um evento ou ação possa adversamente afetar a organização/entidade.

RISCO DE AUDITORIA: é a probabilidade de o profissional de auditoria deixar de emitir apropriadamente sua opinião e comentários sobre as transações, documentos e demonstrações materialmente incorretos pelo efeito de ausência ou fragilidades de controles internos e de erros ou fraudes existentes, mas não detectados pelo seu exame, em face da carência ou deficiência dos elementos comprobatórios ou pela ocorrência de eventos futuros incertos que possam potencial para influenciar os objetos da auditoria (NAG 1123).

SISTEMA DE CONTROLE(S) INTERNO(S): é a soma dos controles internos administrativos realizados pela área ou órgão e o conjunto de atividades avaliativas feitas por órgãos de controle interno.

SUPERVISÃO: envolvimento de auditores de controle externo mais experientes no direcionamento dos trabalhos, na motivação da equipe, no fornecimento das instruções adequadas aos menos experientes, de forma que o processo de avaliação seja contínuo, que os problemas sejam detectados e analisados com antecedência e a comunicação seja imediata (NAG 4500).

SWOT: ferramenta que permite identificar em uma organização, política, programa ou projeto quais os fatores que representam os pontos fortes e fracos da gestão e quais os fatores externos que podem repre-

sentar oportunidades e ameaças para o desenvolvimento organizacional; a sigla indica as iniciais das variáveis strengths (forças), weaknesses (fraquezas), opportunities (oportunidades) e threats (ameaças).

TESTES: se dividem em: i) testes de observância, que objetivam confirmar se os sistemas de controle estabelecidos pelo auditado estão funcionando adequadamente; e ii) testes substantivos, que visam à obtenção de evidência quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelo sistema contábil da entidade, subdividindo-se em testes de transações e saldos e procedimentos de revisão analítica.

VISÃO GERAL DO OBJETO: objetiva o conhecimento e a compreensão do objeto a ser fiscalizado, bem como do ambiente organizacional em que este está inserido. Em geral, compreende as seguintes informações principais: i) descrição do objeto fiscalizado, com as características necessárias à sua compreensão; ii) legislação aplicável; iii) objetivos institucionais do órgão/entidade fiscalizado, quando for o caso; iv) pontos críticos e deficiências no sistema de controle.

VOLUME DE RECURSOS FISCALIZADOS (VRF): divide-se em: i) montante em exame, corresponde ao total dos valores abrangidos pela ação de controle externo; e ii) montante da amostra, corresponde ao total dos valores abrangidos pela amostra, efetivamente verificados pela ação de controle externo.

APÊNDICE A - MODELO DE TERMO DE NÃO IMPEDIMENTO

TCE **ES** TRIBUNAL DE CONTAS
DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO
Nº Secretaria de Controle Externo

Proc. TC _____/_____
Fl. _____
Rubrica _____
Mat. _____

TERMO DE NÃO IMPEDIMENTO

Declaro não estar impedido¹ de participar da auditoria objeto do Processo TC _____/_____.

Vitória (ES), DD de mmmmmmm de 20AA.

[Nome do Auditor de Controle Externo]
Auditor de Controle Externo 20N.NNN

¹ NAG 3309 - Está impedido de executar trabalho de auditoria o profissional de auditoria governamental que tenha tido, em relação ao ente auditado:
NAG 3309.1 - Vínculo conjugal ou de parentesco consanguíneo em linha reta, sem limites de grau, em linha colateral até o 4º grau e por afinidade até o 3º 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.
NAG 3309.2 - Relação de trabalho como servidor estatutário, contratado, empregado, administrador, diretor, membro de conselho, comissionado, função temporária, consultor ou colaborador assalariado, ainda que esta relação seja indireta, nos cinco últimos anos.
NAG 3309.3 - Participação direta ou indireta como acionista ou sócio, inclusive como investidor, em fundos cujo ente público seja majoritário na composição da respectiva carteira.
NAG 3309.4 - Interesse financeiro ou operacional direto, imediato ou mediato, ou substancial interesse financeiro ou operacional indireto, compreendidas a intermediação de negócios de qualquer tipo e a realização de empreendimentos conjuntos, inclusive gestão de coisa pública.
NAG 3309.5 - Litígio contra a entidade auditada.
NAG 3309.6 - Função ou cargo incompatível com a atividade de auditoria governamental.
NAG 3309.7 - Qualquer outra situação de conflito de interesses no exercício da auditoria governamental.

Figura 5 - Modelo de Termo de Não Impedimento

APÊNDICE B - MODELO DE TERMO DE DESIGNAÇÃO

 Nº Secretaria de Controle Externo	Proc. TC _____ / _____ Fl. _____ Rubrica _____ Mat. _____
--	--

TERMO DE DESIGNAÇÃO N. NNNN/20AA

O Secretário Geral de Controle Externo e o Secretário da Nº Secretaria de Controle Externo, de ordem do Excelentíssimo Senhor Conselheiro [Nome do Conselheiro Presidente], Presidente do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, resolvem designar os auditores de controle externo [Nome do Auditor de Controle Externo – Matrícula], [Nome do Auditor de Controle Externo – Matrícula] e [Nome do Auditor de Controle Externo – Matrícula], para realizarem fiscalização no [Nome do jurisdicionado], no período de DD/MM/20AA a DD/MM/20AA, sob a liderança do primeiro e sob a supervisão do auditor de controle externo [Nome do Auditor de Controle Externo – Matrícula].

