

ESTE NÃO É UM DOCUMENTO OFICIAL DO TCEES. TRATA-SE DE UMA PROPOSTA EM ELABORAÇÃO, SEM QUALQUER VALOR JURÍDICO.

MINUTA DE PROPOSTA DE RESOLUÇÃO

RESOLUÇÃO TC Nº ____, DE ____ DE _____ DE 2021

Aprova a versão 2.0 do Manual de Auditoria de Conformidade do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo.

O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO (TCEES), no uso das atribuições que lhe são conferidas pelos arts. 2º, inciso IV, e 6º da Lei Complementar Estadual 621, de 8 de março de 2012 (Lei Orgânica do Tribunal), e pelos arts. 2º, inciso II, 3º, 6º, e 428, inciso II, alínea “a”, do Regimento Interno do Tribunal, aprovado pela Resolução TC 261, de 4 de junho de 2013,

Considerando que a auditoria do setor público, realizada pelos tribunais de contas, é elemento primordial para assegurar e promover a *accountability* dos agentes públicos, em benefício da sociedade;

Considerando a instituição da Estrutura de Pronunciamentos Profissionais do Tribunal, composta pelas normas de auditoria do Tribunal, pelos manuais de fiscalização e pelas orientações técnicas, nos termos do art. 220-A do Regimento Interno do TCEES;

Considerando a adoção das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) como normas de auditoria do Tribunal, conforme Resolução TC 313, de 19 de dezembro de 2017;

Considerando que normas e orientações profissionais são essenciais para a credibilidade, a qualidade e o profissionalismo da auditoria do setor público, nos termos das NBASP 10/1, 12/1, 20/1, 30/1, 40/1, 100/1, 200/1, 300/1, 3000/1 e 4000/1.

Considerando que os tribunais de contas devem tanto adotar normas e metodologias que estejam em conformidade com os princípios fundamentais de auditoria e elaborados de acordo com as NBASP quanto informar quais são essas normas e metodologias, e como as cumprem, de acordo com as NBASP 20/12-13.

RESOLVE:

Art. 1º. Fica aprovada, na forma do Anexo Único desta Resolução, a versão 2.0 do Manual de Auditoria de Conformidade, a ser observado na condução das fiscalizações dessa modalidade.

Parágrafo único. O Manual de Auditoria de Conformidade terá aplicação subsidiária nas demais ações de controle externo realizadas pelo Tribunal.

Art. 2º. Fica revogada a Resolução TC 287, de 5 de maio de 2015.

Art. 3º. Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Sala das Sessões, ____ de _____ de 20__.

Presentes à sessão plenária da apreciação os srs. Conselheiros Rodrigo Flávio Freire Farias Chamoun, presidente; Domingos Augusto Taufner, vice-presidente; Rodrigo Coelho do Carmo, corregedor, Sebastião Carlos Ranna de Macedo, ouvidor; Sérgio Aboudib Ferreira Pinto; Sérgio Manoel Nader Borges; e Luiz Carlos Ciciliotti da Cunha. Presente, ainda, o Dr. Luis Henrique Anastácio da Silva, procurador-geral do Ministério Público junto a este Tribunal.

RODRIGO FLÁVIO FREIRE FARIAS CHAMOUN
Conselheiro Presidente

DOMINGOS AUGUSTO TAUFNER
Conselheiro Vice-Presidente

RODRIGO COELHO DO CARMO
Conselheiro Corregedor

SEBASTIÃO CARLOS RANNA DE MACEDO
Conselheiro Ouvidor

SÉRGIO ABOUDIB FERREIRA PINTO
Conselheiro

SÉRGIO MANOEL NADER BORGES
Conselheiro

LUIZ CARLOS CICILIOTTI DA CUNHA
Conselheiro

Fui presente:

LUIS HENRIQUE ANASTÁCIO DA SILVA
Procurador-Geral do Ministério Público junto a este Tribunal

CONSULTA PÚBLICA

ANEXO ÚNICO DA RESOLUÇÃO TC Nº _____, DE _____ DE _____ DE 2021

CONSULTA PÚBLICA



**TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

**MANUAL DE
AUDITORIA
DE CONFORMIDADE**
Versão 2.0



www.tcees.tc.br



@tceespiritosanto

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

Manual de Auditoria de Conformidade

Versão 2.0

VITÓRIA – ES
2021

Ficha Catalográfica

ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado
Manual de Auditoria de Conformidade: versão 2.0 -
Vitória: Tribunal de Contas do Estado do Espírito
Santo, 2021.
180 p.

1. Auditoria. 2. Auditoria de Conformidade. 3.
Fiscalização. 4. NBASP. 5. Tribunal de contas.
I. Título.



Composição

Conselheiros

Rodrigo Flávio Freire Farias Chamoun - Presidente
Domingos Augusto Taufner - Vice-presidente
Rodrigo Coelho do Carmo - Corregedor
Sebastião Carlos Ranna de Macedo - Ouvidor
Sérgio Manoel Nader Borges - Conselheiro
Sérgio Aboudib Ferreira Pinto - Conselheiro
Luiz Carlos Ciciliotti da Cunha - Conselheiro

Conselheiros Substitutos

Márcia Jaccoud Freitas
João Luiz Cotta Lovatti
Marco Antônio da Silva

Ministério Público Especial de Contas

Luciano Vieira - Procurador Geral
Luis Henrique Anastácio da Silva
Heron Carlos Gomes de Oliveira

Chefe de Gabinete da Presidência

Leila Alves Martins

Secretária-geral Administrativa e Financeira

Arinéia Oliveira de Aguiar

Secretário-geral de Controle Externo

Rodrigo Lubiana Zanotti

Secretário-geral das Sessões

Odilson Souza Barbosa Junior

Secretário-geral de Tecnologia da Informação

Klayson Sesana Bonatto



Produção de Conteúdo

Versão 1.0

Gestão do Projeto

Donato Volkers Moutinho.....Auditor de Controle Externo

Equipe

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 Cassunde de Carvalho.....Auditor de Controle Externo

Rupp Caldas Vieira.....Auditor de Controle Externo

Versão 2.0

Gestão do Projeto

Donato Volkers Moutinho.....Auditor de Controle Externo

Equipe

Artur Henrique Pinto de Albuquerque.....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

Henrique Rodrigues Fassbender de Rezende.....Auditor de Controle Externo

Leonardo Vilar Costa.....Assessor de Controle Externo

Rafael Ignes Tristao.....Auditor de Controle Externo



Identidade Organizacional

Negócio

Controle Externo

Missão

Gerar benefícios para a sociedade por meio do controle externo e do aperfeiçoamento da gestão dos recursos públicos.

Visão

Ser reconhecido como instrumento de cidadania

Valores

Independência

Ética

Transparência

Responsabilidade

Sustentável

Equidade

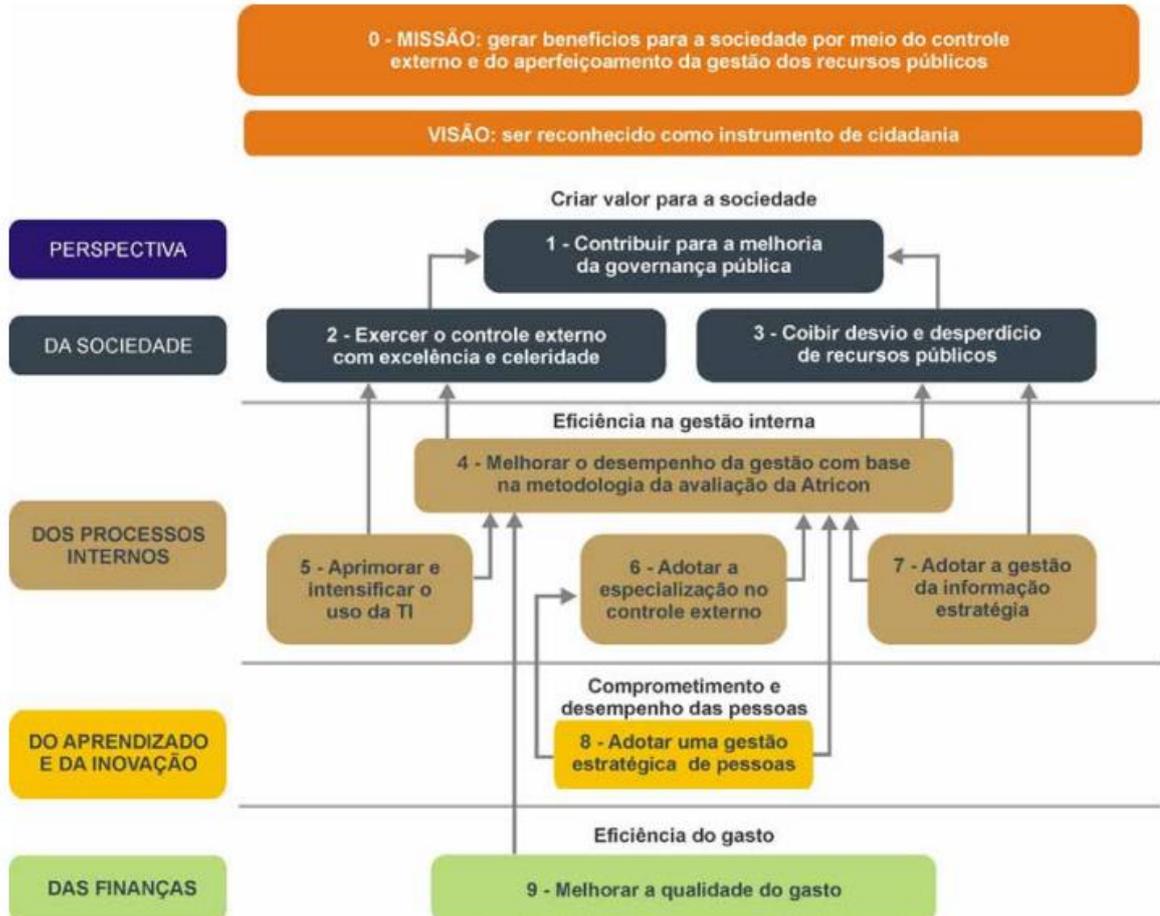
Excelência de Desempenho

Profissionalismo

Valorização das Pessoas



Mapa Estratégico



Apresentação desta Versão 2.0

A primeira versão do Manual de Auditoria de Conformidade, representou um divisor de águas nas fiscalizações realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCEES). Antes, a regra era pouco planejamento, equipes em campo com objetivos vagos e acumulação de documentos na expectativa de encontrar algum fato relevante a relatar. Em muitos casos, a execução se encerrava sem que a equipe soubesse os resultados do trabalho, já que parte da análise somente se dava na elaboração do relatório. O Tribunal apenas engatinhava na reunião dos elementos subjetivos necessários para a responsabilização dos agentes públicos. O controle de qualidade se limitava à revisão final.

Com a edição do Manual, o planejamento se tornou a principal etapa dos trabalhos. As matrizes de planejamento, achados e responsabilização sistematizaram o processo de trabalho de auditoria e facilitaram a sua posterior informatização. As equipes vão a campo seguras, com objetivos bem definidos e precisa ideia do que poderá encontrar. O desenvolvimento dos achados ocorre na execução, com a reunião das informações para evidenciar os achados e a responsabilidade dos agentes públicos. A partir dessas informações, facilita-se a elaboração do relatório. A definição das atividades de revisão e supervisão sistematiza o controle de qualidade, que ocorre ao longo de todas as fases da fiscalização.

Desde então, os tribunais de contas voltaram esforços para ampliar a credibilidade de suas auditorias. Iniciaram um processo de recepção dos pronunciamentos profissionais da Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), com a edição das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), prontamente adotadas pelo TCEES como suas normas de auditoria. A elaboração desta nova versão se deu, justamente, em função do compromisso do Tribunal em ter um Manual completamente aderente aos princípios, diretrizes e orientações das NBASP.

Esta versão 2.0 representa um novo marco na busca do TCEES pela excelência no controle externo. Alinhado às melhores práticas internacionais, inclui a sociedade e os demais usuários previstos como elementos centrais das auditorias, como referência para definir as questões relevantes, sobre as quais devem se debruçar. Na medida em que sistematiza a avaliação de riscos, redimensiona o planejamento e possibilita aos auditores direcionar as fiscalizações para áreas nas quais o risco seja maior. Permitirá ao Tribunal melhor cumprir a sua missão, ampliando os benefícios à sociedade, gerados em decorrência de sua atuação.

Conselheiro Rodrigo Flávio Freire Farias Chamoun
Presidente do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo

Apresentação da Primeira Versão

Apresento-lhes 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 do 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, 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

Vice-Presidente do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo

Foi Presidente do Tribunal, no biênio 2014-2015

Lista de Abreviações e Siglas

CEP	Código de Ética Profissional
CE/1989	Constituição do Estado do Espírito Santo de 1989
CF/1988	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
EFS	Entidades Fiscalizadoras Superiores
EPPT	Estrutura de Pronunciamentos Profissionais do Tribunal
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
IRB	Instituto Rui Barbosa
ISSAI	Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores
LC	Lei Complementar
LINDB	Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro
LOTCEES	Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo
NBASP	Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público
PACE	Plano Anual de Controle Externo
PQAE	Possíveis questões de auditoria e escopo
RITCEES	Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo
TCEES	Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo
TCU	Tribunal de Contas da União

Lista de Figuras

Figura 1 - Estrutura dos pronunciamentos profissionais da INTOSAI (IFPP).....	18
Figura 2 - Estrutura de Pronunciamentos Profissionais do TCEES (ETTP).....	23
Figura 3 - Áreas cobertas pelos princípios de auditoria	29
Figura 4 - Visão sistêmica do processo de auditoria.....	41
Figura 5 - Dimensões do planejamento de auditoria.....	43
Figura 6 - Aplicação do conceito de materialidade em auditorias do setor público	69
Figura 7 - Visão geral do processo de avaliação de risco.....	71
Figura 8 - Mapa de riscos	74
Figura 9 - Processo de desenvolvimento do achado de auditoria.....	99
Figura 10 - Passos para a identificação dos atributos dos achados de auditoria	105
Figura 11 - Modelo de termo de designação.....	148
Figura 12 - Modelo de termo de cumprimento de requisitos éticos.....	149
Figura 13 - Modelo de termo de descumprimento superveniente de requisito ético	151
Figura 14 - Modelo de ofício de comunicação de fiscalização	152
Figura 15 - Modelo de ofício de apresentação	153
Figura 16 - Modelo de ofício de requisição de informações.....	154
Figura 17 - Modelo de ofício de submissão prévia de achados	155
Figura 18 - Modelo de documento de auditoria genérico	157
Figura 19 - Modelo de projeto de fiscalização.....	165
Figura 20 - Modelo de relatório de fiscalização.....	169

Lista de Quadros

Quadro 1 - Correspondência entre IFPP e as NBASP.....	20
Quadro 2 - Modelo de lista de controles-chave esperados	158
Quadro 3 - Modelo de lista de riscos identificados.....	159
Quadro 4 - Modelo de matriz de avaliação de riscos	160
Quadro 5 - Modelo de matriz de possíveis questões de auditoria e escopo	161
Quadro 6 - Modelo de matriz de planejamento	162
Quadro 7 - Modelo de matriz de achados	163
Quadro 8 - Modelo de matriz de responsabilização.....	164

CONSULTA PÚBLICA

Sumário

Introdução.....	14
1 Normas de Auditoria.....	17
1.1 PRONUNCIAMENTOS PROFISSIONAIS.....	17
1.1.1 Pronunciamentos profissionais da INTOSAI.....	17
1.1.2 Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP).....	19
1.1.3 Estrutura de Pronunciamentos Profissionais do TCEES (EPPT).....	22
1.2 AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO E AUDITORIA DE CONFORMIDADE.....	23
1.3 ELEMENTOS DA AUDITORIA DE CONFORMIDADE.....	24
1.4 PRINCÍPIOS DA AUDITORIA DE CONFORMIDADE.....	28
1.5 APLICABILIDADE DESTE MANUAL.....	31
1.6 ATUALIZAÇÃO DESTE MANUAL.....	31
2 Atuação dos Auditores de Controle Externo.....	32
2.1 PRERROGATIVAS DO AUDITOR DE CONTROLE EXTERNO.....	32
2.2 ÉTICA NAS AUDITORIAS DE CONFORMIDADE.....	33
2.3 GESTÃO DA COMPETÊNCIA.....	36
2.4 GESTÃO DA INDEPENDÊNCIA E OBJETIVIDADE.....	38
3 Processo de Trabalho de Auditoria.....	41
4 Inicialização da Fiscalização.....	45
4.1 ESTIMATIVA INICIAL DO PRAZO.....	45
4.2 DEFINIÇÃO DA EQUIPE DE FISCALIZAÇÃO.....	45
4.2.1 Definição do perfil profissional.....	46
4.2.2 Definição da quantidade de auditores de controle externo.....	46
4.2.3 Indicação dos membros da equipe de fiscalização.....	46
4.2.4 Indicação do líder da equipe de fiscalização.....	48
4.2.5 Indicação do supervisor da fiscalização.....	48
4.3 DESIGNAÇÃO FORMAL DA EQUIPE DE FISCALIZAÇÃO.....	48
5 Supervisão, Liderança e Comunicação.....	50
5.1 SUPERVISÃO.....	50
5.2 LIDERANÇA DE EQUIPE DE FISCALIZAÇÃO.....	52
5.3 COMUNICAÇÃO ENTRE EQUIPE DE FISCALIZAÇÃO E SUPERVISOR.....	53

5.4 COMUNICAÇÃO COM A ENTIDADE FISCALIZADA E REQUISIÇÕES DE DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES.....	54
6 Documentação de Auditoria.....	57
6.1 CUSTÓDIA, DESTINAÇÃO E GUARDA DA DOCUMENTAÇÃO	59
7 Fase de Planejamento da Fiscalização	62
7.1 PROVIDÊNCIAS ADMINISTRATIVAS PRELIMINARES.....	63
7.2 CONSTRUÇÃO DA VISÃO GERAL DO OBJETO	64
7.3 DETERMINAÇÃO DA MATERIALIDADE	66
7.4 AVALIAÇÃO DE RISCOS.....	70
7.5 DEFINIÇÃO DAS QUESTÕES DE AUDITORIA E DO ESCOPO	77
7.6 PAINEL DE REFERÊNCIA.....	78
7.7 PREPARAÇÃO DE PAPÉIS DE TRABALHO.....	80
7.8 TESTE PILOTO	80
7.9 CRONOGRAMA E ORÇAMENTO	81
7.10 PROJETO DE FISCALIZAÇÃO.....	82
7.11 ALTERAÇÃO DO PLANEJAMENTO.....	83
8 Matriz de Planejamento	84
8.1 OBJETIVO GERAL DA FISCALIZAÇÃO.....	86
8.2 QUESTÕES DE AUDITORIA	86
8.3 CRITÉRIOS DE AUDITORIA.....	88
8.4 POSSÍVEIS ACHADOS.....	90
8.5 INFORMAÇÕES REQUERIDAS E FONTES E INFORMAÇÃO.....	90
8.6 PROCEDIMENTOS.....	91
8.7 OBJETOS.....	94
8.8 AUDITOR ENCARREGADO	95
8.9 PERÍODO	95
9 Fase de Execução da Fiscalização	96
9.1 REUNIÃO DE APRESENTAÇÃO.....	96
9.2 REQUISIÇÃO DE DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES	97
9.3 EXECUÇÃO DOS PROCEDIMENTOS PLANEJADOS.....	97
9.4 DESENVOLVIMENTO DOS ACHADOS DE AUDITORIA.....	98
9.5 IDENTIFICAÇÃO DA CADEIA DE RESPONSABILIDADE.....	100

9.6 APRESENTAÇÃO DOS ACHADOS À ENTIDADE FISCALIZADA	101
9.7 REVISÃO DOS ACHADOS E FORMAÇÃO DE CONCLUSÕES	102
9.8 REUNIÃO DE ENCERRAMENTO	103
10 Matriz de Achados	104
10.1 ACHADO DE AUDITORIA.....	106
10.2 OBJETOS.....	106
10.3 CRITÉRIOS DE AUDITORIA.....	107
10.4 SITUAÇÃO ENCONTRADA	107
10.5 CAUSAS.....	108
10.6 EFEITOS	109
10.7 EVIDÊNCIAS.....	109
10.8 PROPOSTAS DE ENCAMINHAMENTO.....	110
10.9 BENEFÍCIOS ESPERADOS.....	114
11 Matriz de Responsabilização	115
11.1 ACHADO DE AUDITORIA.....	116
11.2 DATA OU PERÍODO DE OCORRÊNCIA DO FATO	116
11.3 RESPONSÁVEL.....	116
11.4 PERÍODO DE EXERCÍCIO	117
11.5 CONDUTA.....	117
11.6 NEXO DE CAUSALIDADE	118
11.7 CULPABILIDADE	118
11.8 PUNIBILIDADE.....	119
11.9 PROPOSTAS DE ENCAMINHAMENTO.....	120
12 Fase de Elaboração do Relatório de Fiscalização	122
12.1 O PROCESSO DE ELABORAÇÃO DO RELATÓRIO	122
12.1.1 Revisão dos papéis de trabalho.....	123
12.1.2 Revisão dos achados pelo líder de equipe	123
12.1.3 Discussão e revisão dos achados com o supervisor.....	124
12.1.4 Elaboração e revisão do relatório de fiscalização	125
12.2 REQUISITOS DE QUALIDADE DOS RELATÓRIOS	126
12.2.1 Relato de informações sigilosas ou sensíveis.....	127
12.3 ESTRUTURA E CONTEÚDO DO RELATÓRIO	127

12.3.1 Folha de rosto	130
12.3.2 Sumário Executivo	130
12.3.3 Sumário.....	131
12.3.4 Apresentação	131
12.3.5 Introdução	131
12.3.5.1 <i>Deliberação e razões da fiscalização</i>	132
12.3.5.2 <i>Visão geral do objeto</i>	132
12.3.5.3 <i>Objetivo e questões de auditoria</i>	132
12.3.5.4 <i>Metodologia utilizada e limitações</i>	133
12.3.5.5 <i>Volume de recursos fiscalizados</i>	136
12.3.5.6 <i>Benefícios à sociedade</i>	136
12.3.5.7 <i>Processos conexos</i>	136
12.3.6 Achados de auditoria	137
12.3.6.1 <i>Achados não decorrentes da investigação das questões de auditoria</i>	138
12.3.7 Conclusão	139
12.3.8 Propostas de encaminhamento	140
12.3.9 Apêndices e anexos do relatório	141
12.4 REVISÃO DO RELATÓRIO E ENCERRAMENTO DA FISCALIZAÇÃO .	142
13 Controle de qualidade.....	143
Referências.....	145
Apêndice Modelos	148

Introdução

Nas democracias, os agentes públicos têm a obrigação de prestar contas de suas ações ou omissões não somente aos eleitores e à sociedade de maneira geral, como perante outras entidades estatais. Como, na distribuição do poder financeiro, a gestão financeira e orçamentária é, primordialmente, papel do Executivo, a sua fiscalização é tradicional incumbência do Legislativo¹.