Vitória (ES), DD de mmmmmmm de 20AA.

[Nome do Secretário Geral de Controle Externo]
Secretário Geral de Controle Externo 20N. NNN

[Nome do Secretário de Controle Externo correspondente]
Secretário de Controle Externo 20N. NNN

Figura 6 - Modelo de Termo de designação

APÊNDICE C - MODELO DE OFÍCIO DE COMUNICAÇÃO DE FISCALIZAÇÃO

 Nº Secretaria de Controle Externo	Proc. TC NNNN/20AA Fl. _____ Rubrica _____ Mat. _____
--	--

Ofício n. NNNN/20AA – Nº Secretaria de Controle Externo

Vitória, DD de mmmmmmm de 20AA

[Tratamento] [Cargo do destinatário].

Comunico a [Tratamento] que este Tribunal está iniciando trabalho de fiscalização, liderado pelo Auditor de Controle Externo [nome do Auditor de Controle Externo], nessa Unidade. O objetivo do trabalho é [Citar o objetivo geral inicial do trabalho], tendo sido originado da [Deliberação que determinou o trabalho].

A data provável para que a equipe de auditoria apresente-se nessa Unidade é DD/MM/20AA. Desse modo, solicito que sejam inicialmente disponibilizados nessa data os documentos listados a seguir:

1. [Documento ou informação 1];
2. [Documento ou informação 2];
3. ...

No caso de impossibilidade de cumprimento da presente solicitação, seja formulada, por escrito, justificativa fundamentada.

CASO AINDA NÃO HAJA PREVISÃO DOS DOCUMENTOS NECESSÁRIOS:

A data provável para que a equipe de auditoria apresente-se nessa Unidade é DD/MM/20AA. Desse modo, solicito que, oportunamente, ao serem detalhados, sejam disponibilizados os documentos necessários à auditoria.

Solicito, ainda, a gentileza de providenciar ambiente reservado e seguro para a instalação da equipe e senha para acesso aos sistemas informatizados, bem como a designação de uma pessoa qualificada para servir de contato e prestar esclarecimentos.

Atenciosamente,

[Nome do Secretário de Controle Externo]
Secretário de Controle Externo da Nº SCE

Figura 7 - Modelo de Ofício de comunicação de fiscalização

APÊNDICE D - MODELO DE OFÍCIO DE APRESENTAÇÃO

TCE ES TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

Nº Secretaria de Controle Externo

Proc. TC NNNN/20AA
Fl. _____
Rubrica _____
Mat. _____

Ofício n. NNNN/20AA – Nº Secretaria de Controle Externo

Vitória, DD de mmmmmmm de 20AA

[Tratamento] [Cargo do destinatário],

Apresento a [Tratamento] o(s) Auditor(es) de Controle Externo, [nome completo do Auditor de Controle Externo], matrícula n. 20N.NNN, e [nome completo do Auditor de Controle Externo], matrícula n. 20N.NNN, designados pelo Termo de Designação n. NNN, de DD/MM/20AA, para realizarem, sob a liderança do primeiro, trabalhos de fiscalização nessa Unidade, objetivando [Citar o objetivo geral inicial do trabalho].

Solicito a gentileza de providenciar ambiente reservado e seguro para a instalação da equipe, senha para acesso aos sistemas informatizados e divulgação interna da fiscalização e do local em que a equipe se encontra, bem como a designação de uma pessoa qualificada para servir de contato e prestar esclarecimentos.

Agradeço, antecipadamente, a colaboração que for prestada aos membros da referida equipe, facultando-lhes livre acesso às instalações dessa Unidade, e aos documentos por eles solicitados, bem como provendo os meios necessários à execução dos trabalhos. Ressalto que a obstrução ao livre exercício das auditorias, bem como a sonegação de processo, documento ou informação ensejará a aplicação de multa nos termos do artigo 135, incisos V e VI, da Lei Complementar Estadual n. 621/2012.

Atenciosamente,

[Nome do Secretário de Controle Externo]
Secretário de Controle Externo da Nº SCE

A Sua Excelência/Senhoria o(a) Senhor(a)

[Nome do Destinatário]

[Cargo do Destinatário]

29.NNN-NNN – [Município] – ES

Figura 8 - Modelo de Ofício de apresentação

APÊNDICE E - MODELO DE OFÍCIO DE REQUISIÇÃO - INFORMAÇÃO

TCE ES TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

Nº Secretaria de Controle Externo

Proc. TC NNNN/20AA
Fl. _____
Rubrica _____
Mat. _____

Ofício de Requisição n. NNNN-[NÚMERO DO TERMO DE DESIGNAÇÃO]

Vitória, DD de mmmmmmm de 20AA

[Tratamento] [Cargo do destinatário],

Em conformidade com o disposto no artigo 38 da Lei Complementar Estadual n. 621/2012, e tendo em vista a instrução do Processo TC NNNN/20AA, solicitamos a [Tratamento]:

1. [Primeiro pedido];
2. [Segundo pedido];
3. ...

Cumpre-nos lembrar a [Tratamento] que a execução do trabalho está condicionada a prazos, o que nos impõe estabelecer a data de ____/____/____, às ____:____ h, para o atendimento da solicitação, com a observação de que, no caso de 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 (27) 3334-NNNN e (27) 9NNNN-NNNN.

NO CASO DE REITERAÇÃO, ACRESCENTAR:

Cientificamos [Tratamento] que a sonegação de processo, documento ou informação ensejará a aplicação de multa nos termos do artigo 135, incisos V e VI, da Lei Complementar Estadual n. 621/2012.

Atenciosamente,

[Nome do Líder da equipe de auditoria]
Auditor de Controle Externo 20N.NNN

A Sua Excelência/Senhoria o(a) Senhor(a)

[Nome do Destinatário]

[Cargo do Destinatário]

29.NNN-NNN – [Município] – ES

Figura 9 - Modelo de Ofício de requisição de informação

APÊNDICE H - MODELO DE PROJETO DE AUDITORIA

**PROJETO DE FISCALIZAÇÃO
TERMO DE DESIGNAÇÃO NNNN/20AA
AUDITORIA DE CONFORMIDADE**

1 Identificação da fiscalização

PROCESSO TC: NNNN/20AA
NATUREZA: Fiscalização
CONSELHEIRO RELATOR:
JURISDICIONADO:
OBJETO:

2 Deliberação e razões da auditoria

Registrar, de forma concisa, a deliberação que autorizou a auditoria e as razões que motivaram a deliberação.

3 Visão geral do objeto

Inserir a visão geral do objeto ou análise preliminar do objeto auditado elaborada durante a fase de planejamento.

4 Objetivo e questões de auditoria

Registrar o objetivo e as questões de auditoria, definidos com apoio da matriz de planejamento, inserida no Apêndice A (página 3).

5 Definição da equipe de trabalho

EQUIPE DE TRABALHO (LIDERADA PELO PRIMEIRO)		
Nome do Auditor de Controle Externo	Matrícula	Cargo
[Nome do Auditor de Controle Externo]	20N.NNN	Auditor de Controle Externo
[Nome do Auditor de Controle Externo]	20N.NNN	Auditor de Controle Externo
[Nome do Auditor de Controle Externo]	20N.NNN	Auditor de Controle Externo
SUPERVISOR DOS TRABALHOS		
Nome do Supervisor	Matrícula	Cargo / Função

Figura 12 - Modelo de Projeto de auditoria (continua)

[Nome do Supervisor]	20N.NNN	[Nome do Cargo ou Função ocupada]
----------------------	---------	-----------------------------------

6 Cronograma proposto

ENTREGA	DESCRIÇÃO	TÉRMINO
Planejamento	[Descrição dos produtos já entregues ou a serem entregues. Por exemplo, visão geral do objeto, inventário de riscos e controles, matriz de planejamento e projeto de auditoria] [Descrição dos produtos] [Descrição dos produtos]	[DD/MM/AAAA] [DD/MM/AAAA] [DD/MM/AAAA]
Execução	[Descrição dos produtos a serem entregues. Por exemplo, papéis de trabalho com a análise efetuada, matriz de achados e matriz de responsabilização. Alternativamente, pode-se fazer o cronograma por questões de auditoria a serem respondidas] [Descrição dos produtos os das questões] [Descrição dos produtos os das questões]	[DD/MM/AAAA] [DD/MM/AAAA] [DD/MM/AAAA]
Relatório	[Descrição dos produtos a serem entregues. Por exemplo, achados discutidos e revisados com o supervisor, relatório de auditoria preliminar, relatório de auditoria revisado pelo supervisor] [Descrição dos produtos a serem entregues]	[DD/MM/AAAA] [DD/MM/AAAA]

7 Estimativa de custos

Registrar o valor da estimativa de custos para a realização do trabalho de fiscalização, detalhada no Apêndice B (página 4) deste projeto de fiscalização.

Elaboração: Em: ___/___/___

[Nome do Membro da Equipe de Auditoria]
Auditor de Controle Externo 20N.NNN

[Nome do Membro da Equipe de Auditoria]
Auditor de Controle Externo 20N.NNN

Aprovação: Em: ___/___/___

[Nome do supervisor]
[Cargo ou função do supervisor] 20N.NNN

Figura 12 - Modelo de Projeto de auditoria (continuação)

APÊNDICE A. MATRIZ DE PLANEJAMENTO

O Apêndice A é a própria matriz de planejamento elaborada nessa fase auditoria.

APÊNDICE B. ESTIMATIVA DE CUSTOS

O Apêndice B é a planilha utilizada para estimativa de custos, conforme modelo disponibilizado pela Secretaria Geral de Controle Externo.