Porém, tendo em conta as atuais características da atuação governamental, ao lado do esforço exigido pelas atividades legislativa e política, o exercício de um controle externo sistemático e eficiente vai além das possibilidades de trabalho dos parlamentares. A solução adotada mundo afora – inclusive no Brasil, desde o século XIX – para contornar essa situação foi a criação de órgãos especializados na *accountability* financeira e orçamentária da Administração Pública².

Por isso, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/1988), ao mesmo tempo em que coloca o controle externo da Administração Pública federal, no âmbito financeiro e orçamentário, ao encargo do Congresso Nacional, atribui ao Tribunal de Contas da União uma série de competências para o exercício desse controle externo, conforme seus arts. 70 e 71.

Tal modelo federal de controle externo, com divisão de papéis entre as casas legislativas e as cortes de contas, seja em razão do princípio da simetria, seja por força dos arts. 31 e 75 da CF/1988, seja porque as constituições estaduais assim prescrevem, é replicado em todos os estados brasileiros, inclusive no Espírito Santo, como pode ser observado nos arts. 70 a 77 da Constituição do Estado do Espírito Santo de 1989 (CE/1989)³.

Nessa distribuição de papéis, os tribunais de contas têm, entre outras, a função fiscalizadora, no âmbito da qual lhes compete realizar fiscalizações, inclusive por meio de auditorias e inspeções, como prevê o art. 71, inciso IV, da CF/1988. O Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCEES), especificamente, para realizar suas fiscalizações, além das auditorias e inspeções, pode lançar mão de levantamentos, acompanhamentos, monitoramentos e de outros instrumentos de fiscalização que vier a instituir, conforme art. 71, inciso V, da CE/1989 combinado

¹ MOUTINHO, Donato Volkers. **Contas dos governantes**: apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo pelos tribunais de contas do Brasil. São Paulo: Blucher, 2020. Passim.

² MOUTINHO, Donato Volkers. **Contas dos governantes**: apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo pelos tribunais de contas do Brasil. São Paulo: Blucher, 2020. p. 103-106.

³ ESPÍRITO SANTO. **Constituição (1989)**. Constituição do Estado do Espírito Santo. Disponível em: <https://www.tcees.tc.br/wp-content/uploads/formidable/108/CES-2.pdf>. Acesso em: 6 nov. 2020.

com o art. 51 da Lei Complementar Estadual (LC) 621, de 8 de março de 2012, que instituiu a sua Lei Orgânica (LOTCEES)⁴.

A credibilidade é essencial para que os tribunais de contas façam a diferença na vida dos cidadãos, com uma atuação que agregue valor público e gere benefícios à sociedade. Mas, para que sejam reconhecidas como trabalhos efetuados com qualidade e profissionalismo, merecedores de credibilidade, suas fiscalizações devem ser realizadas de acordo com normas e orientações profissionais conhecidas e pré-definidas. Por isso, conforme arts. 220-A a 220-D de seu Regimento Interno (RITCEES), aprovado pela Resolução TC 261, 4 de junho de 2013, o TCEES instituiu a Estrutura de Pronunciamentos Profissionais do Tribunal (EPPT), composta pelas normas de auditoria do Tribunal, pelos manuais de fiscalização e pelas orientações técnicas⁵.

No primeiro nível, como suas normas de auditoria, o TCEES colocou as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), adotadas pela Resolução TC 313, de 19 de dezembro de 2017. Para preencher o segundo nível, é necessária a edição ou adoção de manuais de fiscalização, referentes a cada tipo de auditoria e a cada um dos instrumentos de fiscalização.

Com essa finalidade, apresenta-se este Manual de Auditoria de Conformidade, como manual aplicável às fiscalizações, realizadas por meio do instrumento de fiscalização denominado auditoria, do tipo de conformidade. Em seu capítulo 1 (p. 17), apresentam-se as estruturas de pronunciamentos profissionais da Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, International Organization of Supreme Audit Institutions), das NBASP e da EPPT. Em seguida, trata-se da auditoria do setor público, em geral, e da auditoria de conformidade, em particular, com a identificação dos elementos e dos princípios desta. Finalmente, define-se aplicabilidade deste Manual e a responsabilidade por sua atualização.

No seu capítulo 2 (p. 32), expõe-se as questões relativas à atuação do auditor de controle externo no exercício da fiscalização, suas prerrogativas e os requisitos éticos de sua atuação, além da gestão de sua competência, independência e

⁴ ESPÍRITO SANTO. 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. **Diário Oficial dos Poderes do Estado**, Vitória, 19 mar. 2012. Atualizada até a Lei Complementar n. 902, de 9 de janeiro de 2019. <https://www.tcees.tc.br/wp-content/uploads/formidable/108/LC-621-2012-Lei-Org%C3%A2nica-TCEES-Atualizada-2.pdf>. Acesso em: 6 nov. 2020.

⁵ ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado. **Resolução 261, de 4 de junho de 2013**. Aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. Atualizada até a Emenda Regimental 15, de 6 de outubro de 2020. Disponível em: <https://www.tcees.tc.br/wp-content/uploads/formidable/108/Res261-REG-INT-Atualizada-ER-15-2020-Revisado-7.10.2020.pdf>. Acesso em: 6 nov. 2020.

objetividade. O capítulo 3 (p. 41), por seu turno, traz um breve resumo do ciclo de trabalho das auditorias, indicando todas as suas fases.

Os procedimentos de inicialização das fiscalizações, que a rigor pertencem à fase de planejamento, são apresentados em separado no capítulo 4 (p. 45) deste Manual. O capítulo 5 (p. 50) trata das atividades relacionadas à supervisão e à liderança dos trabalhos de fiscalização e reúne orientações sobre a comunicação da equipe com o supervisor e com a entidade fiscalizada, enquanto o sexto capítulo (p. 57) define os cuidados a serem observados na preparação, organização, preenchimento e armazenamento da documentação de auditoria.

Adiante, os capítulos 7 (p. 62) e 8 (p. 84) deste Manual são dedicados à fase de planejamento da fiscalização, inclusive à elaboração de matriz de planejamento. Por sua vez, os capítulos 9 (p. 96), 10 (p. 104) e 11 (p. 115) lidam com sua fase de execução, inclusive a elaboração das matrizes de achados e responsabilização.

Vencidos os capítulos que tratam das fases de planejamento e execução, o décimo segundo (p. 122) trata do processo de elaboração do relatório da fiscalização, passando pela revisão dos papéis de trabalho e dos achados e pela discussão dos achados com o supervisor até a elaboração das seções do relatório propriamente dita. Finalmente, o controle de qualidade das fiscalizações realizadas pelo TCEES é o tema do capítulo 13 (p. 143) deste Manual.

1 Normas de Auditoria

1.1 PRONUNCIAMENTOS PROFISSIONAIS

O TCEES, por meio da Resolução TC 313, de 19 de dezembro de 2017, adotou as NBASP, expedidas pelo Instituto Rui Barbosa (IRB), como suas normas de auditoria. Por sua vez, elas recebem os pronunciamentos profissionais – princípios, normas e orientações – da INTOSAI.

Desse modo, este Manual de Auditoria de Conformidade, além da legislação aplicável às ações de controle externo realizadas pelo TCEES, observa os pronunciamentos profissionais da INTOSAI e as NBASP, cujas estruturas básicas são apresentadas, respectivamente, nas subseções a seguir⁶.

1.1.1 Pronunciamentos profissionais da INTOSAI

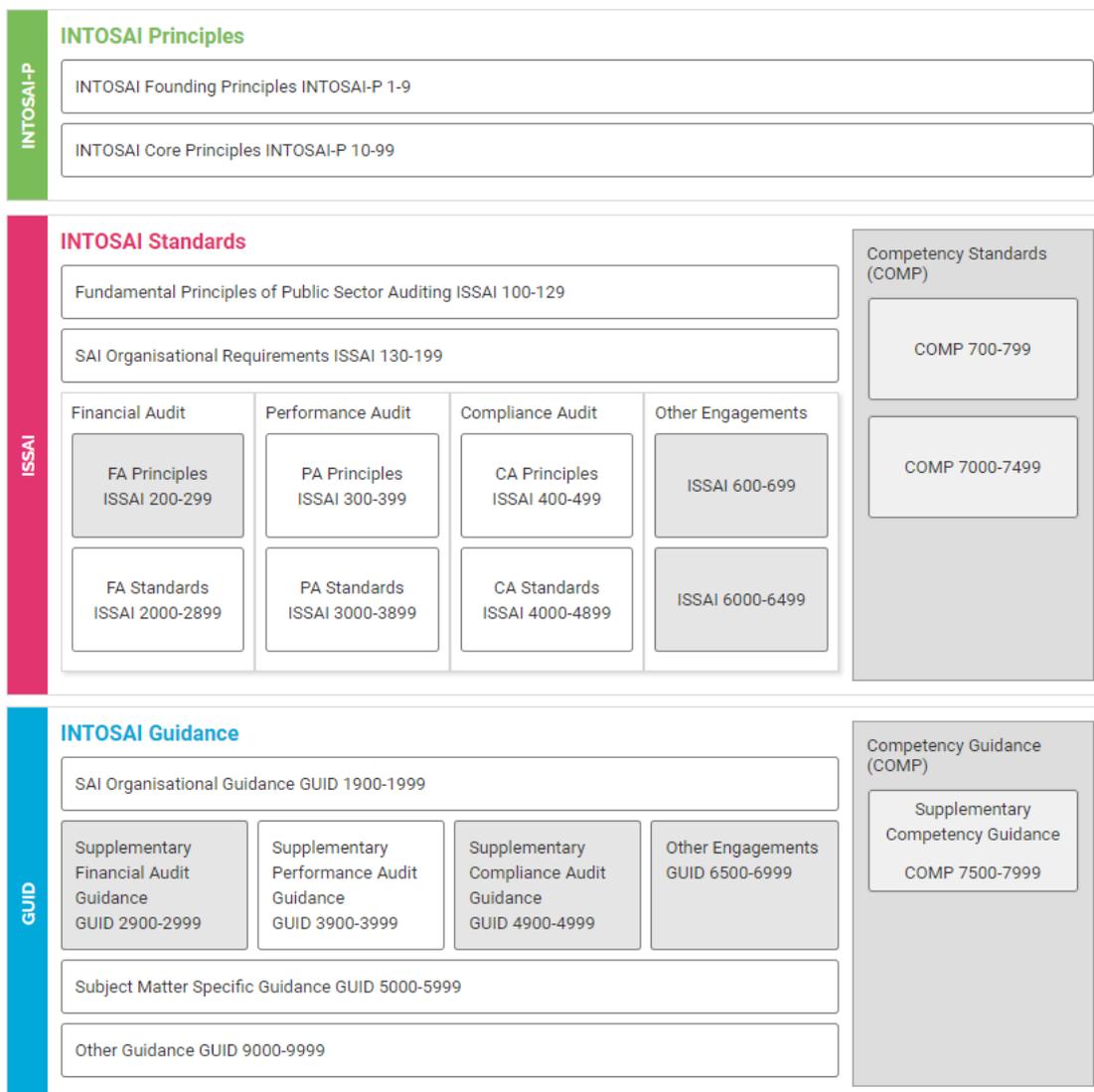
A INTOSAI é uma instituição autônoma, independente, profissional e não política, cujos propósitos envolvem a definição de pronunciamentos profissionais aplicáveis às auditorias realizadas no setor público⁷. Tais pronunciamentos, elaborados a partir da experiência profissional coletiva dos membros da organização, após serem formal e oficialmente anunciados e declarados, integram a Estrutura de Pronunciamentos Profissionais da INTOSAI (IFPP, *INTOSAI Framework of*

⁶ Além de tais normas nacionais e internacionais de auditoria, documentos expedidos por outros tribunais de contas foram utilizados como referenciais técnicos para a elaboração deste Manual, com destaque para os “Padrões de Auditoria de Conformidade” e as “Orientações para auditorias de conformidade”, do Tribunal de Contas da União, para o “Manual de auditoria”, do Tribunal de Contas do Distrito Federal, e para o “Manual de Auditoria”, do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, cf. 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: Tribunal de Contas da União, 2009; 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: Tribunal de Contas da União, 2010; DISTRITO FEDERAL (Brasil). Tribunal de Contas. **Manual de auditoria**: parte geral. Brasília: Tribunal de Contas do Distrito Federal, 2008; e MINAS GERAIS. Tribunal de Contas do Estado. **Manual de auditoria do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**. Belo Horizonte: Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, 2013. É necessário destacar que, considerado o seu propósito puramente técnico - não acadêmico -, por vezes, este Manual utiliza passagens desses documentos sem referenciar, a cada utilização, a sua fonte.

⁷ Cf. INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **About us**. Disponível em: <https://www.intosai.org/about-us>. Acesso em: 11 maio 2020.

Professional Pronouncements), que as organiza em três categorias, quais sejam, princípios, normas e orientações, conforme ilustra a Figura 1, abaixo⁸.

Figura 1 - Estrutura dos pronunciamentos profissionais da INTOSAI (IFPP)



Fonte: INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **Professional Pronouncements**. Disponível em: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/>. Acesso em: 11 maio 2020. Elaboração: INTOSAI.

⁸ A atual estrutura da IFPP foi proposta e adotada em 2016, no XXII Congresso da INTOSAI, e implementada em 2019, cf. CONGRESS OF INTOSAI, XXII, 2016, Abu Dhabi. **The Abu Dhabi declaration**. Abu Dhabi: 2016. Disponível em: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/about_us/Organs/Congresses/2016_Abu_Dhabi_Declaration/EN_AbuDhabiDeclaration.pdf. Acesso em: 11 maio 2020. p. 3; e CONGRESS OF INTOSAI, XXIII, 2019, Moscow. **Moscow declaration**. Moscow: 2019. Disponível em: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/news_centre/events/congress/accords_declarations/EN_23_Moscow_Decl_300919.pdf. Acesso em: 11 maio 2020. p. 1.

No IFPP, os pronunciamentos denominados INTOSAI-P englobam os princípios fundadores, enunciados na Declaração de Lima (INTOSAI-P 1)⁹, e os princípios centrais (INTOSAI-P 10-99). Têm conteúdo aspiracional, funcionam como referência para o desenho institucional e para a definição do mandato das Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) e têm papel informativo, tanto para os governos e parlamentos como para o público em geral, na medida em que esclarecem o papel das EFS na sociedade e os pré-requisitos institucionais de alto nível para o seu adequado funcionamento.

Por sua vez, as normas (*INTOSAI Standards*), veiculadas pelos pronunciamentos chamados ISSAI, são requisitos de cumprimento obrigatório para as EFS que desejam afirmar que as cumprem. Abrangem os princípios fundamentais de auditoria do setor público (ISSAI 100-129), os pré-requisitos institucionais para as EFS (ISSAI 130-199), os princípios (ISSAI 200-499) e requisitos (ISSAI 2000-2899, 3000-3899 e 4000-4899) aplicáveis aos diferentes tipos de auditoria definidos no IFPP e outros requisitos profissionais aplicáveis às fiscalizações (ISSAI 600-699 e 6000-6499). No mesmo nível dessas normas, podem ser definidos pronunciamentos referentes à competência dos profissionais de auditoria (COMP 700-799 e 7000-7499).

Finalmente, as orientações (*INTOSAI Guidance*), cujo cumprimento não é obrigatório, representam a última categoria na estrutura do IFPP. Na medida em que traduzem os princípios e requisitos constantes das ISSAI em diretrizes mais específicas, detalhadas e operacionais, ajudam os profissionais de auditoria do setor público a melhor compreender como os aplicar. Incluem as orientações para cumprimento dos requisitos institucionais das EFS (GUID 1900-1999), as orientações suplementares aplicáveis aos diferentes tipos de auditoria definidos no IFPP (GUID 2900-2999, 3900-3999 e 4900-4999), as orientações aplicáveis a fiscalizações com objetos específicos (GUID 5000-5999), as orientações suplementares para cumprimento de outros requisitos profissionais aplicáveis às fiscalizações (GUID 6500-6999) e outras orientações (GUID 9000-9999).

1.1.2 Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP)

O objetivo das NBASP é “alinhar os trabalhos de fiscalização dos Tribunais de Contas brasileiros a um padrão internacionalmente aceito: os pronunciamentos profissionais da Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras

⁹ INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). INTOSAI Principles. INTOSAI Founding Principles. **INTOSAI-P 1**: The Lima declaration. Lima: INTOSAI, 1977. Disponível em: <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-1-the-lima-declaration/>. Acesso em: 11 maio 2020.

Superiores (INTOSAI)”¹⁰. Para isso, há um processo formal de recepção dos pronunciamentos profissionais da INTOSAI pelas NBASP. Nesse processo, a recepção dos princípios e normas que se referem a requisitos de funcionamento das EFS se dá por convergência ao marco normativo brasileiro, enquanto a dos princípios, normas e orientações relativos aos trabalhos de fiscalização se dá pela adoção integral do pronunciamento profissional da INTOSAI¹¹.

As NBASP se estruturam em três níveis. O nível 1 abrange os pronunciamentos que carregam os princípios fundamentais e os pré-requisitos para o funcionamento dos tribunais de contas, enquanto instituições. Enquanto isso, os princípios fundamentais de auditoria e os requisitos mandatórios de auditoria foram posicionados, respectivamente, nos níveis 2 e 3 da estrutura das NBASP. O Quadro 1, abaixo, mostra a correspondência entre os pronunciamentos profissionais da INTOSAI e os recepcionados pelas NBASP.