Figura 12 - Modelo de Projeto de auditoria (continuação)

Figura 12 - Modelo de Projeto de auditoria (conclusão)

APÊNDICE I - MODELO DE MATRIZ DE PLANEJAMENTO

Processo TC NNNN/Z0AA Termo de Designação: NNNN/Z0AA

ÓRGÃO/ENTIDADE: Declarar o(s) nome(s) do(s) principal(is) órgão(s)/entidade(s) auditado(s).
OBJETIVO: Enunciar de forma clara, resumida e de forma declarativa o objetivo da auditoria.

ITEM	QUESTÕES DE AUDITORIA	POSSÍVEIS ACHADOS	INFORMAÇÕES REQUERIDAS	FONTES DE INFORMAÇÃO	PROCEDIMENTOS	OBJETOS	AUDITOR ENCARGADO	PERÍODO	CÓDIGO
QA01	Focar os principais aspectos do objetivo pretendido. Limitar ao objetivo da auditoria. Englobar todos os itens que serão verificados.	Limitar ao previsto na questão. Guardar coerência com a questão. Descrever exatamente o que se espera como resposta ao questionamento. Evitar generalizações.	Limitar à questão. Prever todas as informações necessárias e especificá-las. Não descrever sob a forma de questionamento. Associar a pelo menos uma fonte de informação.	Quem? Onde? Qual documento? Especificar. Associar a pelo menos uma informação requerida.	Associar pelo menos um procedimento para cada informação requerida. Não formular procedimentos para informações requeridas não previstas. Detailhar os procedimentos em tarefas de forma clara, esclarecendo os aspectos a serem abordados. Descrever as técnicas que serão aplicadas.	Indicar os objetos nos quais o procedimento será aplicado.	Campos fundamentais para a documentação da condução da auditoria. Indicar o membro da equipe de auditoria que aplicará o procedimento.	Delimitar um período para a aplicação do procedimento.	Nesse campo, deve-se indicar o papel de trabalho que corrobora a execução do procedimento. Com isso é possível verificar a adequação da execução ao planejamento, facilitar a supervisão e possibilitar futuras avaliações de qualidade da auditoria.

Equipe de Auditoria: _____ Em: ____/____/____
Nome, matrícula e rubrica Nome, matrícula e rubrica

Quadro 4 - Modelo de Matriz de planejamento

APÊNDICE J - MODELO DE MATRIZ DE ACHADOS

Processo TC NNNN/Z0AA Termo de Designação: NNNN/Z0AA

ÓRGÃO/ENTIDADE: Declarar o(s) nome(s) do(s) principal(is) órgão(s)/entidade(s) auditado(s).
OBJETIVO: Enunciar de forma clara, resumida e de forma declarativa o objetivo da auditoria.

ITEM	ACHADOS DE AUDITORIA	DATA (OU PERÍODO) DE OCORRÊNCIA DO FATO	RESPONSÁVEL (IS)	PERÍODO DE EXERCÍCIO NO CARGO	CONDUTA	NEXO DE CAUSALIDADE (entre a conduta e o resultado ilícito)	CULPABILIDADE	PROPOSTAS DE ENCAMINHAMENTO
ACH01	Descrever o título da irregularidade/impropriedade/irregularidade.	Indicação da data ou período de ocorrência do fato 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 torna-se inadequada se o fato tiver ocorrido durante afastamento do agente.	Indicar, além do nome, o cargo e o CPF do responsável pessoa física.	Indicar sempre e para todos os responsáveis o período de exercício.	Identificar a ação ou a omissão, culposa ou dolosa praticada pelo responsável. Nos casos de ação, utilizar verbos no infinitivo, mencionar os documentos que comprovem a conduta adotada e indicar a conduta correta que deveria ter sido tomada. Nos casos de omissão, indicar o que deveria ter sido feito.	Evidenciar a relação de causa e efeito entre a conduta do responsável e o resultado ilícito. (CONDUTA).... resultou... (RESULTADO ILÍCITO) (CONDUTA).... propiciou... (RESULTADO ILÍCITO) (CONDUTA).... possibilitou... (RESULTADO ILÍCITO)	Avaliar a reprovabilidade da conduta, destacando situações atenuantes ou agravantes.	Na matriz de responsabilização, a proposta de encaminhamento poderá ser cumulativa e pode ser assim classificada: imputação de débito; sanção (multa, inabilitação, ...); afastamento do cargo; não imputação de sanção ou débito; encaminhamento para autoridade competente; instauração de TCE, quando não quantificado o débito; conversão dos autos em TCE, nos casos de imputação de débito e aplicação de multa proporcional ao débito.

Equipe de Auditoria: _____ Em: ____/____/____
Nome, matrícula e rubrica Nome, matrícula e rubrica

Quadro 5 - Modelo de Matriz de achados

APÊNDICE K - MODELO DE MATRIZ DE RESPONSABILIZAÇÃO

ITEM	ACHADOS DE AUDITORIA	DATA (OU PERÍODO) DE OCORRÊNCIA DO FATO	RESPONSÁVEL (S)	PERÍODO DE EXERCÍCIO NO CARGO	CONDUTA	NEXO DE CAUSALIDADE (entre a conduta e o resultado ilícito)	CULPABILIDADE	PROPOSTAS DE ENCAMINHAMENTO
ACH01	Descrever o título da impropriedade/irregularidade.	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 torna-se inadequada se o fato tiver ocorrido durante afastamento do agente.	Indicar, além do nome, o cargo e o CPF do responsável pessoa física.	Indicar sempre e para todos os responsáveis o período de exercício.	Identificar a ação ou a omissão, culposa ou dolosa praticada pelo responsável. Nos casos de ação, utilizar verbos no infinitivo, mencionar os documentos que comprovem a conduta adotada e indicar a conduta correta que deveria ter sido tomada. Nos casos de omissão, indicar o que deveria ter sido feito.	Evidenciar a relação de causa e efeito entre a conduta do responsável e o resultado ilícito. (CONDUTA)... resultou... (RESULTADO ILÍCITO) (CONDUTA)... propiciou... (RESULTADO ILÍCITO) (CONDUTA)... possibilitou... (RESULTADO ILÍCITO)	Avaliar a reprovabilidade da conduta, destacando situações atenuantes ou agravantes.	Na matriz de responsabilização, a proposta de encaminhamento poderá ser cumulativa e pode ser assim classificada: imputação de débito; sanção (multa, inabilitação, ...); afastamento do cargo; não imputação de sanção ou débito; encaminhamento para autoridade competente; instauração de TCE, quando não quantificado o débito; conversão dos autos em TCE, nos casos de imputação de débito e aplicação de multa proporcional ao débito.

Equipe de Auditoria: _____
 Nome, matrícula e rubrica
 Nome, matrícula e rubrica

Supervisor: _____
 Nome, matrícula e rubrica

Quadro 6 - Modelo de Matriz de responsabilização

APÊNDICE L - MODELO DE OFÍCIO DE REQUISIÇÃO – SUBMISSÃO PRÉVIA DE ACHADO

TCEES TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

Nº Secretaria de Controle Externo

Proc. TC NNNN/20AA
Fl. Rubrica
Mat. _____

Ofício de Requisição n. NNNN-[NÚMERO DO TERMO DE DESIGNAÇÃO]

Vitória, DD de mmmmmmm de 20AA

[Tratamento] [Cargo do destinatário],

Em conformidade com o disposto no artigo 38 da Lei Complementar Estadual n. 621/2012 e com o preceito NAG 4407.3 das Normas de Auditoria Governamental, e tendo em vista a instrução do Processo TC NNNN/20AA, solicitamos a opinião de [Tratamento] sobre os seguintes achados de auditoria:

1. [Achado de auditoria 1. Situação. Objeto. Critérios. Evidências. Causas. Efeitos. Propostas de encaminhamento];
2. [Achado de auditoria 2. Situação. Objeto. Critérios. Evidências. Causas. Efeitos. Propostas de encaminhamento];
3. [Achado de auditoria 3. Situação. Objeto. Critérios. Evidências. Causas. Efeitos. Propostas de encaminhamento];

Solicitamos a [Tratamento] que informe se concorda ou não com cada achado, assim como os esclarecimentos e justificativas que entenda pertinentes, sobre os achados, anexando, em caso de discordância, documentação comprobatória.

Solicitamos, ainda, a [Tratamento] que se manifeste em relação às proposições oferecidas pela equipe de auditoria, inclusive informando o prazo que julga necessário para adoção de cada medida, sendo-lhe facultado apresentar proposta alternativa.

Cumpre-nos lembrar a [Tratamento] que a execução do trabalho está condicionada a prazos, o que nos impõe estabelecer a data de ____/____/____, às ____:____ h, para o atendimento da solicitação, com a observação de que, no caso de 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 (27) 3334-NNNN e (27) 9NNNN-NNNN.

Figura 13 - Modelo de Ofício de requisição para submissão prévia de achado (continua)

NO CASO DE REITERAÇÃO, ACRESCENTAR:

Cientificamos [Tratamento] que a sonegação de processo, documento ou informação ensejará a aplicação de multa nos termos do artigo 135, incisos V e VI, da Lei Complementar Estadual n. 621/2012.

Por fim, esclarecemos que esta requisição visa, tão somente, obter a opinião do auditado em relação aos achados da auditoria, de modo que não tem o intuito ou o condão de substituir a eventual necessidade de formação do contraditório, nos termos e situações previstos na Lei Complementar Estadual n. 621/2012 e no Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo.

Atenciosamente,

[Nome do Líder da equipe de auditoria]
Auditor de Controle Externo 20N.NNN

A Sua Excelência/Senhoria o(a) Senhor(a)

[Nome do Destinatário]

[Cargo do Destinatário]

29.NNN-NNN – [Município] – ES

Figura 13 - Modelo de Ofício de requisição para submissão prévia de achado (conclusão)

APÊNDICE M - MODELO DE ESTRUTURA DO RELATÓRIO DE AUDITORIA

Folha de Rosto: elaborar conforme modelo de relatório disponibilizado no sítio eletrônico de suporte à fiscalização na intranet do TCEES.