Quadro 1 - Correspondência entre IFPP e as NBASP

IFPP 2019	NBASP 2015	Título do Pronunciamento Profissional
INTOSAI P-1	NI*	Declaração de Lima
INTOSAI P-10	NBASP 10	Declaração do México sobre a independência das EFS
INTOSAI P-12	NBASP 12	Valor e benefícios das EFS - fazendo a diferença na vida dos cidadãos
INTOSAI P-20	NBASP 20	Princípios de transparência e <i>accountability</i>
INTOSAI P-50	NI	Princípios e atividades jurisdicionais das EFS
ISSAI 130	NBASP 30	Código de ética
ISSAI 140	NBASP 40	Controle de qualidade das auditorias realizadas pelos tribunais de contas
ISSAI 100	NBASP 100	Princípios fundamentais de auditoria do setor público
ISSAI 200	NBASP 200	Princípios fundamentais de auditoria financeira
ISSAI 300	NBASP 300	Princípios fundamentais de auditoria operacional
ISSAI 400	NBASP 400	Princípios fundamentais de auditoria de conformidade

¹⁰ INSTITUTO RUI BARBOSA (IRB). **Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP)**: nível 3: requisitos mandatórios para auditorias do setor público. Curitiba: Instituto Rui Barbosa, 2019. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/biblioteca-colecao/nbasp/>. Acesso em: 12 maio 2020. p. 50.

¹¹ INSTITUTO RUI BARBOSA (IRB). Portaria 16, de 10 de julho de 2019. Estabelece o processo de recepção dos pronunciamentos profissionais da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) na estrutura das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), revoga as Normas de Auditoria Governamental (NAGs) e dá outras providências. **Diário Eletrônico do Tribunal de Contas do Estado do Paraná**, Curitiba, a. XIV, n. 2.104, p. 13, 22 jul. 2019. Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/multimidia/2019/7/pdf/00338220.pdf>. Acesso em: 12 maio 2020.

ISSAI 3000	NBASP 3000	Norma para auditoria operacional
ISSAI 4000	NBASP 4000	Norma para auditoria de conformidade
GUID 1900	NI	Orientações para a revisão por pares
GUID 3910	NI	Conceitos centrais de auditoria operacional
GUID 3920	NI	O processo de auditoria operacional
GUID 5090	NI	Auditoria em instituições internacionais
GUID 5091	NI	Arranjos para auditoria de instituições internacionais
GUID 5100	NI	Orientações para auditorias de sistemas de informação
GUID 5200	NI	Atividades com uma perspectiva ambiental
GUID 5201	NI	Auditoria ambiental no contexto de auditorias financeiras e de conformidade
GUID 5202	NI	Desenvolvimento sustentável: o papel das EFS
GUID 5203	NI	Cooperação em auditorias de acordos internacionais ambientais
GUID 5259	NI	Sistemas de informação sobre a dívida pública
GUID 5260	NI	Governança de bens públicos
GUID 5270	NI	Orientações para auditoria de prevenção da corrupção
GUID 5290	NI	Orientações para auditoria do desenvolvimento e uso de indicadores nacionais chave
GUID 9000	NI	Auditorias com cooperação entre EFS
GUID 9010	NI	A importância de um processo independente de definição de normas
GUID 9020	NI	Avaliação de políticas públicas
GUID 9030	NI	Boas práticas relacionadas à independência das EFS
GUID 9040	NI	Boas práticas relacionadas à transparência das EFS

Notas: * NI: norma ainda não incorporada à estrutura das NBASP.

Fonte: INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **Professional Pronouncements**. Disponível em: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/>. Acesso em: 12 maio 2020; INSTITUTO RUI BARBOSA (IRB). Biblioteca. **NBASP**. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/biblioteca-colecao/nbasp/>. Acesso em: 20 out. 2020. Adaptado de: GRANATO NETO. Nelson Nei. **Nova estrutura de pronunciamentos profissionais da INTOSAI (IFPP): continuidades e mudanças**. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/nova-estrutura-de-pronunciamentos-profissionais-da-intossai-ifpp-continuidades-e-mudancas/>. Acesso em: 20 out. 2020.

Considerando que o TCEES, como exposto anteriormente, adotou as NBASP como suas normas de auditoria, os pronunciamentos profissionais de seu nível 1 se aplicam a todas as atividades desta corte de contas e, em especial, a todas as

fiscalizações por ela realizadas. A aplicação dos pronunciamentos dos níveis 2 e 3, por seu turno, dependem do tipo de trabalho realizado. Assim, por exemplo, no caso de auditorias de conformidade, objeto deste Manual, deve-se observar as NBASP 100 e 400, do nível 2, e a NBASP 4000, do nível 3.

1.1.3 Estrutura de Pronunciamentos Profissionais do TCEES (EPPT)

O TCEES – reconhecendo que o cumprimento apropriado das normas, princípios e requisitos agasalhados pelas NBASP exige dele a paulatina elaboração ou adoção de diversos outros pronunciamentos profissionais complementares e suplementares; e considerando que as EFS devem adotar e praticar métodos adequados de auditoria, usar normas, processos e métodos de auditoria que sejam objetivos e transparentes e dar a conhecer às partes interessadas as normas e os métodos utilizados e reconhecendo – instituiu, por meio da Emenda Regimental TC 14, de 29 de setembro de 2020, a Estrutura de Pronunciamentos Profissionais do Tribunal (EPPT). Ela estabelece quais instrumentos normativos devem ser utilizados para a aprovação ou adoção dos princípios, diretrizes e orientações aplicáveis a cada tipo de auditoria e aos demais instrumentos fiscalizações, quais critérios e restrições devem ser observados nessa aprovação ou adoção e como deve ser a relação entre os pronunciamentos profissionais que ocupem diferentes níveis na estrutura de pronunciamentos (INTOSAI-P 1/13, 12/8:3 e 20/3).

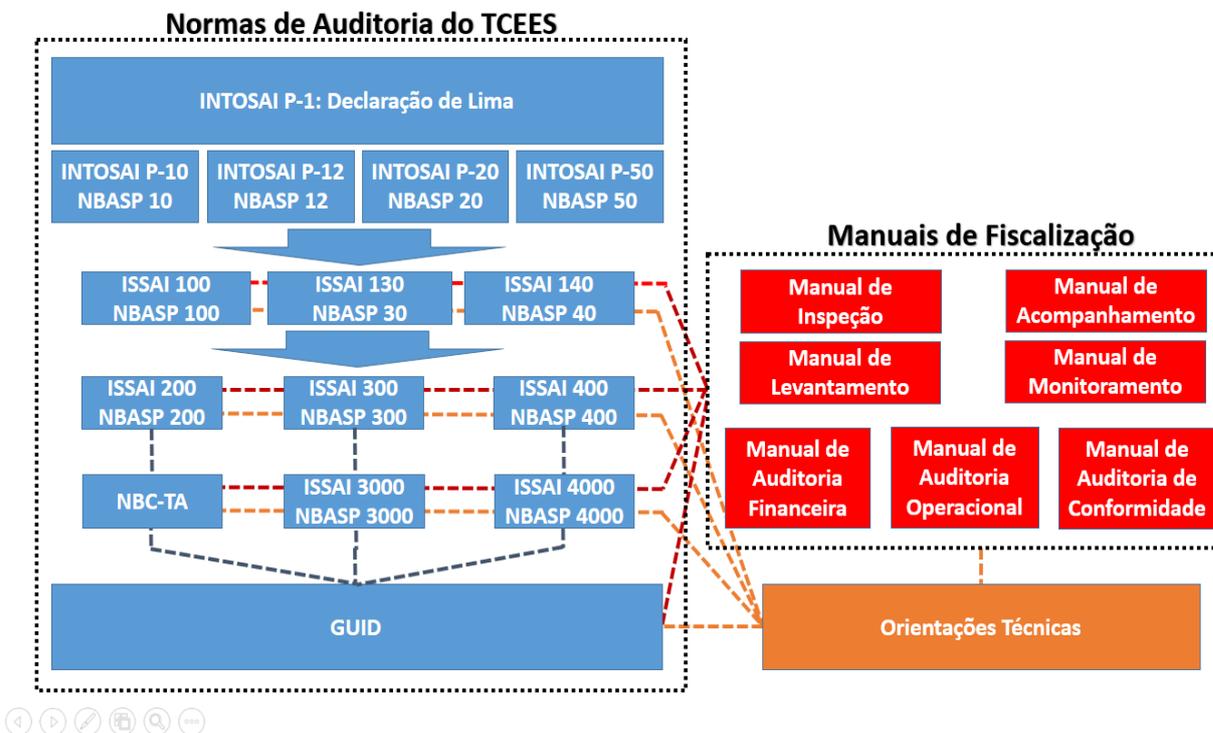
Conforme o art. 220-A do RITCEES, a EPPT é composta pelas normas de auditoria do Tribunal, pelos manuais de fiscalização e pelas orientações técnicas. Logo, a integram as NBASP – adotadas como normas de auditoria do Tribunal, pela Resolução TC 313/2017 –, os manuais aplicáveis aos instrumentos de fiscalização¹² – inclusive este Manual de Auditoria de Conformidade – e as orientações técnicas. A Figura 2, abaixo, ilustra a relação entre os pronunciamentos profissionais integrantes da EPPT.

Os manuais de fiscalização, conforme art. 220-C do RITCEES, são aprovados por Resolução, mas, com o objetivo de mantê-los tão atualizados quanto possível, as alterações necessárias que não impliquem reestruturação podem ser realizadas em Nota Técnica da Segex. Além disso, enquanto não produzidos manuais próprios, ela pode adotar, em caráter provisório, em Nota Técnica, manuais produzidos por outros tribunais de contas ou por instituições que congreguem seus servidores ou

¹² Para estar completo, tal nível da EPPT deve ter sete manuais de fiscalização, a saber, o Manual de Auditoria Financeira, o Manual de Auditoria Operacional, o Manual de Auditoria de Conformidade, o Manual de Inspeção, o Manual de Levantamento, o Manual de Acompanhamento e o Manual de Monitoramento.

membros, como a Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil, o IRB e o Instituto Brasileiro de Auditoria de Obras Públicas.

Figura 2 - Estrutura de Pronunciamentos Profissionais do TCEES (ETTP)



Elaboração própria.

Ocupando o terceiro nível da EPPT, as orientações técnicas, de acordo com o art. 220-D do Regimento, servem para fornecer diretrizes mais específicas, detalhadas e operacionais, sobre os diferentes instrumentos de fiscalização ou sobre particularidades de fiscalizações em objetos específicos, sobre a aplicação de técnicas e ferramentas de auditoria ou outras orientações. São sempre aprovadas em Nota Técnica da Segex, permitida a adoção de documentos produzidos por outros tribunais de contas ou por instituições que congreguem seus servidores ou membros.

1.2 AUDITORIA DO SETOR PÚBLICO E AUDITORIA DE CONFORMIDADE

A auditoria do setor público é um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidências para determinar se as informações ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios aplicáveis. É essencial na medida em que fornece aos parlamentos, às instituições de controle, aos responsáveis pela governança e ao público em geral informações e avaliações independentes e objetivas acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais (NBASP 100/18).

As auditorias do setor público são classificadas, de acordo com o seu objetivo, em três tipos, assim definidos (NBASP 100/21):

- a) Auditoria financeira: foca em determinar se a informação financeira de uma entidade é apresentada em conformidade com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicável. Isso é alcançado obtendo-se evidência de auditoria suficiente e apropriada para permitir o auditor expressar uma opinião quanto a estarem as informações financeiras livres de distorções relevantes devido a fraude ou erro (NBASP 100/22).
- b) Auditoria operacional: foca em determinar se intervenções, programas e instituições estão operando em conformidade com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade, bem como se há espaço para aperfeiçoamento. O desempenho é examinado segundo critérios adequados, e as causas de desvios desses critérios ou outros problemas são analisados. O objetivo é responder a questões-chave de auditoria e apresentar recomendações para aperfeiçoamento (NBASP 100/22).
- c) Auditoria de conformidade: foca em determinar se um particular objeto está em conformidade com normas identificadas como critérios. A auditoria de conformidade é realizada para avaliar se atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a entidade fiscalizada. Essas normas podem incluir regras, leis, regulamentos, resoluções orçamentárias, políticas, códigos estabelecidos, acordos ou os princípios gerais que regem a gestão financeira responsável do setor público e a conduta dos agentes públicos (NBASP 100/22).

Este Manual trata especificamente das auditorias de conformidade, cujos elementos serão analisados na próxima seção.

1.3 ELEMENTOS DA AUDITORIA DE CONFORMIDADE

O auditor, a parte responsável e os usuários previstos são as três partes das auditorias do setor público. Em conjunto com os critérios para avaliar o objeto e a informação resultante da avaliação do objeto, eles formam os elementos básicos dessas auditorias (NBASP 100/24).

Nas auditorias do setor público, o papel do **auditor** é desempenhado pelo Titular da EFS e pelas pessoas a quem é delegada a tarefa de conduzir auditorias, conforme dispuser a legislação que estabelece o mandato da instituição (NBASP 100/25). No caso do TCEES, enquanto a competência para determinar a sua realização é do Plenário – vide arts. 1º, inciso VII, 91 e 102 da Lei Complementar

Estadual 621, de 8 de março de 2012¹³ –, a competência para programar, planejar, executar e relatar as auditorias é dos auditores de controle externo formalmente designados para as realizar, conforme arts. 37 e 103 da LC 621/2012, combinados com os arts. 5º e 6º da Lei Complementar Estadual 622, de 8 de março de 2012¹⁴. Dessa maneira, nas auditorias de conformidade, é responsabilidade dos auditores de controle externo identificar os demais elementos da auditoria, avaliar se um determinado objeto está em conformidade com os critérios aplicáveis e emitir um relatório (NBASP 400/36).

Na **parte responsável** das auditorias do setor público estão as pessoas ou organizações responsáveis pela gestão do objeto da fiscalização, pela elaboração de informação sobre ele ou por atender recomendações ou cumprir determinações acerca dele (NBASP 100/25). Dessa forma, podem figurar como partes responsáveis das auditorias de conformidade efetuadas pelo TCEES, conforme o objeto, quaisquer daqueles sujeitos à sua jurisdição, prevista no art. 5º da LC 621/2012, por exemplo, qualquer pessoa física, órgão ou entidade da administração direta e indireta do estado do Espírito Santo ou de seus municípios, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais o estado ou os municípios respondam, ou que, em nome deles, assumam obrigação de natureza pecuniária (NBASP 400/37).

Os **usuários previstos** das auditorias do setor público são as pessoas, organizações ou grupos destas para quem o auditor elabora o relatório de auditoria. No Brasil, considerando a competência dos tribunais de contas para atribuir responsabilidade financeira e aplicar outras sanções, os usuários previstos de suas auditorias de conformidade incluem seus conselheiros, substitutos de conselheiros e procuradores do Ministério Público junto ao Tribunal. Além deles, geralmente incluem o povo, o Poder Legislativo e, se for o caso, outros emissores de normas identificadas como critérios de auditoria. Podem incluir ainda responsáveis por esferas de governança relacionadas com o objeto, outros ramos do Ministério Público e outros órgãos de controle (NBASP 100/25, 400/38 e 4000/222).

¹³ ESPÍRITO SANTO. 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. **Diário Oficial dos Poderes do Estado**, Vitória, 19 mar. 2012. Atualizada até a Lei Complementar n. 902, de 9 de janeiro de 2019. <https://www.tcees.tc.br/wp-content/uploads/formidable/108/LC-621-2012-Lei-Org%C3%A2nica-TCEES-Atualizada-2.pdf>. Acesso em: 6 nov. 2020.

¹⁴ ESPÍRITO SANTO. Lei Complementar n. 622, de 8 de março de 2012. Institui a modalidade de remuneração por subsídio e o Plano de Carreira para os servidores ocupantes do cargo de Controlador de Recursos Públicos do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo - TCEES, o qual passa a ser denominado de Auditor de Controle Externo. **Diário Oficial dos Poderes do Estado**, Vitória, 9 mar. 2012. Atualizada até a Lei 10.818, de 4 de abril de 2018. Disponível em: <https://www.tce.es.gov.br/wp-content/uploads/2018/06/LC622-2012-Plano-Carreira-Subs%C3%ADdio-6.6.2018.pdf>. Acesso em: 13 maio 2020.

Por outro lado, embora possa ser útil à melhoria da atuação ou do desempenho das partes responsáveis, elas não devem ser arroladas entre os usuários previstos dos relatórios de auditorias de conformidade (NBASP 4000/19).

Para completar a abordagem sobre seus elementos básicos, é necessário ter em mente que o **objeto de auditoria** se refere à informação, condição ou atividade que é mensurada ou avaliada de acordo com determinados critérios (NBASP 100/26). Nas auditorias de conformidade, o objeto, que é definido no escopo da auditoria, pode ser geral ou específico e quantitativo ou qualitativo (NBASP 400/33-34).

O quarto elemento das auditorias é formado justamente pelos **critérios** que são utilizados como referências para a avaliação do objeto (NBASP 100/27). No caso das auditorias de conformidade, os critérios são fornecidos pelas normas, incluindo nesse conceito as regras, leis e regulamentos, resoluções orçamentárias, políticas, códigos estabelecidos, termos acordados ou os princípios gerais que regem a gestão financeira responsável do setor público e a conduta de agentes públicos (NBASP 400/28-29). Para que possa identificar os critérios de auditoria, o auditor deve ter conhecimento suficiente da estrutura e do conteúdo dessas normas (NBASP 400/30).

Embora as auditorias de conformidade geralmente envolvam a avaliação ou mensuração da conformidade com critérios formais, quando eles não existirem ou sua aplicação for deficiente, pode ser examinada a conformidade com os princípios gerais que regem a gestão financeira responsável e a conduta de agentes públicos, num exame de legitimidade (NBASP 400/32).

Finalmente, o último elemento das auditorias do setor público é a **informação do objeto** e decorre do resultado da sua avaliação ou mensuração. Tal informação pode assumir várias formas e ter diferentes características, a depender do objetivo e do escopo da auditoria (NBASP 100/28).

A forma como a informação do objeto é transmitida depende do **tipo de trabalho** realizado na auditoria, se é um trabalho de certificação ou de relatório direto. Nos **trabalhos de certificação** é a parte responsável quem mensura o objeto de acordo com os critérios e apresenta a informação do objeto. Então, o auditor obtém evidência de auditoria suficiente e apropriada, sobre tal informação, para proporcionar uma base razoável para expressar uma conclusão (NBASP 100/29).

Por outro lado, nos **trabalhos de relatório direto**, a responsabilidade por produzir a informação sobre o objeto é do auditor. Ele seleciona o objeto e os critérios, considerando risco e materialidade, mensura ou avalia o objeto de acordo com os critérios selecionados e apresenta os resultados da mensuração ou avaliação no relatório de auditoria, na forma de achados, respostas a questões de auditoria específicas, recomendações ou de uma opinião (NBASP 100/29 e 4000/37).

As auditorias de conformidade podem ser trabalhos de certificação, de relatório direto ou ambos ao mesmo tempo (NBASP 100/30). No TCEES, em regra, as auditorias de conformidade devem ser trabalhos de relatório direto e os resultados da mensuração ou avaliação devem ser apresentados em relatório de auditoria de forma longa, como achados, respostas a questões de auditoria específicas e, quando couber, recomendações ou determinações. É a esse tipo de trabalho que este Manual se direciona. Caso o Tribunal execute alguma auditoria de conformidade com propósito específico na qual, por necessidade dos usuários previstos, devida e especificamente justificada, essa regra não deva ser seguida – por exemplo, seja necessária que a conclusão tenha a forma de uma opinião padronizada ou deva ser realizado um trabalho de certificação –, o Manual deve ser observado com as adaptações necessárias, observadas, em qualquer caso, as NBASP aplicáveis.

Os usuários previstos precisam estar seguros quanto à confiabilidade e relevância da informação que eles utilizam como base para a tomada de decisões. É, justamente, com base nas necessidades desses usuários que o auditor deve determinar o **nível de asseguração** a ser fornecido pela auditoria. Ao realizar tal definição, o auditor deve considerar que o nível de asseguração afeta a extensão dos procedimentos necessários à obtenção de evidência suficiente e apropriada, requerida para fornecer informação sobre o objeto (NBASP 100/31 e 4000/30).

A auditoria deve comunicar de forma transparente o nível de asseguração por ela fornecido. Em regra, as auditorias de conformidade de relatório direto do TCEES devem ser de **asseguração razoável** e seus relatórios devem comunicar tal asseguração por meio da descrição explícita, equilibrada e fundamentada do modo como os achados, os critérios e as conclusões foram desenvolvidos e por que as combinações de achados e critérios resultaram em uma determinada conclusão geral, determinação ou recomendação (NBASP 100/31-32).

Desse modo, nesse tipo de trabalho somente devem ser apontadas, como achados, as não conformidades em relação às quais as evidências obtidas sejam suficientes e apropriadas para se afirmar que elas ocorreram, com razoável certeza. Em consequência, como ensina Nelson Nei Granato Neto¹⁵, nos relatórios decorrentes desse tipo de trabalho, não há espaço para apontar não conformidades com base em asseguração limitada.