RESUMO

Deve ser conciso de forma a fornecer uma visão geral do trabalho, sem detalhamento dos fatos. Devem constar do resumo: o objetivo e as questões de auditoria; a metodologia utilizada; o volume de recursos fiscalizados; os benefícios estimados; e os achados, as conclusões e as propostas de encaminhamento mais importantes. Escrever sob a forma de texto corrido.

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO	página
1 INTRODUÇÃO	página
1.1 Deliberação que originou o trabalho.....	página
1.2 Visão geral do objeto.....	página
1.3 Objetivo e questões de auditoria.....	página
1.4 Metodologia utilizada e limitações.....	página
1.5 Volume de recursos fiscalizados.....	página
1.6 Benefícios estimados da fiscalização.....	página
1.7 Processos conexos.....	página
2 ACHADOS DE AUDITORIA	página
2.1 Achado 1.....	página
2.2 Achado 1.....	página
[...]	
2.n Achado (n).....	página
3 ACHADOS NÃO DECORRENTES DA INVESTIGAÇÃO DAS QUESTÕES DE AUDITORIA	página
3.1 Achado não decorrente das questões de auditoria 1.....	página
3.2 Achado não decorrente das questões de auditoria 2.....	página
[...]	
3.n Achado não decorrente das questões de auditoria n.....	página
4 CONCLUSÃO	página
5 PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO	página
APÊNDICE A	página
APÊNDICE B	página
[...]	
APÊNDICE (N)	página
ANEXO I	página
ANEXO II	página
[...]	
ANEXO (N)	página

APRESENTAÇÃO (se houver)

Visa a contextualizar o trabalho realizado.

1 INTRODUÇÃO

Observar as informações necessárias.

1.1 Deliberação que originou o trabalho

1.2 Visão geral do objeto

1.3 Objetivo e questões de auditoria

1.4 Metodologia utilizada e limitações

Achados não são limitações. Condições superáveis só devem ser descritas como limitações caso as dificuldades não sejam mitigadas.

1.5 Volume de recursos fiscalizados

1.6 Benefícios estimados da fiscalização

1.7 Processos conexos

Figura 14 – Estrutura do relatório de auditoria (continua)

APÊNDICE N - MODELO DE FORMULÁRIO DE VERIFICAÇÃO DA EQUIPE

TCEES TRIBUNAL DE CONTAS
DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

Proc. TC | NNNN/20AA
PT |
Fl. | 1/2

Nº Secretaria de Controle Externo

FORMULÁRIO DE VERIFICAÇÃO DA EQUIPE - AUDITORIA DE CONFORMIDADE

Termo de Designação: NNNN/20AA

ITEM	N/A	SIM	NÃO
I – SUPERVISÃO E COMUNICAÇÃO			
O supervisor orientou a equipe e acompanhou os trabalhos desde o início do planejamento até a conclusão do relatório?			
O supervisor revisou e aprovou a matriz de planejamento?			
O supervisor analisou, juntamente com a equipe, a matriz de achados?			
O supervisor analisou, juntamente com a equipe, a matriz de responsabilização?			
Foi encaminhado ofício ao dirigente do órgão/entidade fiscalizado com a devida antecedência?			
II – PLANEJAMENTO			
O prazo destinado para a fase de planejamento foi suficiente para a obtenção de informações sobre o objeto fiscalizado, detalhamento dos procedimentos, discussão com o supervisor sobre procedimentos e técnicas utilizadas na auditoria, e testes e revisão dos papéis de trabalho?			
Foi elaborada a matriz de planejamento?			
III – EXECUÇÃO			
Na reunião de apresentação, a equipe informou ao dirigente do órgão/entidade fiscalizado o objetivo da auditoria?			
Foram colhidos atestados de recebimento nos escritórios de requisição?			
Foram verificadas as questões e aplicados os procedimentos da matriz de planejamento?			
As alterações, porventura ocorridas, na matriz de planejamento foram submetidas ao supervisor?			
Foram colhidos esclarecimentos acerca das causas dos indícios?			
Foi elaborada a matriz de achados ao longo da execução da auditoria?			
Foi preenchida a matriz de responsabilização para todos os achados que possam resultar em citação dos responsáveis?			
Foi realizada reunião de encerramento para discussão dos achados de auditoria?			
IV – ELABORAÇÃO DO RELATÓRIO			
Foi elaborado resumo com no máximo duas páginas?			
Foi elaborado sumário com listagem das principais divisões do relatório?			
Foi elaborada apresentação com relato de informações que visam a contextualizar o trabalho, e menção a algumas especificidades ou a características da fiscalização?			
A introdução do relatório contém os seguintes elementos, de forma concisa: razões que motivaram a realização da auditoria e a indicação da deliberação que a originou; visão geral do objeto, objetivo e questões de auditoria; metodologia utilizada e limitações da auditoria; volume de recursos fiscalizados; análise dos reflexos dos processos conexos na auditoria?			
A descrição da visão geral não excedeu três páginas?			
A análise de cada achado de auditoria foi escrita de forma resumida e está devidamente estruturada sob os seguintes aspectos: situação encontrada; objetos; critério; evidências; causas; efeitos; identificação			

2 ACHADOS DE AUDITORIA

2.1 Achado 1

Situação encontrada, objetos nos quais o achado foi constatado, critérios de auditoria, evidências (remissão à folha do processo), conclusão e propostas de encaminhamento.
[...]