Caso, nas auditorias de conformidade de relatório direto do TCEES, os auditores avaliem que as necessidades dos usuários previstos excepcionalmente exigem – além da descrição explícita, equilibrada e fundamentada do modo como os

¹⁵ GRANATO NETO, Nelson Nei. Tipo de trabalho e nível de asseguração: os “primos pobres” dos relatórios dos tribunais de contas. **IRB Território**, Curitiba, 24 jun. 2020. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/irb-territorio-relatorio-de-fiscalizacao/>. Acesso em: 29 jun. 2020.

achados, os critérios e as conclusões foram desenvolvidos e por que as combinações de achados e critérios resultaram em uma determinada conclusão geral, determinação ou recomendação – a emissão de uma opinião, desde que o trabalho forneça asseguração razoável, sua conclusão deve ser expressa de forma positiva, transmitindo que, na opinião do auditor, o objeto está ou não em conformidade, em todos os aspectos relevantes, com os critérios aplicáveis. Deve-se destacar que tal objeto deve estar muito bem delimitado (NBASP 100/31-33; 400/41 e 4000/33-34;37-39).

Nas hipóteses em que haja tal demanda por uma opinião e não sejam apontadas não conformidades, nem sejam obtidas evidências suficientes e apropriadas para a emissão de uma opinião não modificada com asseguração razoável, deve ser emitida uma opinião não modificada com **asseguração limitada**. Nessa situação, a conclusão da auditoria deve afirmar que, com base nos procedimentos executados, nada veio ao conhecimento do auditor para fazê-lo acreditar que o objeto não está em conformidade com os critérios aplicáveis (NBASP 100/33, 400/41 e 4000/35-39).

1.4 PRINCÍPIOS DA AUDITORIA DE CONFORMIDADE

As NBASP 100 e 400, respectivamente, apresentam os princípios fundamentais para a condução das auditorias do setor público, em geral, e de conformidade, em particular. Dentre tais princípios, há os princípios relacionados aos requisitos organizacionais, os princípios gerais e os princípios relacionados com as etapas específicas do processo de auditoria. A Figura 3, abaixo, ilustra as áreas cobertas pelos princípios gerais e pelos relacionados a cada fase do processo de auditoria (NBASP 100/34 e 400/42).

Figura 3 - Áreas cobertas pelos princípios de auditoria



Fonte: INSTITUTO RUI BARBOSA (IRB). **Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP)**; nível 2: princípios fundamentais de auditoria do setor público. Curitiba: Instituto Rui Barbosa, 2017. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/biblioteca-colecao/nbasp/>. Acesso em: 18 maio 2020. p. 28.

Em relação aos **requisitos organizacionais**, exige-se das EFS o estabelecimento e a manutenção de procedimentos apropriados para a ética e o controle de qualidade das auditorias (NBASP 100/35).

São considerados **princípios gerais** aqueles que o auditor deve considerar antes do início e em mais de um momento durante a auditoria. Para observá-los, os auditores devem cumprir exigências éticas relevantes e ser independentes; devem planejar e conduzir o trabalho com ceticismo profissional e exercer julgamento profissional durante toda a auditoria; devem assumir a responsabilidade pela qualidade geral da auditoria e realizá-la em conformidade com as normas profissionais de controle de qualidade; devem possuir ou ter acesso à todas as habilidades necessárias para a realização do trabalho; devem considerar e gerenciar, durante todo o processo de auditoria, os riscos de fornecer um relatório que seja inadequado às circunstâncias; devem considerar a materialidade durante

todo o processo de auditoria; devem preparar documentação de auditoria que seja suficientemente detalhada para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, da evidência obtida e das conclusões alcançadas; e devem estabelecer e manter uma comunicação eficaz durante todo o processo de auditoria (NBASP 100/34;36-43 e 400/43-49).

Finalmente, os **princípios relacionados ao processo de auditoria** se dividem nos princípios aplicáveis à cada uma de suas fases, a saber, planejamento, execução e elaboração de relatório. Para seguir os **princípios relacionados ao planejamento da auditoria**, os auditores devem: determinar o escopo e identificar o objeto e os critérios adequados, assegurando-se que eles estejam claramente estabelecidos; obter entendimento suficiente acerca da entidade ou programa a ser auditado, à luz das normas pertinentes, bem como compreender o seu ambiente de controle e os controles internos relevantes e considerar se eles são apropriados para assegurar a conformidade; realizar uma avaliação de risco para identificar riscos de não conformidade; devem identificar e avaliar os riscos de fraude relevantes para os objetivos da auditoria; e desenvolver uma estratégia e um plano de auditoria, planejando seu trabalho para assegurar que a auditoria seja conduzida de uma maneira eficiente e eficaz (NBASP 100/44-48 e 400/50-56).

Com a finalidade de observar os **princípios relacionados à execução da auditoria**, os auditores devem: executar os procedimentos de auditoria planejados de modo a obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para cobrir o escopo de auditoria e respaldar o seu relatório; e avaliar se a evidência de auditoria suficiente e apropriada foi obtida e, a partir dela, formular conclusões pertinentes. Em razão dos princípios **relacionados à fase de elaboração de relatório da auditoria**, os auditores devem observar o contraditório e preparar um relatório completo, objetivo e tempestivo, baseado nas conclusões alcançadas a partir da avaliação das evidências obtidas (NBASP 100/49-51 e 400/57-59).

Quando apropriado, os princípios de auditoria de conformidade ainda exigem que os auditores monitorem os casos de não conformidade. Embora tal monitoramento não seja objeto deste Manual, tal exigência afeta a forma como os trabalhos de auditoria devem ser realizados, especialmente o modo de elaborar as eventuais propostas de determinação e recomendação (NBASP 400/60).

Os princípios indicados nesta seção devem nortear os auditores de controle externo do TCEES em todas as etapas dos trabalhos de auditoria de conformidade. Nos próximos capítulos deste Manual, são apresentadas as orientações necessárias para a estrita observância dos princípios de auditoria em todas as atividades envolvidas na realização das auditorias de conformidade.

1.5 APLICABILIDADE DESTE MANUAL

As disposições contidas neste Manual aplicam-se à inicialização, ao planejamento, à execução, à elaboração do relatório e ao controle de qualidade – inclusive a supervisão e a revisão – das auditorias de conformidade efetuadas pelo TCEES.

Aplicam-se, também, no que couber e naquilo que não conflitar com os manuais de fiscalização e demais pronunciamentos profissionais específicos elaborados ou adotados pelo TCEES, à realização das auditorias financeiras e operacionais, das inspeções, dos acompanhamentos e dos monitoramentos.

O conteúdo deste Manual, quando necessário, deve ser integrado pelas NBASP e, subsidiariamente, pelos pronunciamentos profissionais da INTOSAI.

1.6 ATUALIZAÇÃO DESTE MANUAL

O Secretário-geral de Controle Externo do Tribunal é o responsável por manter este Manual em contínuo processo de atualização, devendo assegurar-lhe a amplitude e a atualidade necessárias (NBASP 30/55). Tal atualização, desde que não demande a reestruturação do Manual, pode se dar por meio de notas técnicas, conforme art. 220-C, § 6º, do RITCEES.

2 Atuação dos Auditores de Controle Externo

O exercício da auditoria do setor público está sujeito a princípios básicos que o auditor de controle externo tem o dever ético e profissional de observar, cumprir e executar fielmente nas suas relações com o TCEES, o Poder Legislativo, as entidades fiscalizadas, os colegas de profissão e o público em geral. Neste capítulo 2, este Manual trata das prerrogativas do auditor no exercício das fiscalizações, dos ser deveres éticos na condução das auditorias de conformidade, da gestão de sua competência profissional e na gestão de sua independência e objetividade.

2.1 PRERROGATIVAS DO AUDITOR DE CONTROLE EXTERNO

Conforme preveem os artigos 38 da LC 621/2012, 7º da LC 622/2012 e 199 do RITCEES, ao auditor de controle externo no exercício de fiscalização, inclusive de auditoria de conformidade, são asseguradas as seguintes prerrogativas:

- a) Livre ingresso em órgãos e entidades sujeitos à jurisdição do Tribunal (LC 621/2012, art. 38, inciso I; LC 622/2012, art. 7º, inciso IV; e RITCEES, art. 199, inciso I);
- b) Acesso a todos os documentos e informações necessários ao exercício de suas funções, inclusive aos sistemas eletrônicos de processamento e aos bancos de dados (LC 621/2012, art. 38, inciso II; LC 622/2012, art. 7º, inciso IV; e RITCEES, art. 199, inciso II);
- c) Requerer aos responsáveis pelos órgãos e entidades nas quais forem realizadas auditorias e diligências, as informações e documentos necessários para instrução de processos e relatórios de cujo exame esteja expressamente encarregado (LC 621/2012, art. 38, inciso III; LC 622/2012, art. 7º, § 2º; e RITCEES, art. 199, inciso III); e
- d) Requisitar auxílio e colaboração das autoridades públicas, inclusive força policial, se necessário, para garantir a efetividade do exercício de suas atribuições (LC 621/2012, art. 38, inciso IV; LC 622/2012, art. 7º, inciso I; e RITCEES, art. 199, inciso IV).

Assim, tendo em conta as disposições das NBASP, para que tais prerrogativas sejam observadas e o auditor de controle externo possa levar a bom termo o seu trabalho e obter desempenho adequado, mantendo sua independência, no exercício de fiscalização, inclusive de auditoria de conformidade, ele deve:

- a) Ter acesso livre, direto e irrestrito aos líderes, aos níveis apropriados da administração e aos demais responsáveis pela governança das entidades fiscalizadas (NBASP 10/17, 100/43;45, 400/49 e 4000/122;139;227-231);

- b) Atuar com a necessária liberdade junto às gerências e às chefias intermediárias de qualquer ente auditado (NBASP 10/17, 100/43;45, 400/49 e 4000/122;139;227-231);
- c) Ter livre acesso ao resultado dos trabalhos de todas as entidades, instâncias de governança e de controle vinculados à Administração Pública, como conselhos, comitês, comissões, auditorias e grupos de trabalho operacionais e estratégicos (NBASP 10/17 e 12/87);
- d) Ter acesso livre, direto e irrestrito a todas e quaisquer entidades jurisdicionadas, informações, propriedades, locais, normas, atas, documentos, sistemas eletrônicos de tecnologia de informação e comunicação, bases de dados e outros registros, informações, demonstrativos e relatórios relativos ao desempenho de suas funções (NBASP 10/17);
- e) Definir o objetivo, o escopo e a metodologia da auditoria, assim como executar os procedimentos que julgar necessários para formular suas conclusões e suportar, com evidência suficiente e apropriada, sua opinião (NBASP 100/44; 48; 400/50; 57 e 4000/43-44; 52; 145; 158);
- f) Planejar e organizar o seu trabalho e elaborar o projeto de fiscalização com a devida autonomia e abrangência (NBASP 100/44; 48; 400/56 e 4000/137-143);
- g) Executar seu trabalho livre de interferências que possam limitar o objetivo, o escopo e a exatidão dos exames ou impedir a sua realização (NBASP 10/19; 37, 30/46 e 100/36); e
- h) Aplicar os procedimentos de auditoria recomendados para cada tipo de trabalho e não se desviar deles, nem comprometer a qualidade, a extensão e os objetivos dos exames, por influências internas ou externas (NBASP 10/22, 30/47 e 4000/51).

2.2 ÉTICA NAS AUDITORIAS DE CONFORMIDADE

Para garantia de altos padrões de integridade e de ética por parte dos seus colaboradores, exige-se dos tribunais de contas a adoção de regras ou códigos de ética, políticas e práticas que estejam com elas alinhadas (NBASP 20/20-23).

No caso do TCEES, as responsabilidades éticas de seus auditores estão descritas no Código de Ética Profissional (CEP), instituído pela Resolução TC 232, de 31 de janeiro de 2012¹⁶, cujas orientações devem ser lidas em conjunto com as

¹⁶ ESPÍRITO SANTO. Tribunal de Contas do Estado. **Resolução 232, de 31 de janeiro de 2012.** Institui o Código de Ética Profissional dos Servidores do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. Atualizada até a Resolução 291, de 17 de novembro de 2015. Disponível em: <https://www.tce.es.gov.br/wp-content/uploads/2017/07/Res232-2012-C%C3%B3digo-de-%C3%89tica-dos-servidores-1.pdf>. Acesso em: 19 maio 2020.

disposições da LC 621/2012, da LC 622/2012, da Lei Complementar Estadual 46, de 31 de janeiro de 1994¹⁷, do RITCEES, da NBASP 30 e deste Manual.

Desse modo, nas atividades de auditoria do setor público, o TCEES exige que o comportamento ético dos seus auditores se baseie nos princípios da integridade, independência e objetividade, competência, comportamento profissional, transparência e confidencialidade (NBASP 30/12 e CEP, art. 2º).

Para agir com **integridade**, o auditor deve agir com probidade, boa-fé e em prol do interesse público. Sua atuação deve ser irrepreensível em todos os momentos e circunstâncias, pois qualquer deficiência em sua conduta profissional e qualquer comportamento inadequado em sua vida pessoal podem ser prejudiciais à imagem de integridade dos auditores de controle externo, à instituição que ele representa e à confiança depositada em seus trabalhos (NBASP 30/12;37-40 e 4000/46).

A **independência e objetividade** exige do auditor de controle externo julgamentos imparciais e isentos, de forma que suas conclusões e opiniões devem ser tecnicamente fundamentadas, baseadas exclusivamente nas evidências obtidas e rigorosamente documentadas. Deve adotar as medidas necessárias para gerenciar o risco de interferência de interesses pessoais e interpretações tendenciosas na avaliação das evidências e apresentação dos resultados, e se abster de tomar partido na interpretação dos fatos, na disputa de interesses, nos conflitos de partes responsáveis ou em quaisquer outras situações e de emitir conclusões ou opiniões preconcebidas ou induzidas por convicções políticas, partidárias, religiosas ou ideológicas (NBASP 10/47, 30/12;41-48 e 4000/45-46;48-51).

O princípio da **competência** requer dos auditores o desenvolvimento e a manutenção dos conhecimentos e habilidades adequados à realização das auditorias (NBASP 12/77, 30/12; 49-55, 40/33, 100/39, 400/45, 4000/87).

Adotar um **comportamento profissional** implica agir de acordo com as leis, regulamentos e normas profissionais aplicáveis e as mais altas expectativas das partes interessadas. Assim, exige-se do auditor que se abstenha de praticar qualquer ação que leve a um terceiro, que seja objetivo e tenha conhecimento de todas as informações relevantes, a concluir que o trabalho é profissionalmente deficiente. Também é dele requerido que não pratique qualquer ação que possa desacreditar o TCEES ou os auditores de controle externo em geral (NBASP 30/12;59-60).

¹⁷ ESPÍRITO SANTO. **Lei Complementar 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. Atualizada até a Lei Complementar 880, de 26 de dezembro de 2017. Disponível em: <https://www.tce.es.gov.br/wp-content/uploads/formidable/108/LC46-1994-RJU-ES-Consolidado-23.1.2018-1.pdf>. Acesso em: 19 maio 2020.

O auditor de controle externo deve agir com **transparência** para com as entidades fiscalizadas e as partes responsáveis, mantendo-lhes informados, quando possível, acerca dos objetivos, critérios, metodologias e conclusões da auditoria, de modo que possam compreender a função do controle externo e da auditoria do setor público e a forma como pode contribuir para a melhoria da qualidade da gestão dos recursos públicos. Por aplicação desse princípio, os resultados das auditorias devem estar sujeitos a comentários, e as recomendações e determinações sujeitas a discussões e a respostas pela entidade fiscalizada. Os auditores devem conduzir toda essa comunicação e as discussões necessárias em uma atmosfera de respeito e compreensão mútuos (NBASP 12/40 e 20/16; 18).

A **confidencialidade** exige que os auditores protejam adequadamente as informações obtidas ao longo da auditoria. O auditor de controle externo deve manter, respeitar e assegurar a confidencialidade sobre todos os assuntos de auditoria e o sigilo relativo às informações obtidas em razão das atividades de fiscalização. Portanto, não pode divulgá-las para terceiros sem a devida e específica autorização, salvo se houver dever legal ou profissional de fazê-la (NBASP 30/12; 65 e 4000/46).

Considerando tais princípios, durante os trabalhos de fiscalização, o auditor de controle externo deverá:

- a) Estar preparado para esclarecer questionamentos acerca das competências do Tribunal, bem como sobre normas legais, regimentais e profissionais pertinentes às ações de fiscalização;
- b) Manter atitude de independência em relação ao fiscalizado, evitando postura de superioridade, inferioridade ou preconceito relativo a indivíduos, 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 discrição 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 legais, regimentais e profissionais pertinentes às ações de fiscalização; e
- 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.

2.3 GESTÃO DA COMPETÊNCIA

A confiança e a credibilidade das partes interessadas nos julgamentos dos tribunais de contas estão relacionadas com o trabalho profissional rigoroso que deve ser por eles desenvolvidos. Para conquistar esse patamar, o TCEES, seus membros e servidores precisam ter a necessária competência, demonstrando e aplicando conhecimentos e habilidades adequados para desempenhar as atividades, mantendo-se atualizados, conforme necessário, e agindo com diligência e em conformidade com os padrões éticos, profissionais e de qualidade definidos e esperados (NBASP 30/50).

Desse modo, é necessário assegurar que as auditorias sejam realizadas por auditores de controle externo que, em conjunto, possuam conhecimentos e habilidades apropriados e adequados para concluí-las com sucesso. Esse requisito impõe responsabilidades às diversas unidades do TCEES, tanto técnicas como administrativas, na medida em que requer a implementação de políticas de recrutamento de recursos humanos que se baseiam em critérios de competência, a designação de equipes de fiscalização eficientes que coletivamente possuam a qualificação e o conhecimento necessários para cada atribuição, o oferecimento de treinamento, suporte e supervisão adequados aos auditores, o aperfeiçoamento da difusão de conhecimento e do compartilhamento de informações e a preparação deles para enfrentar novos desafios decorrentes de mudanças no ambiente do setor público e/ou nas expectativas das partes interessadas (NBASP 12/77, 30/49; 51, 100/39, 400/45 e 4000/85). Todo auditor de controle externo deve ser capaz de:

- a) Conhecer e aplicar as NBASP e os demais pronunciamentos profissionais aprovados ou adotados pelo TCEES, os métodos e as técnicas de auditoria do setor público (NBASP 12/72 e 4000/87);
- b) Avaliar o âmbito, a extensão e os recursos necessários para a execução da tarefa em face dos objetivos propostos (NBASP 100/48);
- c) Identificar e compreender as operações da entidade a ser fiscalizada, identificar e avaliar os riscos nessas operações e o impacto potencial desses riscos para o próprio trabalho de auditoria (NBASP 4000/87);

- d) Conhecer, interpretar e utilizar os fundamentos, princípios, normas, métodos e técnicas jurídicos, orçamentários, financeiros, contábeis e de Administração Pública (NBASP 4000/87);
- e) Identificar critérios aplicáveis às operações objeto da fiscalização, inclusive boas práticas da Administração Pública (NBASP 100/27);
- f) Reconhecer e avaliar as causas e a relevância dos eventuais desvios em relação aos critérios (NBASP 100/24, 400/17 e 4000/26);
- g) Identificar soluções para gerenciar riscos e atacar as causas dos desvios observados em relação aos critérios, inclusive propor recomendações ou determinações, conforme o caso (NBASP 100/20 e 4000/215-216);
- h) Utilizar ferramentas e tecnologias que tornem os exames mais ágeis e seguros (NBASP 12/39);
- i) Efetuar análise profissional objetiva, neutra, independente e isenta (NBASP 12/47 e 30/44);
- j) Trabalhar em equipe (NBASP 30/52; 55); e
- k) Elaborar relatórios baseados nos princípios de completude, objetividade, tempestividade, precisão e contraditório (NBASP 100/51, 400/59 e 4000/202).

Além desses conhecimentos e habilidades básicos, a diversidade da atuação governamental e, em consequência, das atividades de auditoria do setor público, exige que os tribunais de contas disponham de corpo técnico multidisciplinar. Assim, é importante identificar os conhecimentos necessários para a execução de cada tarefa e definir equipes multidisciplinares, que, coletivamente, possuam o conhecimento requerido e as habilidades necessárias à auditoria (NBASP 30/52).

Embora as lacunas de competência para o desempenho de determinada tarefa concreta, especialmente quando necessário o emprego de técnicas especializadas, métodos ou habilidades de disciplinas não disponíveis no TCEES, possam ser supridas com o uso de especialistas externos, é necessário manter e desenvolver a competência profissional dos auditores de controle externo para acompanhar os avanços técnicos, profissionais e de negócios, bem como para responder a um ambiente em mudança permanente e às crescentes expectativas das partes interessadas. É importante destacar que os especialistas externos, quando utilizados, não fazem parte da equipe de fiscalização e devem ter sua atuação restrita ao provimento de determinados conhecimentos aos membros da equipe ou à realização de tarefas específicas, definidas pela equipe de fiscalização e cujo produto deve ser por ela avaliado, como sói ocorrer com qualquer outra informação utilizada nos trabalhos. No planejamento do papel a ser, eventualmente, desempenhado por especialistas externos, os membros da equipe devem cuidar para que não sejam a ele atribuídas atividades cuja competência seja exclusiva dos auditores de controle externo, previstas no art. 6º da LC 622/2012 (NBASP 30/53-54).

Desse modo, os tribunais de Contas são responsáveis por criar um ambiente de aprendizagem contínua e por dar condições que permitam aos auditores de controle externo aplicar e desenvolver suas competências. No TCEES, os programas e estratégias de treinamento da Escola de Contas Públicas buscam promover o desenvolvimento profissional contínuo e devem incluir a formação baseada nos níveis mínimos de qualificação, experiência e competência necessários para realizar auditorias. É necessário ressaltar que o papel central desempenhado pela Escola não exime as demais unidades do Tribunal, nem suas lideranças, de contribuir com a construção de capacidade dos auditores (NBASP 12/12; 82-83 e 30/55).

Não obstante seja papel do TCEES incentivar o intercâmbio de conhecimento e a capacitação de seus auditores e garantir que eles tenham as competências profissionais e o apoio de colegas e da gestão para realizar seu trabalho, os auditores de controle externo compartilham a responsabilidade pela continuidade de seu desenvolvimento profissional, a fim de se manterem devidamente atualizados e capacitados, inclusive estarem apropriadamente informados acerca de novos eventos, métodos, técnicas, ferramentas, procedimentos, legislação e pronunciamentos profissionais voltados para o adequado exercício das auditorias (NBASP 12/85-86).

2.4 GESTÃO DA INDEPENDÊNCIA E OBJETIVIDADE

É requisito para a credibilidade dos trabalhos realizados pelos tribunais de contas que eles sejam reconhecidos como instituições justas e imparciais. Para isso, é essencial que seus auditores sejam independentes, atuem com imparcialidade e isenção e que seus trabalhos sejam objetivos (NBASP 30/44).

Dessa forma, o auditor de controle externo do TCEES deve demonstrar comportamento profissional e integridade, ser objetivo, possuir a competência profissional requerida, exercer o devido zelo e manter tanto a independência de fato – situação que permite o desempenho de atividades sem que estas sejam afetadas por influências que comprometam o julgamento profissional, permitindo, assim, que um indivíduo aja com integridade, objetividade e ceticismo profissional – como a independência aparente – caracterizada pela ausência de circunstâncias que fariam com que uma parte interessada, razoavelmente bem informada, tendo conhecimento de informações relevantes, viesse a ter dúvidas razoáveis da integridade, da objetividade ou do ceticismo profissional do auditor, ou a concluir que esses princípios foram comprometidos. Logo, ele deve se esforçar para permanecer objetivo, para que as constatações e conclusões sejam imparciais e sejam vistas como tais por terceiros (NBASP 30/45 e 4000/46;48).

Como é responsabilidade dos tribunais de contas assegurar que se mantenha a independência em todas as fases da fiscalização e prevenir situações que possam afetar ou parecer afetar o desempenho de suas funções com independência, eles devem estabelecer uma estrutura para identificar e aplicar controles para mitigar as ameaças significativas à independência, bem como devem fornecer orientação e direcionamento a seus auditores nesse sentido. Desse modo, no TCEES, está impedido de executar determinada fiscalização o auditor de controle externo que possua ou tenha tido, conforme o caso, em relação à entidade fiscalizada, à parte responsável ou ao objeto da fiscalização (NBASP 10/20;23 e 30/42):

- 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, sejam responsáveis pela contabilidade, finanças ou demais áreas de decisão e outros responsáveis pela guarda e aplicação de recursos da entidade fiscalizada (NBASP 10/24);
- 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 cinco últimos anos (NBASP 10/25 e 30/47:d);
- c) Participação direta ou indireta como acionista ou sócio, inclusive como investidor, em fundos cuja entidade fiscalizada seja majoritária na composição da respectiva carteira (NBASP 10/25);
- 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 (NBASP 10/23);
- e) Litígio contra a entidade fiscalizada (NBASP 10/23);
- f) Participação em trabalhos de auditoria acerca da mesma questão sob o manto de outra organização (NBASP 30/47:d);
- g) Função ou cargo incompatível com a atividade de auditoria do setor público (NBASP 10/23); e
- h) Qualquer outra situação de conflito de interesses no exercício da auditoria do setor público (NBASP 10/23).

Como forma de prevenção ao conflito de interesses, periodicamente, as unidades técnicas, na medida do possível, devem promover rodízio dentre os auditores designados para fiscalizar cada entidade. Nos casos em que tal rodízio não for viável, seja em razão da indisponibilidade de recursos, seja em consequência da especialização necessária para a realização da fiscalização, as unidades técnicas

devem prover salvaguardas apropriadas, especialmente a nível de revisão e supervisão das atividades (NBASP 30/43).

Como salvaguarda à independência do TCEES e o objetivo de evidenciar o atendimento aos requisitos éticos exigidos para a atuação nas atividades de auditoria do setor público, os auditores de controle externo designados para participar de qualquer etapa do trabalho de fiscalização deverão assinar o **termo de cumprimento de requisitos éticos**, consoante modelo contido na Figura 12 (p. 149), Apêndice deste Manual (NBASP 30/47:a).

CONSULTA PÚBLICA

3 Processo de Trabalho de Auditoria

O processo de trabalho de auditoria é a ordenação lógica de todo o seu processo, em fases claras, objetivas e bem definidas, desde o planejamento estratégico do TCEES, passando pelo planejamento geral das ações de controle externo, pela inicialização de cada fiscalização, o seu planejamento, execução e comunicação de resultados até o controle de qualidade. Numa visão sistêmica, é ilustrado na Figura 4, abaixo.



Fonte: 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. p. 41.

Os requisitos do processo de trabalho de auditoria no TCEES, em acordo ao ilustrado na Figura 4, acima, são as normas jurídicas dirigidas às ações de controle externo – por exemplo, normas constitucionais que lhe atribuem competência para efetuar auditorias e aquelas incluídas na LC 621/2012 e no RITCEES aplicáveis às fiscalizações –, os pronunciamentos profissionais da INTOSAI, as NBASP, os manuais de fiscalização – inclusive este Manual de Auditoria de Conformidade – e as orientações técnicas aprovados ou adotados pelo Tribunal, bem como o objetivo e escopo de cada auditoria em particular.

Nesse contexto, os insumos da auditoria no TCEES, que serão utilizados para produzir seus resultados, são essencialmente informações. Abrangem informações sobre os objetos da fiscalização – seja sobre políticas públicas, seja sobre

entidades, programas, projetos e atividades do setor público, inclusive acerca de sua relevância e dos riscos relacionados –, os critérios de auditoria – disposições normativas e padrões técnicos e operacionais aplicáveis aos objetos fiscalizados – e sobre as condições ou situações reais encontradas em objetos sob fiscalização.

Os fornecedores do processo, também ilustrados na Figura 4, acima, são os provedores das “informações requeridas”. Na metodologia do TCEES estes fornecedores são denominados “fontes de informações” e incluem sistemas organizacionais e estruturadores das Administrações estadual e municipais, legislação e normas específicas, outros órgãos de controle, gestores e demais agentes públicos, mídia, etc. Por sua vez, os recursos do processo dizem respeito a todos os recursos materiais, tecnológicos e humanos necessários para realizar a fiscalização, 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.

Ainda na Figura 4, 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.

Finalmente, no processo de trabalho de auditoria, os clientes do processo são os usuários previstos. Conforme apresentado no capítulo 1 (p. 17), geralmente incluem o povo e o Poder Legislativo, dentre outros usuários que utilizam as informações geradas para a tomada de suas decisões.

Neste ponto, cabe recorrer à legislação para fincar as bases do processo de auditoria no Tribunal. Compete ao TCEES, conforme os arts. 71, inciso IV, da CF/1988, e 71, inciso V, da CE/1989, realizar auditorias. Tais fiscalizações, de acordo com os referidos dispositivos, ocorrem por iniciativa do próprio Tribunal ou por iniciativa do Poder Legislativo.

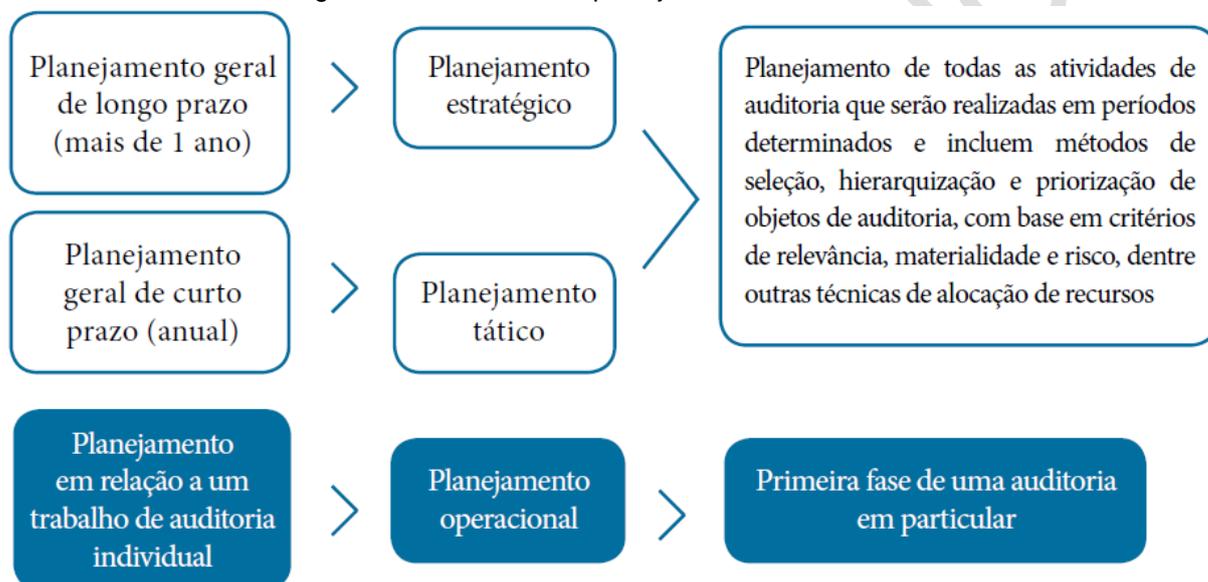
Quanto às auditorias realizadas por iniciativa do Poder Legislativo, de acordo com o artigo 92 da LCE 621/2012, são competentes para solicitá-las ao TCEES a Assembleia Legislativa do Estado do Espírito Santo e as câmaras municipais, bem como suas comissões permanentes ou de inquérito. O Tribunal deverá atendê-las, iniciando a auditoria no prazo de até 180 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 define diretrizes para as ações de controle externo, etapa direcionadora das ações de fiscalização que possibilita ao Tribunal atuar efetivamente, segundo critérios de relevância – materialidade –, risco e oportunidade. Nesta etapa, são estabelecidas as áreas significativas e/ou áreas com potencial risco de não conformidade e definidos os critérios para a priorização da análise de processos e

para a elaboração do Plano Anual de Controle Externo (PACE), o que inclui as auditorias, além dos outros instrumentos de fiscalização (NBASP 4000/64;67;70).

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 4, 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 5, abaixo.

Figura 5 - Dimensões do planejamento de auditoria



Fonte: BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **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. p. 45.

Descendo em escala de planejamento, observe-se que nas fiscalizações por iniciativa própria, as auditorias devem obedecer ao PACE, elaborado anualmente – que é o planejamento geral de curto prazo, indicado na Figura 5, acima –, conforme prevê o art. 102 da LC 621/2012 c/c o art. 197 do RITCEES. O PACE é o instrumento direcionador das ações de controle externo e contempla, além das auditorias, as inspeções, os levantamentos, os acompanhamentos e os monitoramentos a serem realizados em determinado ano (NBASP 4000/64).

Construído com base em critérios de seletividade e avaliação de riscos (NBASP 4000/64), o PACE 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 PACE não compõem o objeto deste

Manual, antes são regulados pela LOTCEES, pelo RITCEES e por atos normativos específicos.

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 adotados para a inicialização da auditoria. Tais procedimentos, que a rigor se encontram já na fase de planejamento em relação a um trabalho de auditoria individual – integrante da terceira etapa representada na Figura 5, acima. –, são tratados isoladamente no capítulo 4 (p. 45) 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 5, acima. Nessa fase, conforme apresentado no capítulo 7 (p. 62), além de providências administrativas preliminares, a equipe de fiscalização deve construir a visão geral do objeto, inventariar e avaliar 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 fiscalização, dentre outras atividades.

Concluído e aprovado o planejamento da auditoria, segue-se à fase de execução. Nela, como detalhado no capítulo 9 (p. 96) deste Manual, são executados os procedimentos planejados, desenvolvidos os eventuais achados de auditoria, identificados as partes responsáveis, obtida a opinião da entidade fiscalizada e desenvolvidas as conclusões e propostas de encaminhamento.

Executada a auditoria, passa-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 (p. 122) deste Manual, além do preenchimento de formulários relativos ao controle de qualidade das auditorias, vide capítulo 13 (p. 143). Todas as fases, vale dizer, devem ser devidamente acompanhadas pelo auditor de controle externo responsável pela supervisão do trabalho de auditoria.

4 Inicialização da Fiscalização

Tendo o Plenário do TCEES determinado a realização de certa fiscalização, 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:

- a) A estimativa inicial do prazo da fiscalização;
- b) A definição do perfil e da quantidade de auditores de controle externo necessários à composição da equipe de fiscalização;
- c) A indicação dos auditores de controle externo que comporão a equipe;
- d) A indicação do auditor de controle externo que exercerá a liderança da equipe;
- e) A indicação do auditor de controle externo responsável pela supervisão dos trabalhos de fiscalização; e
- f) A designação formal da equipe de fiscalização, incluindo o líder de equipe e o supervisor do trabalho.

Como dito anteriormente, a fase de planejamento da fiscalização 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 determinou a realização da fiscalização, as razões que a motivaram, o seu objeto e as características da entidade a ser fiscalizada, o chefe da unidade técnica deve estimar o prazo total de duração do trabalho, consideradas as fases de planejamento, execução e elaboração de relatório.

4.2 DEFINIÇÃO DA EQUIPE DE FISCALIZAÇÃO

O TCEES tem a responsabilidade de assegurar que as fiscalizações sejam realizadas por auditores de controle externo com conhecimentos e habilidades apropriados e adequados para concluí-las com sucesso (NBASP 30/49). Logo, a definição da equipe de fiscalização envolve a definição do perfil profissional, da quantidade de auditores de controle externo necessários à composição da equipe e de quais serão os auditores que efetivamente comporão a equipe.

4.2.1 Definição do perfil profissional

Devem ser designados para executar as fiscalizações 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. Ao designar a equipe, o chefe da unidade técnica deve procurar distribuir os profissionais de acordo com a natureza do trabalho e com a formação, as habilidades e a experiência de cada profissional (NBASP 12/77, 100/39 e 400/45).

Portanto, entenda-se por perfil profissional um conjunto de atributos requeridos, entre os quais se destacam: i) área de formação e especialização; ii) qualificação técnica; iii) atitude; e iv) experiência profissional.

A avaliação do perfil profissional deve considerar, inclusive, as técnicas e os procedimentos específicos a serem aplicados (NBASP 4000/87-a). Em muitos casos, o trabalho a ser desempenhado requererá conhecimentos ou experiências específicos. Dessa forma, é necessária a cuidadosa identificação dos perfis requeridos para o desempenho das fiscalizações.

Portanto, a definição da equipe de fiscalização depende das características do trabalho, seus objetivos e prazos, com ênfase para o: i) aproveitamento da experiência prática e compreensão do pessoal da equipe em relação à área a ser fiscalizada (NBASP 4000/87-c); e ii) estabelecimento da prática de rodízio periódico dos auditores de controle externo responsáveis pela execução das fiscalizações, de modo a assegurar a sua independência em relação às entidades fiscalizadas (NBASP 30/43).

4.2.2 Definição da quantidade de auditores de controle externo

Como já foi dito, o TCEES tem a responsabilidade de assegurar que as fiscalizações sejam realizadas por auditores de controle externo em quantidade adequada (NBASP 12/77, 100/39 e 400/45). Logo, a quantidade de auditores 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.

4.2.3 Indicação dos membros da equipe de fiscalização

Tendo em vista o perfil profissional e a quantidade necessários – definidos, respectivamente, nos moldes das seções 4.2.1 (p. 46) e 4.2.2 (p. 46) deste Manual,

o chefe da unidade técnica deve indicar os auditores de controle externo que efetivamente comporão a equipe de fiscalização, devendo, ao menos, um dos membros da equipe ter realizado fiscalização anterior pelo TCEES.

Quando a fiscalização demandar a participação de auditores lotados em mais de uma unidade técnica, o chefe de cada uma deve indicar os profissionais da sua unidade para integrar a equipe.

Previamente à designação formal da equipe, o chefe da unidade técnica comunicará ao auditor de controle externo a intenção de efetuar sua designação e a dos demais membros da equipe para a realização de certa fiscalização. Então, antes do seu início, este deve obter conhecimento preliminar das atividades a serem fiscalizadas e das exigências para a realização do trabalho, de modo a avaliar se, coletivamente, a equipe possui ou tem acesso aos conhecimentos e às habilidades necessários para concluí-lo com êxito (NBASP 100/39 e 400/45).

Realizada tal avaliação, caso o auditor indicado conclua que a equipe não possui, nem tem acesso – considerando inclusive a possibilidade de se recorrer a outros auditores de controle externo do TCEES ou a especialistas externos para fornecer conhecimento ou realizar tarefas específicas –, aos conhecimentos e habilidades apropriados para realizar a fiscalização, deve, motivadamente, informar ao chefe da unidade técnica a sua conclusão (NBASP 100/39;48 e 4000/88).

Nesse momento, o auditor de controle externo deve avaliar, também, se atende aos requisitos éticos exigidos para a atuação na fiscalização para a qual foi indicado. Caso verifique que não cumpre alguma das condições elencadas na seção 2.4 (p. 38) deste Manual, deverá, motivadamente, informar tal fato ao chefe da unidade técnica. Caso satisfaça a todos os requisitos, deve firmar, após a sua formal designação, o **termo de cumprimento de requisitos éticos**, gerado automaticamente pelo módulo de fiscalização do e-TCEES (NBASP 30/47-a).

É necessário destacar que a vigilância dos auditores de controle externo em relação ao cumprimento dos requisitos éticos deve perdurar enquanto durar a fiscalização. Portanto, se, no curso dos trabalhos, sobrevier ao membro designado – ou chegar ao seu conhecimento –, inclusive o supervisor, alguma condição que o faça deixar de cumprir algum requisito ético, deve, motivadamente, informar aos demais membros da equipe e ao chefe da unidade técnica a alteração de sua condição. Em seguida, deve gerar e assinar o **termo de descumprimento superveniente de requisito ético**, no e-TCEES, cujo modelo é apresentado na Figura 13 (p. 151), no apêndice deste Manual. Nas hipóteses em que isso ocorrer, o chefe da unidade técnica deve alterar a designação, com o afastamento desse auditor do trabalho, e adotar as medidas necessárias à assegurar a revisão das atividades por ele executadas enquanto integrava a equipe de fiscalização (NBASP 30/47-c).

4.2.4 Indicação do líder da equipe de fiscalização

Dentre os indicados para compor a equipe de fiscalização, o chefe da unidade técnica 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 fiscalizações e capacidade de organização e direção (NBASP 40/P-5, 100/38, 200/45 e 4000/82;84).

Na hipótese de a fiscalização exigir a participação de auditores lotados em mais de uma unidade técnica, a definição do líder da equipe caberá ao chefe cuja unidade técnica seja competente para instruir o processo de fiscalização relacionado. As responsabilidades específicas de liderança de equipe são apresentadas na seção 5.2 (p. 52) deste manual.