3 ACHADOS NÃO DECORRENTES DA INVESTIGAÇÃO DAS QUESTÕES DE AUDITORIA (se houver)

3.1 Achado não decorrente das questões de auditoria 1

Achados com o mesmo tratamento dos demais.

4 CONCLUSÃO

Sintetizar os fatos apurados. Responder às questões de auditoria com referência aos achados. Registrar os impactos nas contas dos órgãos/entidades auditados. Registrar os benefícios estimados das propostas de encaminhamento.

5 PROPOSTAS DE ENCAMINHAMENTO

Registrar que medidas o TCEES deve determinar para aquilo que foi identificado. Não fazer determinações genéricas. Contemplar todas as propostas (saneadoras e demais). Identificar os responsáveis. Fazer referência aos achados.

APÊNDICE A

Documentos produzidos pela equipe de auditoria, que se relacionam com o trabalho, mas não são essenciais para a compreensão do relatório. Papéis de trabalho necessários para subsidiar o Voto do Ministro Relator.

[...]

ANEXO I

Documentos não produzidos pela equipe de auditoria, que se relacionam com o trabalho, mas não são essenciais para a compreensão do relatório.

Figura 14 – Estrutura do relatório de auditoria (conclusão)

Figura 15 – Modelo de Formulário de verificação da equipe (continua)

Nº Secretaria de Controle Externo

dos responsáveis, esclarecimentos dos responsáveis; conclusão da equipe de auditoria e proposta de encaminhamento?			
Foram feitas remissões a todas as folhas ou aos anexos do processo onde se encontram as evidências que suportam os achados?			
Para todos os achados com proposta de citação os respectivos responsáveis estão devidamente identificados no rol de responsáveis em anexo ao relatório?			
Todos os débitos identificados foram, quando possível, quantificados ou, na impossibilidade de quantificação, estimados?			
Na conclusão foram respondidas as principais questões formuladas na matriz de planejamento?			
Na conclusão foram indicados os impactos dos achados nas contas dos órgãos/entidades fiscalizados?			
Na conclusão foram identificadas responsabilidades ao longo do tempo para cada um dos achados de auditoria?			
A proposta de encaminhamento contempla proposição de medidas saneadoras e/ou cautelares para todos os achados de auditoria?			
Na redação da proposta de encaminhamento, foi considerado que o ofício a ser expedido pelo TCEES será redigido nos mesmos termos?			
Os documentos juntados contêm os seguintes elementos: rol de responsáveis, amostra examinada, evidências dos achados?			

Justificativas para as respostas negativas:

Registrar as alterações porventura ocorridas na matriz de planejamento:

Preenchimento:

Em: ____/____/____

[Nome do Membro da Equipe de Auditoria]
Auditor de Controle Externo 20N.NNN

[Nome do Membro da Equipe de Auditoria]
Auditor de Controle Externo 20N.NNN

Ciente:

Em: ____/____/____

[Nome do supervisor]
[Cargo ou função do supervisor] 20N.NNN

Figura 15 – Modelo de Formulário de verificação da equipe (conclusão)

APÊNDICE O - MODELO DE FORMULÁRIO DE CONTROLE DE QUALIDADE - SUPERVISOR

Nº Secretaria de Controle Externo

FORMULÁRIO¹ DE CONTROLE DE QUALIDADE – SUPERVISOR – AUDITORIA DE CONFORMIDADE

1 INFORMAÇÕES GERAIS

Termo de Designação: NNNN/20AA

Nº de folhas do Relatório: _____

FASE	PREVISTO ² (dias úteis)	REALIZADO ³ (dias úteis)
Planejamento		
Execução		
Relatório		
Tempo entre a 1ª versão entregue pela equipe e a aprovação pelo supervisor		

2 PAPÉIS DE TRABALHO

Marque com um "X", ou conforme indicado, uma das opções a seguir:

ITEM	SATISFATÓRIO	OPORTUNIDADE DE MELHORIA	NÃO ELABORADO (NE) OU NÃO APLICÁVEL (NA)
Matriz de planejamento			
Alterações da matriz de planejamento			
Matriz de achados			
Matriz de responsabilização			
Resumo			

3 RELATÓRIO

Marque com um "X" uma das opções a seguir:

ITEM AVALIADO	SATISFATÓRIO	OPORTUNIDADE DE MELHORIA
O relatório foi redigido com clareza, objetividade e correção gramatical?		
O relatório foi redigido de forma concisa, com parágrafos claros e preferencialmente curtos, e concentrando-se nos achados mais relevantes da auditoria?		
Os achados de auditoria estão descritos com exatidão, sustentados por evidências suficientes, relevantes, pertinentes, adequadas, fidedignas e com indicação dos critérios (legislação) adotados, expressando convicção da equipe de auditoria?		
Foram feitas remissões das páginas ou anexos de todas as evidências juntadas aos autos?		
As conclusões estão adequadamente fundamentadas ⁴ respondem às questões de auditoria, com remissão aos principais achados?		

¹ Este formulário deve ser utilizado ao longo da auditoria, para auxiliar a supervisão concomitante. O preenchimento do formulário pode ser alterado à medida que o trabalho esteja sendo executado, de acordo com as alterações introduzidas nos papéis de trabalho e no relatório. A versão final deste formulário, a ser armazenada com papel de trabalho permanente, deve refletir a versão final do relatório (assinado pela Equipe de Auditoria).

² Considerar eventuais portarias de prorrogação.

³ O registro do prazo efetivamente realizado é imprescindível para a avaliação da tempestividade.

Figura 16 – Modelo de Formulário de controle de qualidade para o supervisor (continua)

Nº Secretaria de Controle Externo

Existe consistência entre o conteúdo do relatório e a proposta de encaminhamento?		
Na redação da proposta de encaminhamento, foi considerado que o ofício ⁵ a ser expedido pelo TCEES será redigido nos mesmos termos?		
A redação das propostas de citação e notificação está precisa, completa e com estrutura lógica?		
Foram juntados ao processo, inclusive nos volumes anexos, apenas as evidências e demais documentos essenciais à compreensão deste ⁶ ?		

4 AVALIAÇÃO DOS RESULTADOS DO TRABALHO

Marque com um "X" uma das opções a seguir:

ITEM AVALIADO	SATISFATÓRIO	OPORTUNIDADE DE MELHORIA
O objetivo do trabalho de auditoria foi alcançado?		
As questões de auditoria foram investigadas com a profundidade necessária?		
Foram identificados responsáveis para as ocorrências verificadas?		
As propostas de encaminhamento são bastantes e suficientes para que as irregularidades e/ou impropriedades não voltem a ocorrer?		
As propostas de encaminhamento são passíveis de implementação pelo órgão/entidade fiscalizado?		
O trabalho de auditoria realizado foi oportuno e tempestivo?		
A auditoria foi realizada de forma econômica, eficiente e eficaz?		

Detalhar, caso julgue necessário, os pontos não satisfatórios:

5 BOAS PRÁTICAS

Quando o relatório, o resumo, ou uma das matrizes (de planejamento, de achados e de responsabilização) puder ser considerado como "BOA PRÁTICA", cuja divulgação para utilização como modelo em auditorias similares seja recomendável, registrar tal informação no campo a seguir, justificando sua indicação.

⁴ As conclusões devem estar fundamentadas nos achados de auditoria e em argumentos respaldados na legislação, jurisprudência e doutrina, pertinentes à análise efetuada pela a equipe de auditoria.

⁵ Caso a proposta de encaminhamento seja acolhida pelo Relator ou pelo Colegiado, conforme o caso, esta deve permitir que os ofícios de citação ou notificação ao(s) responsável(eis) sejam expedidos pela unidade competente transcrevendo-se *ipsis literis* as respectivas propostas.

⁶ Documentos que devem ser obrigatoriamente juntados ao processo: Termo de Não Impedimento, Termo de Designação, rol de responsáveis, relação dos atos, contratos ou processos incluídos na amostra fiscalizada, ofícios de apresentação e de requisição e todas as evidências dos achados. Processos com muitos volumes dificultam a leitura, devendo-se, portanto, evitar a anexação de documentos não obrigatórios.

Figura 16 – Modelo de Formulário de controle de qualidade para o supervisor (continuação)

Nº Secretaria de Controle Externo

6 OPORTUNIDADES DE MELHORIA

Registrar justificativa para eventuais "oportunidades de melhoria" que não puderam ser incorporadas à versão final do relatório (por exemplo, melhorias em futuras matrizes de planejamento).

7 ELABORAÇÃO

Em: ___/___/___

[Nome do supervisor]
[Cargo ou função do supervisor] 20N.NNN

8 APROVAÇÃO

Parecer do Secretário: () Aprovado ou () Aprovado com as seguintes observações:

Em: ___/___/___

[Nome do Secretário]
Secretário de Controle Externo 20N.NNN

9 MANIFESTAÇÃO DA EQUIPE

Posicionamento da equipe de auditoria: () Concorda ou () Não concorda nos seguintes aspectos:

Em: ___/___/___

[Nome do Membro da Equipe de Auditoria]
Auditor de Controle Externo 20N.NNN

[Nome do Membro da Equipe de Auditoria]
Auditor de Controle Externo 20N.NNN

Figura 16 – Modelo de Formulário de controle de qualidade para o supervisor (conclusão)