4.2.5 Indicação do supervisor da fiscalização

A supervisão da fiscalização deve ser exercida pelo chefe da unidade técnica ou por auditor de controle externo – ocupante ou não de cargo em comissão ou função de confiança – por ele indicado (NBASP 30/55-b, 40/P-5, 100/38 e 4000/82;90-i). Do auditor que supervisiona a fiscalização espera-se que tenha competência e conhecimento em metodologias de auditoria; planejamento e monitoramento de trabalhos; gestão de projetos; pensamento estratégico; visão prospectiva e resolução de problemas (NBASP 3000/67).

No caso de fiscalização da qual participem auditores lotados em mais de uma unidade técnica, a supervisão da equipe caberá ao chefe da unidade técnica competente para instruir o processo de fiscalização relacionado ou a auditor de controle externo por ele indicado. A abrangência da supervisão dos trabalhos e as responsabilidades do supervisor são tratadas na seção 5.1 (p. 50) deste manual.

4.3 DESIGNAÇÃO FORMAL DA EQUIPE DE FISCALIZAÇÃO

A designação da equipe de fiscalização, bem como do líder de equipe e do responsável pela supervisão dos trabalhos, deve ser realizada, formal e nominalmente, pelo Secretário-geral de Controle Externo, com base na indicação realizada pelo chefe da unidade técnica, na forma apresentada, respectivamente, nas seções 4.2.3 a 4.2.5 (p. 46 a 48) (NBASP 40/34 e 100/48).

Tal designação deve ser feita mediante emissão do Termo de Designação, no sistema e-TCEES, com a identificação do líder de equipe, dos demais membros da equipe e do supervisor, da entidade fiscalizada e do período necessário à realização da fiscalização – fases de planejamento, execução e elaboração do relatório.

Nas hipóteses de afastamento legal do supervisor, a designação para supervisão dos trabalhos, automaticamente, recai em seu respectivo substituto. Caso não haja substituto, tal responsabilidade é do chefe da unidade técnica, ou de seu substituto, conforme o caso.

Convém destacar que o Termo de Designação credencia o auditor de controle externo para planejar, supervisionar, liderar, executar e relatar fiscalizações, sendo-lhe asseguradas as prerrogativas elencadas na seção 2.1 (p. 32) deste manual, a partir da expedição e durante o prazo estabelecido naquele documento.

Caso, no decorrer da fiscalização, em qualquer de suas fases, o chefe da unidade técnica verifique a necessidade de modificar a composição da equipe, substituir o seu líder ou supervisor, acrescentar, retirar ou substituir entidade fiscalizada ou estender ou reduzir o prazo para a realização dos trabalhos, deve propor ao Secretário-geral de Controle Externo a alteração, por meio da emissão de novo Termo de Designação. Tal providência também deve ser realizada no módulo de fiscalização do e-TCEES.

5 Supervisão, Liderança e Comunicação

5.1 SUPERVISÃO

A supervisão e a revisão dos trabalhos são elementos fundamentais do processo de controle de qualidade das fiscalizações e são entendidas como o 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 (NBASP 40/32).

O trabalho dos auditores, em todas as fases de qualquer fiscalização, deve ser adequadamente supervisionado para controlar a qualidade, contribuir com o desenvolvimento da equipe e garantir que os objetivos sejam atingidos. Destaque-se que, embora o nível de supervisão exercido possa variar dependendo da proficiência e experiência da equipe e da complexidade do objeto da fiscalização, ela deve ser realizada seja qual for a competência individual dos auditores de controle externo designados para a fiscalização (NBASP 3000/67).

O foco da supervisão deve se dirigir tanto ao conteúdo como para a observância da metodologia de auditoria (NBASP 40/42-53). Isso implica assegurar que:

- a) Os membros da equipe tenham uma clara e consistente compreensão do projeto de fiscalização e alcancem os objetivos estabelecidos para o trabalho (NBASP 4000/137-142);
- b) A auditoria seja realizada de acordo com as NBASP, com este Manual de Auditoria de Conformidade e com as demais normas, inclusive pronunciamentos profissionais, do TCEES aplicáveis (NBASP 40/45);
- c) O projeto de auditoria e a estratégia de ação nele prevista visem a achados relevantes e sejam seguidos, a menos que alguma alteração seja autorizada (NBASP 400/56 e 4000/41;159;184-187);
- d) A documentação de auditoria, incluídos os papéis de trabalho, seja analisada e revisada conjuntamente com a equipe e contenha as evidências que suportem adequadamente os achados, as opiniões, conclusões e propostas de encaminhamento (NBASP 40/51, 100/42;50, 400/48 e 4000/89-95);
- e) O relatório da fiscalização inclua os achados relevantes, refletidos na documentação de auditoria, bem como as opiniões, conclusões e propostas de encaminhamento formuladas pela equipe de fiscalização (NBASP 100/51, 400/59 e 4000/205;210); e

- f) As alterações e melhorias necessárias à realização de futuras fiscalizações sejam identificadas, registradas e levadas em conta nos futuros planejamentos de fiscalização e em atividades de desenvolvimento de pessoal (NBASP 30/49-c, 100/39, 400/45 e 4000/82).

Para tanto, a supervisão deve ser um processo contínuo, realizado à medida que se desenrola cada fase da fiscalização. Logo, todo o trabalho, desde seu planejamento até a conclusão do relatório, deve ser supervisionado pelo auditor de controle externo indicado e formalmente designado para tal, respectivamente, na forma apresentada nas seções 4.2.5 (p. 48) e 4.3 (p. 48) deste Manual (NBASP 4000/82).

Portanto, uma vez designado, compete ao supervisor da fiscalização, além do que já foi apresentado acima, as seguintes atribuições:

- a) Orientar a equipe quanto à vinculação ao objetivo da fiscalização e à aderência às NBASP, ao Manual de Auditoria de Conformidade e às orientações técnicas aprovadas e adotadas pelo TCEES (NBASP 40/45);
- b) Acompanhar o desenvolvimento dos trabalhos desde o início do planejamento até a conclusão do relatório, inclusive realizando o controle dos prazos, dos recursos e custos previstos e realizados (NBASP 20/42, 40/50, 400/59 e 4000/82;84;207);
- c) Definir, em conjunto com a equipe, a metodologia a ser utilizada, orientando a equipe na definição do projeto de fiscalização e dos procedimentos a serem executados (NBASP 4000/140);
- d) Revisar e aprovar o projeto de fiscalização, especialmente a visão geral do objeto, a matriz de possíveis questões de auditoria e escopo (PQAE) e a matriz de planejamento, antes do início da execução, conforme seção 7.10 (p. 82) deste Manual (NBASP 100/45, 400/52 e 4000/81;131);
- e) Promover esforços para que a equipe possua todos os auditores de controle externo necessários, tanto quantitativa quanto qualitativamente, e disponha, tempestivamente, dos recursos materiais, tecnológicos e de qualquer outra natureza, necessários ao cumprimento do projeto de fiscalização (NBASP 100/39, 400/45 e 4000/88);
- f) Analisar, juntamente com a equipe, a matriz de achados, tratada no capítulo 10 (p. 104) deste Manual, cuja elaboração deve se realizar na fase de execução (NBASP 100/42 e 4000/89;144-152;179-183);
- g) Analisar, juntamente com a equipe, a matriz de responsabilização (NBASP 100/42 e 4000/89;153-157), apresentada no capítulo 11 (p. 115) deste Manual;
- h) Avaliar o cumprimento do planejamento e do projeto de fiscalização, cuidando para que as etapas planejadas e eventualmente não cumpridas do projeto de fiscalização sejam justificadas nos papéis de trabalho (NBASP 4000/90);

- i) Preencher e assinar, no e-TCEES, após a conclusão do relatório, os formulários de avaliação da qualidade exigidos pelo sistema de controle da qualidade das fiscalizações do Tribunal (NBASP 40/P-5); e
- j) Sempre que possível e relevante, participar das reuniões de apresentação e de encerramento, previstas nas seções 9.1 (p. 96) e 9.8 (p. 103).

A fim de 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 (NBASP 40/51). Nesse ínterim, com vistas à formalização da supervisão, deverá constar, obrigatoriamente, manifestação do supervisor por meio da aposição de assinatura ou informação, nos seguintes produtos gerados durante a fiscalização:

- a) Projeto de fiscalização (vide seção 7.10, p. 82), especialmente:
- b) Visão geral do objeto (vide seção 7.2, p. 64);
- c) Matriz de possíveis questões de auditoria e escopo (PQAE) (vide seção 7.4, p. 70);
- d) Matriz de planejamento (vide capítulo 8, p. 84);
- e) Matriz de achados (vide capítulo 10, p. 104);
- f) Matriz de responsabilização (vide capítulo 11, p. 115); e
- g) Relatório de fiscalização (vide capítulo 12, p. 122).

A assinatura do supervisor nos produtos da etapa de planejamento – projeto de fiscalização, especialmente, visão geral do objeto e matrizes PQAE e de planejamento – significa que tomou conhecimento e que concorda com o conteúdo neles expresso. Nos produtos das etapas seguintes – matrizes de achados e de responsabilização e relatório de fiscalização –, a assinatura do supervisor significa que deles tomou conhecimento.

No caso do supervisor discordar do conteúdo desses últimos produtos, deverá, ainda assim, por sua assinatura e, se julgar conveniente, expressar sua opinião em termo apropriado, preservando a independência da equipe (NBASP 40/46 e 3000/80).

5.2 LIDERANÇA DE EQUIPE DE FISCALIZAÇÃO

A indicação e designação do auditor de controle externo líder da fiscalização devem ser realizadas, dentre os membros da equipe, observando os critérios apresentados nas seções 4.2.4 (p. 48) e 4.3 (p. 48) deste Manual.

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

- 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 (NBASP 3000/80);
- b) Representar a equipe de fiscalização perante a organização fiscalizada, providenciando a entrega do ofício de apresentação ao dirigente – ou a representante por ele designado – e a emissão dos ofícios de requisição de documentos e de informações e se responsabilizando pela coordenação das reuniões com os fiscalizados (NBASP 100/43 e 400/49);
- c) Zelar pelo cumprimento dos prazos (NBASP 12/76, 400/59 e 4000/207);
- d) Revisar a documentação de auditoria (NBASP 100/42, 400/48 e 4000/89-95);
- e) Revisar e entregar a versão final do relatório, com a anuência dos demais membros da equipe;
- f) Assegurar que os formulários exigidos pelo sistema de controle de qualidade do TCEES, sejam preenchidos, em conjunto com os demais membros da equipe, e assinados no e-TCEES (NBASP 40/P-5); e
- g) Registrar as eventuais discordâncias relevantes quanto à não aprovação de quaisquer aspectos das matrizes PQAE e de planejamento pelo supervisor. Tal registro deve constar em apêndice do projeto de fiscalização (NBASP 40/46).

Cabe ressaltar que, do mesmo modo que a supervisão, todo o trabalho deve ser revisado pelo líder da equipe de fiscalização, antes da emissão do relatório, pois também a revisão deve ser feita à medida que cada parte da fiscalização é concluída. O papel da revisão é assegurar que: i) todas as informações, conclusões, opiniões e propostas de encaminhamento apresentadas no relatório da fiscalização estejam baseadas em evidência suficiente e apropriada (NBASP 100/51, 400/58 e 4000/144-157); e ii) todas os achados relevantes tenham sido devidamente identificados, suficiente e apropriadamente evidenciados e adequadamente relatados no relatório da fiscalização (NBASP 100/51, 400/59 e 4000/205).

A evidência do exercício da liderança se dá mediante o visto de revisão na documentação de auditoria. Os papéis de trabalho elaborados pelo líder devem ser revisados por outro membro da equipe.

5.3 COMUNICAÇÃO ENTRE EQUIPE DE FISCALIZAÇÃO E SUPERVISOR

Durante toda a fiscalização, inclusive na fase de execução, deve ocorrer constante troca de informações entre a equipe e o supervisor (NBASP 4000/82).

A troca de informações ao longo do trabalho se destina a manter o supervisor informado acerca do andamento da fiscalização 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 fiscalização 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 art. 199 do RITCEES, devem ser comunicadas imediatamente ao supervisor, com fins de orientação quanto às providências apropriadas. Da mesma forma, verificado procedimento do qual possa resultar dano ao erário ou irregularidade grave, conforme preveem os arts. 104 da LC 621/2012 e 200 do RITCEES, a equipe deve levar, de imediato, os fatos ao conhecimento do supervisor da fiscalização, a fim de receber orientação quanto às medidas tempestivas adequadas para eliminar ou minimizar os efeitos da situação constatada.

5.4 COMUNICAÇÃO COM A ENTIDADE FISCALIZADA 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 chefe da unidade técnica deve encaminhar, com a antecedência necessária, **ofício de comunicação de fiscalização**, conforme modelo constante da Figura 14 (p. 152), no apêndice deste Manual, ao dirigente da entidade, informando que ela se encontra sob fiscalização, o objetivo e a deliberação que a originou e a data provável para apresentação da equipe. Nesse ofício inicial, deve-se solicitar, quando for o caso, documentos e informações, disponibilização de ambiente reservado e seguro para a instalação da equipe, designação de uma pessoa de contato da entidade e conta de usuário e senha para acesso a sistemas de tecnologia da informação e comunicação da entidade (NBASP 100/43, 400/49 e 4000/97). 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 – ainda que, eventualmente, seja realizada por meio eletrônico, como a videoconferência –, tratada na seção 9.1 (p. 96), deste Manual.

No início da execução dos trabalhos, a equipe deve realizar – presencial ou virtualmente – reunião de apresentação com os dirigentes e demais responsáveis pela governança da entidade fiscalizada, ou com representantes designados por eles, oportunidade em que deve se identificar formalmente, entregar o **ofício de apresentação** assinado pelo chefe da unidade técnica – vide modelo na Figura 15 (p. 153), apêndice – e esclarecer os objetivos, o escopo e os critérios da auditoria (NBASP 4000/97). Deve constar do ofício de apresentação a informação de que a entidade encontra-se sob fiscalização, a solicitação, quando for o caso, de disponibilização de ambiente reservado e seguro para a instalação da equipe, conta de usuário e senha para acesso aos sistemas de tecnologia da informação e comunicação e designação de uma pessoa de contato da entidade, 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 fiscalização deve se apresentar aos responsáveis pelas áreas que serão fiscalizadas, esclarecendo o objetivo, os critérios e o escopo da fiscalização (NBASP 4000/97-98).

Vale dizer que não há impedimento de que a equipe técnica, caso julgue necessário, visite a entidade fiscalizada, durante a fase de planejamento. Nesses casos, deve 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**, tomando-se como referência o modelo apresentado na Figura 16 (p. 154), incluso no apêndice deste Manual.

O ofício de requisição deve ser entregue mediante atestado de recebimento na segunda via ou confirmação de recebimento eletrônica, a qual se constitui 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 fiscalização deve 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 com antecedência, pessoal ou eletronicamente.

Deve-se observar que tanto o ofício de apresentação como eventuais reiteraões de ofício de requisição devem alertar ao responsável para as penalidades previstas nos arts. 135, incisos V e VI, da LC 621/2012, e 389, incisos V e VI, do RITCEES, no caso de sonegação de processo, documento ou informação.

Os comentários da entidade responsável acerca dos achados de auditoria devem ser colhidos por escrito ao longo da fase de execução, por intermédio de **ofício de requisição específico**, cujo modelo é apresentado na Figura 17 (p. 155), apêndice, evitando-se mal-entendidos e minimizando o recolhimento de informações posteriores (NBASP 400/59 e 4000/209). Cópia de tais ofícios de requisição devem ser encaminhadas, para ciência, aos responsáveis pela auditoria interna da entidade fiscalizada, que poderão apresentar seus próprios comentários, se desejarem (NBASP 100/39). Deve ficar claro que a obtenção dos comentários da entidade não supre a necessidade de citação, nos casos em que seja necessária a responsabilização, conforme previsto na LC 621/2012 e no RITCEES.

Ao término da fase de execução, deve ser realizada reunião de encerramento – presencial ou virtualmente – com os dirigentes e responsáveis da entidade fiscalizada, ou com representantes designados por eles, para a apresentação verbal dos principais achados da auditoria (NBASP 4000/99-100), conforme apresentado na seção 9.8 (p. 103) deste Manual. Por isso, sempre que possível, os achados identificados ao longo da execução devem ser discutidos com o supervisor previamente à reunião de encerramento.

Na apresentação dos achados de auditoria, deve-se mencionar a situação encontrada, o critério de auditoria, as causas e os efeitos. Essa reunião não é o momento oportuno para discussão de propostas de responsabilização das partes responsáveis. Por outro lado, em regra, é uma oportunidade apropriada para debater sobre possíveis propostas de recomendações e determinações.

Na reunião, deve ser informado aos dirigentes e responsáveis da entidade fiscalizada, ou aos representantes designados por eles, que os achados apresentados são preliminares, de forma que podem ou não constar do relatório da fiscalização, a depender do aprofundamento da análise a ser realizada pela equipe. Deve ser informado, ainda, que podem ser incluídos outros achados.

A apresentação dos achados na reunião de encerramento somente pode ser dispensada nos casos em que represente risco à equipe ou à consecução dos objetivos da fiscalização.

As reuniões de apresentação e de encerramento devem contar, sempre que possível, com a participação de representante da unidade responsável pela auditoria interna da entidade fiscalizada (NBASP 12/87 e 100/39).

6 Documentação de Auditoria

A documentação de auditoria corresponde aos documentos e anotações, preparados em qualquer meio – físico ou eletrônico, inclusive formulários, folhas, fotos, vídeos, áudio etc. –, com evidências e outras informações, elaborados ou não pelos membros da equipe de fiscalização – podem ter sido produzidos por sua solicitação ou sob a sua supervisão ou podem ter sido por eles obtidos no decorrer dos trabalhos –, que fundamentam suas conclusões, opiniões e propostas de encaminhamentos. A documentação de auditoria inclui os papéis de trabalho, que evidenciam as atividades realizadas pela equipe de fiscalização – procedimentos executados, testes realizados e informações obtidas (NBASP 40/51, 100/42, 400/48 e 4000/89-95). Portanto, pode-se tipificar a documentação de auditoria como:

- a) Elaborada pelo auditor de controle externo integrante da equipe: documentação de auditoria que registra evidências obtidas e que é preparada por membro da equipe de fiscalização, à medida que analisa os diversos eventos e transações de entidades, programas ou sistemas auditados, com o objetivo de ter um registro das atividades por executadas no decorrer da fiscalização. São os papéis de trabalho em sentido estrito (NBASP 40/51, 4000/90);
- b) Elaborada por terceiros: documentação de auditoria que registra evidências obtidas e que é preparada pela entidade fiscalizada ou por terceiros não ligados aos trabalhos, a qual pode ser subdividida em:
 - Elaborada por solicitação direta do auditor de controle externo: é a documentação de auditoria preparada pela entidade fiscalizada a pedido do auditor e de uso específico para atender a um determinado procedimento da fiscalização – por exemplo, cartas de confirmação de terceiros ou circularização, resumo de movimentação de bens permanentes e de dívidas de longo prazo; ou
 - Elaborada no exercício das atividades da entidade fiscalizada: todos os demais documentos de auditoria solicitados pelo auditor de controle externo à entidade, que também são utilizadas para registrar ou evidenciar o trabalho executado, suportar e fundamentar os achados, as conclusões, as opiniões e as propostas de encaminhamento.

O objetivo de documentar o trabalho de auditoria realizado é tanto aumentar a transparência sobre ele como permitir a um auditor experiente, sem nenhuma conexão prévia com a fiscalização, entender as questões significativas surgidas durante a sua realização, as conclusões/opiniões alcançadas e os julgamentos profissionais significativos realizados para chegar a elas (NBASP 4000/90). A documentação de auditoria deve ser suficiente para:

- a) Registrar os procedimentos realizados pelo auditor de controle externo e seus resultados, demonstrando se foram executados conforme o planejado (NBASP 4000/90-d-e);
- b) Suportar apropriadamente o relatório de fiscalização, especialmente, os achados, as conclusões, as opiniões e as recomendações do auditor de controle externo (NBASP 4000/90-e);
- c) Indicar os níveis de confiança depositada no sistema de controles internos (NBASP 4000/90-g);
- d) Assegurar a qualidade dos exames (NBASP 4000/90-i);
- e) Facilitar a revisão e a supervisão dos trabalhos executados, inclusive registrando que os trabalhos dos membros da equipe foram apropriadamente supervisionados (NBASP 4000/90-i);
- f) Prover informações para auditores de controle externo que não participaram dos trabalhos, especialmente, por ocasião de fiscalizações subsequentes na entidade (NBASP 100/42, 400/48 e 4000/67-k; 90);
- g) Basear a avaliação de desempenho dos auditores de controle externo (NBASP 40/40);
- h) Possibilitar a continuidade dos trabalhos quando necessária a substituição de membros da equipe de fiscalização; e
- i) Servir como prova por ocasião de processos administrativos e judiciais de qualquer forma relacionados à fiscalização (NBASP 400/14 e 4000/20).

O auditor de controle externo, ao elaborar e organizar a documentação de auditoria, seja em meio físico, seja em meio eletrônico, deve zelar para que os documentos que a compõem sejam escorreitos, objetivos, concisos, claros, completos, exatos e conclusivos. As informações neles registradas devem ser precisas, sem a necessidade de explicações adicionais e sem detalhes desnecessários. A documentação deve incluir todas as informações suficientes, relevantes, materiais, fidedignas, úteis ou necessárias. Elas devem permitir a formação de opinião sobre os trabalhos realizados. Além disso, as evidências devem ser neles registradas sem rasuras, emendas ou distorções, com imparcialidade e isenção, focando os fatos como constatados. Tal registro deve ocorrer de forma lógica e bem ordenada e elas devem ser descritas de forma acabada, terminativa, sem faltar nenhum conteúdo ou significado, incluindo informações precisas, detalhes importantes e cálculos matemáticos corretos, sem erros ou omissões.

Para que a documentação de auditoria detenha os atributos arrolados no parágrafo anterior, os auditores de controle externo devem observar os seguintes cuidados em sua preparação:

- a) O documento de auditoria deve receber um título que indique, ao menos de forma geral, o seu conteúdo;

- b) O documento de auditoria deve identificar os responsáveis por seu preenchimento e por sua revisão, bem como as respectivas datas;
- c) As fontes de informação utilizadas devem ser registradas;
- d) O documento de auditoria elaborado por terceiros deve indicar o responsável por sua elaboração e, quando for o caso, por sua revisão, além das respectivas datas;
- e) Quando manipulado, o documento de auditoria produzido por terceiros e os dados e registros, físicos ou eletrônicos, de imagem, áudio ou vídeo, deverão ter seus originais preservados e identificados;
- f) O documento de auditoria deve 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; e
- g) O tempo despendido para a realização do procedimento registrado no documento de auditoria deve ser mencionado, sempre que possível.

Dada a variabilidade dos objetos e, conseqüentemente, dos procedimentos aplicáveis às fiscalizações, seria impossível a elaboração de um modelo de documento de auditoria satisfatoriamente aplicável a todas as situações. Ainda assim, para servir como referência, no Quadro 2 (p. 158), inclusa no apêndice deste Manual, é apresentado um modelo de **documento de auditoria**.

6.1 CUSTÓDIA, DESTINAÇÃO E GUARDA DA DOCUMENTAÇÃO

Toda a documentação de auditoria, inclusive os papéis de trabalho, independentemente de ter sido elaborada por auditores de controle externo ou por terceiros, é de propriedade do TCEES e, após a sua elaboração ou obtenção, deve ser colocada sob a posse dele. Enquanto estiver em sua custódia, o auditor precisa adotar procedimentos adequados para manter a confidencialidade e a segurança da documentação de auditoria (NBASP 40/52 e 4000/93).

Com a finalidade de lhes dar a apropriada destinação e possibilitar a sua guarda adequada, os auditores de controle externo devem armazenar a documentação de auditoria no módulo de fiscalização do e-TCEES e nas pastas correntes e permanentes da rede corporativa do Tribunal, conforme o caso. Antes de encerrar o trabalho, todos os documentos que, eventualmente, não estiverem em formato eletrônico devem ser digitalizados pela equipe de fiscalização e destinados ao repositório apropriado. Depois da digitalização e de sua revisão, exceto se ainda houver autos físicos, os documentos em meio físico podem ser destruídos.

O módulo de fiscalização do e-TCEES é o repositório prioritário da documentação de auditoria. Em especial, nele devem ser armazenados todos os documentos necessários para respaldar o relatório da fiscalização – incluindo, mas não se limitando, aqueles que devem compor o processo de fiscalização, como evidências dos achados relatados –, evidenciar a conformidade dos trabalhos de fiscalização com as normas de auditoria, facilitar o planejamento, a supervisão e a revisão do trabalho, bem como possibilitar o monitoramento de sua qualidade. Dessa maneira, antes da emissão do relatório de fiscalização, a documentação armazenada no e-TCEES deve ser suficientemente detalhada para permitir a um auditor de controle externo experiente, sem nenhum conhecimento prévio da fiscalização, entender o seguinte: a relação entre o objeto, os critérios, o escopo, a avaliação do risco e o projeto da fiscalização e a natureza, época, extensão e resultados dos procedimentos executados; a evidência obtida para sustentar as conclusões, opiniões e propostas de encaminhamento da equipe de fiscalização; e o raciocínio por trás de todas as questões relevantes que exigiram o exercício do julgamento profissional (NBASP 100/42, 400/48 e 4000/89-95).

Dentre os documentos de auditoria armazenados no e-TCEES, a equipe deve indicar aqueles que compõem o relatório, como apêndices ou anexos, e, portanto, devem ser importados ao processo de fiscalização. É o caso dos documentos necessários à plena compreensão do trabalho realizado – como a última versão da matriz de planejamento – e dos que evidenciam os achados de auditoria e suportam as conclusões, opiniões e propostas de encaminhamento. O projeto de fiscalização e as matrizes de achados e responsabilização, cujo conteúdo principal é reproduzido no relatório de fiscalização, normalmente, não serão juntados ao processo.

Na pasta corrente – organizada no diretório ‘G’ da rede corporativa do TCEES –, os auditores de controle externo devem armazenar todos os documentos de auditoria ainda não transferidos para o módulo de fiscalização do e-TCEES. É o caso, por exemplo, dos papéis de trabalho em elaboração. No decorrer dos trabalhos, devem ser mantidos na pasta corrente os documentos de auditoria cujo formato não seja suportado pelo e-TCEES.

Por outro lado, na pasta permanente – organizada no diretório ‘K’ da rede corporativa do TCEES – os auditores devem armazenar as informações relevantes que possam ser utilizadas em mais de uma fiscalização e que se refiram, em geral, à entidade fiscalizada. Por essa razão, seu conteúdo deve ser constantemente atualizado e estar disponível para leitura de todos os auditores de controle externo do TCEES. São exemplos de informações que devem ser armazenadas na pasta permanente:

- a) Identificação da entidade fiscalizada – nome, natureza jurídica e localização na estrutura governamental;

- b) Missão institucional;
- c) Legislação – ato de criação, estatuto, regimento interno, portarias etc.;
- d) Estrutura organizacional;
- e) Áreas de atuação;
- f) Rol de responsáveis da entidade e respectivos períodos de gestão;
- g) Recursos humanos, distribuídos por unidades administrativas da entidade fiscalizada;
- h) Regime de contratação do pessoal – próprio, contratado, subcontratado;
- i) Relatórios de auditorias internas;
- j) Decisões sobre as prestações de contas dos três últimos exercícios;
- k) Atas de assembleias gerais e de reuniões de diretoria ou de conselho, quando for o caso;
- l) Diretrizes governamentais para a área;
- m) Deficiências e falhas evidenciadas nas últimas contas e fiscalizações;
- n) Orçamento e principais programas, projetos e atividades;
- o) Decisões do Tribunal sobre fiscalizações realizadas na entidade;
- p) Informações necessárias à avaliação do controle interno; e
- q) Relatórios de fiscalizações anteriores.

O prazo para guarda da documentação de auditoria deverá observar as regras de temporalidade adotadas pelo TCEES.

7 Fase de Planejamento da Fiscalização

É com planejamento que se define onde se pretende chegar, o que deve ser feito, quando, como e em que sequência. Assim, pode-se descrever a fase de planejamento da fiscalização como

[...] 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 possível¹⁸.

Percebe-se, desse modo, que o planejamento 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.

Portanto, os auditores de controle externo devem planejar seu trabalho para assegurar que a fiscalização seja conduzida de uma maneira eficiente e eficaz. Do ponto de vista da estratégia de fiscalização, tal planejamento deve definir o escopo, os objetivos e a sua abordagem, sempre considerando a necessidade de se reduzir os riscos de auditoria a um nível aceitavelmente baixo. Sob o aspecto operacional, o planejamento implica estabelecer um cronograma para a fiscalização, definir a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria, designar os membros da equipe de modo apropriado e identificar outros recursos que possam ser necessários, tais como especialistas na matéria (NBASP 100/48).

Para evidenciar o conhecimento produzido e as decisões tomadas na fase de planejamento – inclusive se a execução da fiscalização é possível, o que fazer e como fazê-lo –, em cada fiscalização, a equipe designada para o seu planejamento deve desenvolver e documentar um projeto de fiscalização (NBASP 4000/137-140). Ele é o produto final da fase de planejamento das fiscalizações e deve evidenciar que o planejamento elaborado:

- a) Visa à consecução dos objetivos da fiscalização, mediante execução econômica, eficiente, eficaz, efetiva e oportuna dos trabalhos (NBASP 100/48, 300/37 e 3000/96);
- b) Considera elementos de conhecimento suficiente sobre o objeto e a entidade fiscalizada, sua estrutura, seus objetivos e operações, o ambiente de controle, os controles internos relevantes e os riscos envolvidos (NBASP 400/51-54);

¹⁸ INSTITUTO RUI BARBOSA. **Normas de auditoria governamental (NAG)**: aplicáveis ao controle externo brasileiro. Tocantins: IRB, 2011. p. 55.

- c) Explicita a natureza, época e extensão dos procedimentos a serem realizados e seja suficientemente detalhado de forma a não permitir equívocos na sua execução (NBASP 4000/140-a);
- d) Prevê, para a fase de execução dos trabalhos, prazos compatíveis com a complexidade da tarefa e importância da informação buscada;
- e) Foi objeto de supervisão por auditor de controle externo com as competências, habilidades e experiência profissionais adequadas e envolveu suficiente discussão no âmbito da equipe de fiscalização (NBASP 4000/82;90-i); e
- f) Foi adequadamente testado quanto à viabilidade de sua aplicação, quando necessário, e foi revisado, de forma a permitir a supervisão da execução e, a qualquer tempo, a avaliação das atividades desenvolvidas pelos auditores (NBASP 4000/82;90-i).

Para que os requisitos de planejamento estabelecidos nos pronunciamentos profissionais aprovados ou adotados pelo TCEES sejam atendidos, essa fase pode ser, em geral, dividida em certas etapas – ainda que alguma delas possa ser suprimida em determinadas fiscalizações, por questões de custo-benefício, em função de sua complexidade. Neste Manual, a fase de planejamento das fiscalizações é organizada em torno das seguintes etapas:

- a) Providências administrativas preliminares;
- b) Análise preliminar do objeto da fiscalização – construção da visão geral do objeto, identificação dos usuários previstos e das partes responsáveis (NBASP 4000/101-106;131-136);
- c) Avaliação de riscos e controles (NBASP 4000/52-53;55;140-b);
- d) Elaboração da matriz de planejamento – discussão e delimitação do objetivo, do escopo e dos critérios da fiscalização (NBASP 4000/107-120);
- e) Validação da matriz de planejamento (NBASP 100/45);
- f) Elaboração dos demais papéis de trabalho (NBASP 4000/89;92);
- g) Teste-piloto (NBASP 3000/99); e
- h) Elaboração do projeto de fiscalização (NBASP 4000/137-140).

É importante destacar que as atividades elencadas não necessariamente precisam ser sequenciais. Na realidade, algumas delas podem ser realizadas em paralelo. Para aumentar a possibilidade de executar a contento as atividades necessárias ao alcance dos objetivos da fiscalização, a equipe deve elaborar um cronograma logo no início dos trabalhos e revisá-lo ao final da fase de planejamento.

7.1 PROVIDÊNCIAS ADMINISTRATIVAS PRELIMINARES

Oficialmente, os primeiros passos de um trabalho específico de fiscalização são a indicação da equipe de auditores de controle externo e a sua designação por

intermédio de algum tipo de documento oficial. No TCEES, a designação da equipe de fiscalização, bem como do líder de equipe e do responsável pela supervisão dos trabalhos, é feita por meio do Termo de Designação, na forma e segundo os critérios e requisitos indicados na seção 4.3 (p. 48) deste Manual. Tal providência, apesar de fazer parte do planejamento da fiscalização (NBASP 4000/139-d), por motivo de organização deste Manual, foi detalhada no capítulo 4 (p. 45), referente aos procedimentos de inicialização de fiscalizações.

Ainda como providência administrativa preliminar, sempre que o elemento surpresa não for essencial ao desenvolvimento dos trabalhos, o chefe da unidade técnica encaminhará, com a antecedência necessária, ofício de comunicação de fiscalização ao dirigente da entidade fiscalizada, com o conteúdo exposto na seção 5.4 (p. 54).

Um equívoco a ser evitado é acreditar que, durante a fase de planejamento, a equipe deve se limitar às informações ao seu alcance direto e não pode obter informações junto à entidade fiscalizada. Na realidade, é recomendável que a equipe, sempre que julgar necessário, visite a entidade fiscalizada, requisição dela informações ou realize reuniões, presenciais ou virtuais, com seus colaboradores, ainda durante o planejamento. Nesses casos, a equipe deve apresentar o ofício de comunicação de fiscalização e, caso queira solicitar documentos, deve lançar mão do ofício de requisição, como apresentado na seção 5.4 (p. 54) deste Manual.

7.2 CONSTRUÇÃO DA VISÃO GERAL DO OBJETO

Vencidas as providências administrativas preliminares, começa a etapa de análise preliminar do objeto da fiscalização, na qual a equipe deve reunir um conjunto de informações relevantes para entender a entidade a ser fiscalizada e o seu ambiente, incluindo o controle interno. Tal entendimento deve subsidiar a construção da visão geral do objeto, com a definição adequada do objeto e do objetivo da fiscalização, e guarnecer a equipe de fiscalização do conhecimento necessário para identificar os usuários previstos e as principais partes responsáveis, determinar a materialidade e avaliar o risco de não conformidade e a adequabilidade dos controles internos e formular as questões de auditoria (NBASP 400/52-53; 4000/131-136).

As informações a serem obtidas podem variar conforme o objeto e o objetivo da fiscalização, mas, em geral, devem ser obtidos, em rol não exaustivo, a estrutura organizacional e as operações da entidade fiscalizada, seu orçamento nos últimos anos, programas e ações por ela gerenciados, seu planejamento estratégico e operacional, as leis e os regulamentos pertinentes ao objeto, as políticas,

estruturas, procedimentos, processos e atividades que ajudam a entidade fiscalizada a responder adequadamente aos riscos de não conformidade com os critérios, seus organogramas, fluxogramas, rotinas e manuais, os fatos relevantes publicados pela imprensa acerca do objeto auditado, os trabalhos acadêmicos a ele relacionados, as informações constantes nos relatórios de outras instituições de controle, as informações, decisões, recomendações, determinações e resultados decorrentes de fiscalizações anteriores do TCEES e as contas da entidade referentes aos últimos exercícios, inclusive seu julgamento ou apreciação (NBASP 400/52; 4000/133-136).

Portanto, observa-se que, para determinar a extensão e o alcance da fiscalização que será realizada, a unidade técnica deve dispor de informações relativas aos objetivos relacionados ao objeto e aos riscos relevantes a eles associados, bem como à confiabilidade dos controles adotados para tratar esses riscos. Tais informações devem, preferencialmente, ter sido obtidas em ações de controle anteriores – por meio de levantamento, instrumento de fiscalização cuja principal finalidade é o conhecimento da entidade fiscalizada – e devem ser consideradas no planejamento e na aplicação dos procedimentos de auditoria. Porém, caso a fiscalização seja proposta sem que as informações relativas aos objetivos, riscos e controles do objeto fiscalizado estejam disponíveis – por não ter sido realizado levantamento recente –, tais informações devem ser obtidas na fase de planejamento do trabalho.

Nesse ponto, a análise do grau de definição, prévia à fiscalização, do seu objetivo e do conhecimento disponível sobre o objeto fiscalizado é fundamental para dimensionar o trabalho. Quanto mais genérico o objetivo, maior a necessidade de coletar informações para o especificar.

É importante assegurar que os aspectos centrais do objeto a ser fiscalizado sejam apropriadamente identificados, compreendidos e documentados. A extensão e o nível de detalhamento das informações a serem coletadas devem levar em consideração tanto a natureza do objeto quanto o tempo e os recursos disponíveis. Os auditores devem definir, em cada caso, quais técnicas de auditoria são as mais adequadas à colheita e análise dessas informações, sendo válido destacar a frequente utilidade do mapeamento de processos, das análises RECI, da elaboração da matriz SWOT e da construção do diagrama de Ishikawa (NBASP 4000/160).

As informações coletadas devem ser suficientes, também, para a equipe de fiscalização identificar as principais partes responsáveis e os usuários previstos, elementos das auditorias de conformidade tratados na seção 1.3 (p. 24). A análise stakeholder pode ser particularmente útil à identificação desses elementos.

A equipe de fiscalização deve materializar a visão geral destinada a compor o projeto de fiscalização e, posteriormente, a subsidiar a elaboração de uma das seções do relatório de fiscalização. A visão geral deve conter, ao menos, as seguintes informações:

- a) Descrição do objeto da fiscalização, 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 da fiscalização e riscos relevantes a eles associados, bem como eventuais deficiências de controle interno;
- f) Principais partes responsáveis;
- g) Usuários previstos;

Também na construção da visão geral do objeto, a equipe deve utilizar o julgamento profissional para determinar quais informações serão úteis para o trabalho de fiscalização, uma vez que o volume de informações pode ser grande e o custo de registrar todas as informações pode ser superior aos benefícios.

7.3 DETERMINAÇÃO DA MATERIALIDADE

Entendida a entidade e o seu ambiente, construída a visão geral do objeto da fiscalização e identificados os usuários previstos e as principais partes responsáveis, a equipe deve determinar a **materialidade**. Ou seja, deve definir que questões a respeito do objeto da fiscalização são relevantes quando consideradas as necessidades dos usuários previstos (NBASP 100/41 e 400/47).

Por definição, uma questão pode ser julgada material se o seu conhecimento é suscetível de influenciar as decisões dos usuários previstos. Dessa forma, com base no objeto da fiscalização, os auditores de controle externo devem identificar o nível de não conformidade que provavelmente influenciará as decisões dos usuários previstos. Na identificação da materialidade, os principais fatores a serem considerados são os requisitos obrigatórios aplicáveis ao objeto, o interesse e as expectativas do público, as áreas específicas de foco do Poder Legislativo, as demandas e os financiamentos significativos, bem como a possibilidade de fraude (NBASP 100/41, 400/47 e 4000/126).

O conceito de materialidade inclui a natureza, o contexto e o valor. Determinada questão pode ser material tanto por fatores quantitativos, como o número de pessoas ou entidades afetadas pelo objeto ou os valores monetários envolvidos, como por fatores qualitativos, como a existência de fraude ou o uso indevido de

recursos públicos, independentemente do montante. Portanto, a natureza – as características inerentes de um item ou grupo de itens – ou o contexto em que ela ocorre, também podem tornar uma questão material (NBASP 100/41, 400/47 e 4000/127).

Embora a **materialidade quantitativa** seja utilizada principalmente em trabalhos de certificação, nas auditorias de conformidade de relatório direto, quando aplicável, a equipe deve determiná-la pela aplicação de uma percentagem a uma referência escolhida que reflita o objeto fiscalizado. Tanto a definição da percentagem a aplicar como a escolha da referência depende do julgamento profissional dos auditores e deve considerar as medidas que os usuários previstos são mais suscetíveis a considerar importantes (NBASP 4000/129)¹⁹.

Para aplicação prática, a materialidade quantitativa para o objeto fiscalizado como um todo pode ser denominada de **materialidade global** – também conhecida como materialidade no planejamento. Trata-se do valor mais alto de distorções – entendidas como a diferença material entre a situação encontrada pela equipe de fiscalização e o valor correto segundo os critérios de auditoria – que poderia estar incluído no objeto fiscalizado sem afetar as decisões dos usuários previstos. Dessa maneira, caso o valor de distorções não corrigidas, individualmente ou em conjunto, seja maior que a materialidade global estabelecida para o trabalho, isso significa que há distorções relevantes no objeto e a equipe de fiscalização deve registrar o achado de auditoria no seu relatório (NBASP 200/60 e 4000/185).

Caso não haja sugestão específica em orientação técnica aplicável ao objeto fiscalizado, sugere-se a definição da materialidade global entre 0,5% e 2% do valor base, escolhido como referência. Em qualquer caso, outros percentuais podem ser, fundamentadamente, utilizados pela equipe de fiscalização.

No objeto fiscalizado, pode haver certa área específica mais sensível, na qual distorções acumuladas inferiores à materialidade global sejam suficientes para afetar as decisões dos usuários previstos. Sendo esse o caso, a equipe de fiscalização, com base em julgamento profissional, deve estabelecer um valor de

¹⁹ Por exemplo, para auditorias financeiras, Juliane Madeira Leitão e José Alves Dantas verificaram, em pesquisa realizada nas orientações de trinta e uma EFS, distribuídas pelos cinco continentes, que os valores da despesa, receita e ativo totais são os referenciais mais adotados para o planejamento e a avaliação da relevância das distorções e que o limiar de materialidade global quantitativa - valor a partir do qual as distorções quantitativas são consideradas relevantes -, comumente, é menor ou igual a 2%, cf. LEITÃO, Juliane Madeira; DANTAS, José Alves. Materialidade em auditoria financeira no setor público: a prática internacional e a opinião de especialistas brasileiros. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 19, n. 1, p. 146-166. Disponível em: <https://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/download/936/pdf> . Acesso em: 30 jun. 2020. p. 157-158; 164; *apud* MOUTINHO, Donato Volkers. **Contas dos governantes: apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo pelos tribunais de contas do Brasil**. São Paulo: Blucher, 2020. p. 309.

materialidade específica mais baixo para cada área com essa característica (NBASP 200/60).

Ao utilizar a materialidade quantitativa, além da materialidade global e, quando for o caso, da materialidade específica, a equipe de fiscalização deve determinar a **materialidade para a execução**. Ela é o parâmetro com base no qual os auditores de controle externo devem definir a extensão dos procedimentos a serem executados na fiscalização. Assim, cada parcela do objeto cujo valor ultrapassa a materialidade para a execução deve ser examinada. As distorções eventualmente existentes em parcelas menores do objetivo constituem o erro tolerável do trabalho de auditoria (NBASP 200/61).

Ela deve ser determinada pela aplicação de um percentual que pode variar entre 50% e 75% da materialidade global. Quanto maior for a percepção de risco em relação à entidade e ao seu ambiente, decorrente da construção da visão geral do objeto, menor – mais próximo de 50% – deve ser o percentual estabelecido para a materialidade para a execução e, portanto, mais extensos os procedimentos necessários. Por outro lado, quanto menor for a percepção de risco, maior – mais próximo de 75% – deve ser o percentual estabelecido e mais sucintos os procedimentos.

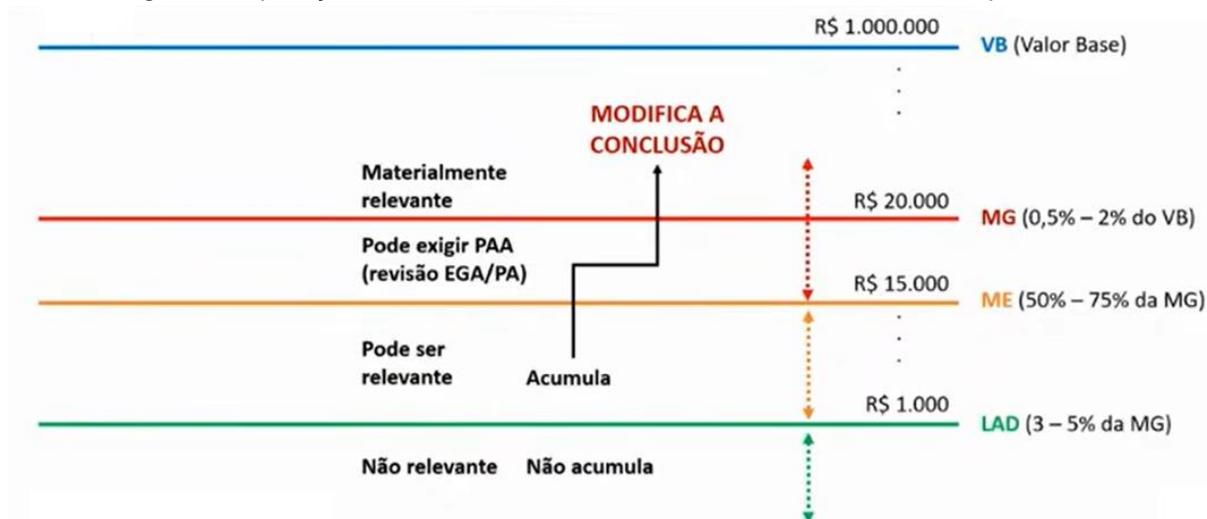
Considerando que o auditor deve acumular distorções identificadas durante a fiscalização que não sejam claramente triviais, uma vez determinadas as materialidades global, específica – quando for o caso – e para a execução, resta à equipe determinar o **limite para a acumulação de distorções**, valor abaixo do qual as eventuais distorções são consideradas claramente triviais – ou não relevantes – e não precisam ser acumuladas porque o auditor espera que a acumulação desses valores não terá efeito relevante sobre o objeto fiscalizado (NBASP 200/62).

Caso não haja sugestão específica em orientação técnica aplicável ao objeto fiscalizado, sugere-se a definição do limite para a acumulação de distorções entre 3% e 5% da materialidade global, a depender da avaliação de riscos. Todavia, outros percentuais podem ser, fundamentadamente, utilizados pela equipe de fiscalização.

A Figura 6, abaixo, ilustra a aplicação do conceito de materialidade em auditoria do setor público. Como se observa, as distorções cujos valores estiverem acima da materialidade global são relevantes. Aquelas cujos valores estiverem entre a materialidade para a execução e a materialidade global podem exigir que o auditor realize procedimentos adicionais de auditoria – revisão do projeto de fiscalização – , com a finalidade de averiguar se existem outras distorções não triviais cujo valor, quando acumulado com as já verificadas, ultrapassa a materialidade global. As distorções cujo valor estiver entre o limite para a acumulação de distorções e a materialidade para a execução podem ser relevantes, de modo que devem ser

acumuladas para apurar se, no conjunto, ultrapassam a materialidade global e, portanto, merecem registro de achado no relatório de fiscalização. Finalmente, as distorções cujo valor estiver abaixo do limite para a acumulação são consideradas triviais e não acumulam.

Figura 6 - Aplicação do conceito de materialidade em auditorias do setor público



Fonte: CARVALHO NETO, Antonio Alves. Auditoria baseada em risco. In: SÃO PAULO (Município). Tribunal de Contas do Município. Escola de Contas e Gestão. Tardes de Conhecimento, 2., 2020, São Paulo. **YouTube**, 16 jun. 2020. Arquivo de vídeo. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=Kn9lvRlqtMw&t=6224s>. Acesso em: 10 jul. 2020. 2h04m32s.

Ocorre que, em diversos casos, os fatores qualitativos são mais importantes que os fatores quantitativos. Como já foi dito, a natureza de determinado item ou grupo de itens do objeto ou o contexto em que determinada questão ocorre podem torná-los materiais. Para determinar a **materialidade qualitativa**, os auditores de controle externo devem avaliar o objeto da fiscalização e, no exercício do julgamento profissional, identificar as suas parcelas ou seus requisitos mais importantes, para os quais haja uma expectativa razoável de que os casos relatados de conformidade ou não conformidade possam influenciar as decisões dos usuários previstos (NBASP 100/41, 400/47 e 4000/127;130).

Para isso, são importantes as informações que somente serão obtidas na avaliação de riscos tratada na seção seguinte deste Manual. Assim, nas auditorias de conformidade do TCEES, a materialidade qualitativa deve ser determinada no processo de elaboração das questões de auditoria, de forma que os requisitos para a sua determinação são apresentados na seção 7.5 (p. 77) (NBASP 4000/128).

Por fim, é importante destacar que embora a materialidade deva ser determinada nesta etapa inicial do planejamento, ela deve ser reavaliada ao longo do processo de auditoria. Além disso, o processo de avaliação e determinação da materialidade deve ser documentado pela equipe de fiscalização. Enquanto a determinação da materialidade quantitativa deve ser objeto de papel de trabalho específico, que deve

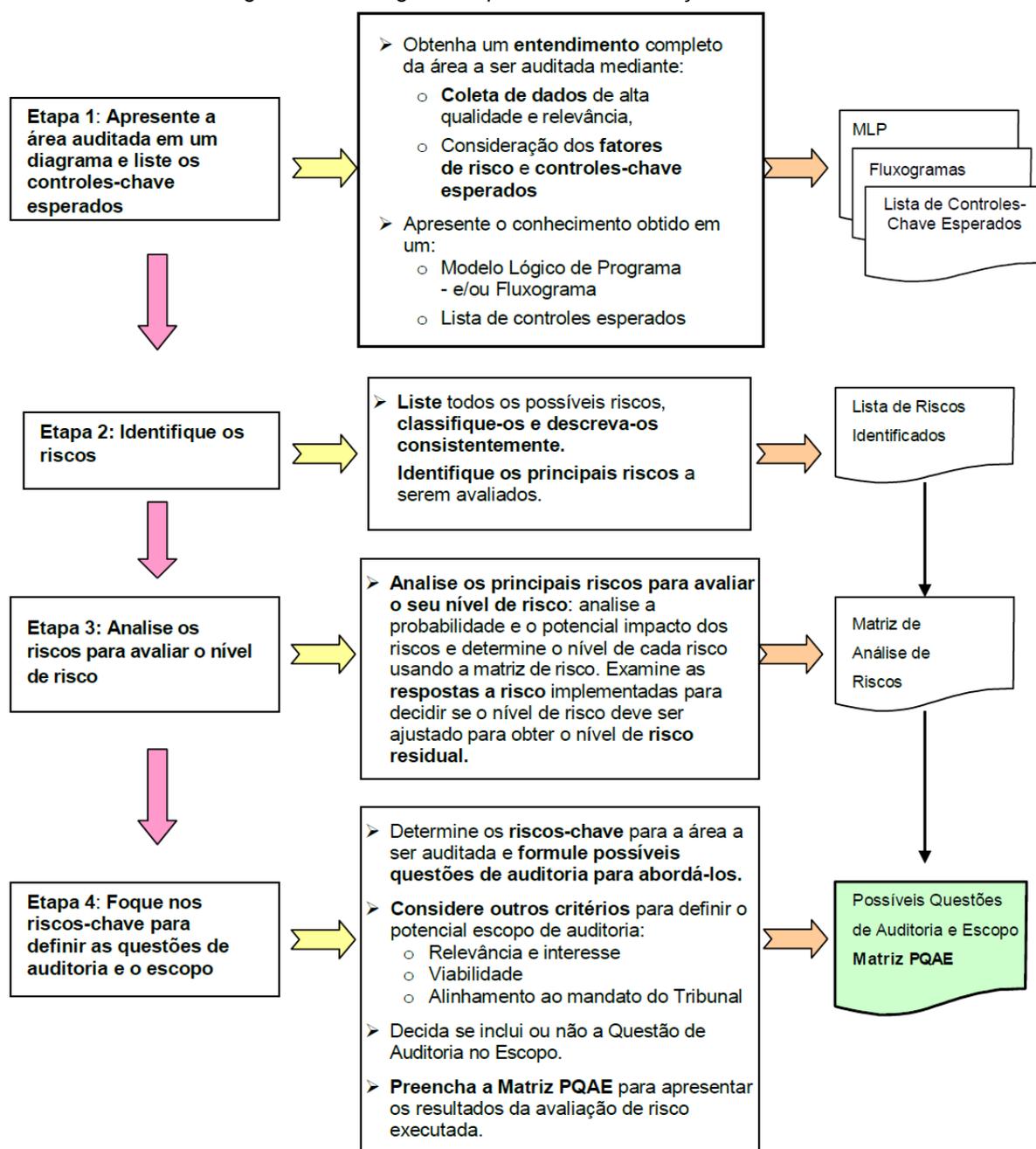
integrar o projeto de fiscalização, a materialidade qualitativa será documentada na própria matriz de planejamento – vide capítulo 8 (p. 84), por meio das questões de auditoria (NBASP 100/41, 400/47 e 4000/125).

7.4 AVALIAÇÃO DE RISCOS

Conquanto seja comum que o objetivo de cada fiscalização chegue à fase de avaliação de riscos, ao menos, parcialmente definido – tanto pelo direcionamento contido no planejamento tático do TCEES, na medida em que define as linhas de ação do controle externo, quanto pelas informações obtidas no conhecimento da entidade e de seu ambiente de controle –, usualmente, resta ao planejamento de cada auditoria de conformidade, ao menos, precisar o seu escopo, entendido como uma declaração clara do foco, da extensão e dos limites da fiscalização em termos da conformidade do objeto com os critérios. Ocorre que tal escopo deve ser influenciado pela materialidade e pelo risco (NBASP 400/50).

Portanto, para sua definição, além da determinação da materialidade – assunto tratado na seção anterior deste Manual –, os auditores de controle externo devem realizar uma avaliação de risco, com a finalidade de identificar riscos de que o objeto não venha a cumprir com os critérios, chamados riscos de não conformidade (NBASP 400/54). Nesse processo de avaliação, além da parcial especificação do objetivo então disponível, devem considerar, entre outras informações: as expectativas ou interesses públicos ou legislativos; o impacto sobre os cidadãos; o volume de recursos envolvidos; os beneficiários de fundos públicos; a significância de certos dispositivos legais; os princípios de boa governança; as funções das entidades públicas; os direitos dos cidadãos e das entidades do setor público; as violações potenciais de leis e outros regulamentos que regem a atividade da entidade pública ou a dívida pública, o déficit público e as obrigações externas; a não conformidade com os controles internos ou a ausência de um sistema de controle interno adequado; os achados identificados em fiscalizações anteriores; os riscos de não conformidade assinalados por terceiros; e a eventual existência de fraudes associadas ao objeto da fiscalização (NBASP 100/47, 400/55 e 4000/58-59;67).

Figura 7 - Visão geral do processo de avaliação de risco



Fonte: UNIÃO EUROPEIA. Tribunal de Contas Europeu. Unidade de Metodologia e Suporte à Auditoria. **Avaliação de riscos em auditorias operacionais**. Traduzido pela Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo do Tribunal de Contas da União. Cidade de Luxemburgo: Tribunal de Contas Europeu, 2013. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/normas-de-fiscalizacao/auditoria-operacional.htm>. Acesso em: 17 jul. 2020. p. 3.

Considerando que as auditorias de conformidade do TCEES são trabalhos de relatório direto, os auditores de controle externo devem realizar e documentar a avaliação de riscos seguindo um processo de quatro etapas progressivas, ilustradas na Figura 7, acima, no qual cada uma atua como um filtro que leva à próxima. Esse processo permite à equipe de fiscalização não somente avaliar os riscos, mas, também, identificar – tendo em conta a, até este ponto, parcial

especificação do objetivo da fiscalização – as potenciais questões de auditoria relevantes e viáveis para compor o escopo da fiscalização (NBASP 4000/53;58).

Na primeira etapa, os auditores de controle externo devem utilizar o conhecimento adquirido na elaboração da visão geral do objeto para, se já não o tiverem feito, o representar em diagramas – por exemplo, podem utilizar modelos lógicos de programas e fluxogramas. Tal representação deve se limitar aos aspectos relevantes do objeto, considerando o objetivo parcialmente especificado até esta etapa e a determinação da materialidade, realizada na forma da seção anterior (p. 66). Em seguida, a partir desses diagramas, a equipe deve identificar os controles-chave que espera encontrar por área, objetivo, atividade ou processo e os descrever resumidamente na **lista de controles-chaves esperados**, cujo modelo é apresentado no Quadro 2 (p. 158), apêndice (NBASP 400/52-53).

O segundo passo é identificar os riscos-chave. Nele, a equipe deve listar todos os possíveis riscos e, posteriormente, agrupar, descrever e selecionar aqueles que passarão à fase seguinte do processo de avaliação de riscos. Para listar todos os possíveis riscos, recomenda-se que os auditores examinem os diagramas e a lista de controles-chave produzidos na primeira etapa e respondam as seguintes questões (NBASP 400/54):

- a) O que pode dar errado? Qual pode ser o risco?
- b) Quais ativos estão em risco – propriedades, recursos, informações, reputação, legalidade? De quais fontes – internas ou externas? Em qual nível: interno, externo, legal, estratégico, operacional, organizacional ou administrativo?
- c) Com quem está o risco?
- d) Quais fatores impedem ou podem impedir a conformidade?
- e) Qual pode ser a causa – incluindo fraquezas nos controles?
- f) Quais podem ser as consequências ou o impacto?
- g) Como esse risco poderia ser gerenciado?

Com o objetivo de obter ideias iniciais sobre como responder tais questionamentos, pode ser produtiva a realização de uma sessão de brainstorming. No entanto, a equipe deve examinar, classificar e refinar a primeira lista “bruta” de todos os possíveis riscos. Com essa finalidade, várias distinções podem ser feitas, por exemplo, entre os **riscos inerentes** – riscos da entidade, do negócio, da operação ou do processo, independentes da implementação de controles para os mitigar – e os **riscos de controle** – risco de que os controles internos relevantes associados aos riscos inerentes sejam inapropriados ou não funcionem corretamente –, entre os riscos de alto nível e os riscos mais operacionais ou detalhados e entre os riscos significativos e os outros riscos. Além disso, os riscos podem ser agrupados por afinidade – por assunto, por tema, etc. – e classificados por diferentes categorias – tais como objetivo, tipo, área impactada, causa-raiz, processo, atividade etc. – ou

qualquer outro critério selecionado pelos auditores que seja relevante para a fiscalização.

Os riscos relevantes selecionados devem ser descritos de maneira consistente para serem incluídos na **lista de riscos identificados**, cujo modelo é apresentado no Quadro 3 (p. 159), disponível no apêndice deste Manual. Na descrição de um risco, a equipe deve registrar a causa, o problema e o impacto. Para isso, pode ser útil questionar: Quais são as principais razões para o problema? Qual é o problema? Quais são as consequências potenciais mais importantes?

Uma vez que estejam registrados na lista de riscos identificados, com descrição da causa, do problema e do impacto, os riscos devem ser cuidadosamente examinados pela equipe de fiscalização, com a finalidade de decidir aqueles que são significativos e relevantes, denominados riscos-chave. A equipe de fiscalização deve passar os riscos considerados chave à próxima etapa do processo de avaliação de riscos, incluindo-os na matriz de avaliação de riscos. Por outro lado, a decisão de considerar um risco como não relevante ou não significativo deve ser explicada na coluna “Comentários” do modelo.

Na terceira etapa, por meio da **matriz de avaliação de riscos**, cujo modelo é apresentado no Quadro 4 (p. 160), do apêndice deste Manual, os auditores devem avaliar os riscos-chave identificados na etapa anterior. Nesta etapa, considerando que a precisão da análise dependerá da qualidade das informações disponíveis, a equipe não deve visar níveis irrealistas de precisão. Obviamente, as evidências disponíveis devem ser utilizadas, mas os auditores devem confiar no bom senso e no julgamento profissional, com base no conhecimento adquirido e na experiência.

Inicialmente, a equipe deve avaliar a probabilidade de ocorrência do evento de risco como alta, média ou baixa. Considerando a excepcionalidade dos casos a respeito dos quais há informação estatística disponível acerca da probabilidade de um evento, os auditores devem zelar pela razoabilidade e pela documentação das suposições que utilizarem.

Em seguida, segundo igual escala, a equipe deve avaliar o impacto desse evento, caso ocorra. Para isso, deve investigar quão vulnerável a entidade é às ameaças apresentadas e determinar qual é o provável impacto, ou consequências, dos riscos sobre a entidade ou a realização dos seus objetivos relevantes, caso o risco se materialize. A análise das consequências do risco não deve se restringir somente aos efeitos diretos, mas deve se estender aos indiretos tanto quanto possível. Deve-se ressaltar que, ao classificar o provável impacto dos eventos, o auditor deve considerar, para efeito de comparação, a materialidade global determinada para a fiscalização (NBASP 400/54).

A partir da combinação dessas avaliações separadas, a equipe de fiscalização deve determinar o nível – alto, médio ou baixo – de ocorrência e severidade para cada

risco-chave. Tal avaliação geral deve ser o resultado da combinação de ambos os elementos, conforme ilustrado na Figura 8, abaixo.

Figura 8 - Mapa de riscos

		Impacto		
		Baixo	Médio	Alto
Probabilidade	Alta	Médio	Alto	Alto
	Média	Baixo	Médio	Alto
	Baixa	Baixo	Médio	Alto

Fonte: UNIÃO EUROPEIA. Tribunal de Contas Europeu. Unidade de Metodologia e Suporte à Auditoria. **Avaliação de riscos em auditorias operacionais**. Traduzido pela Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo do Tribunal de Contas da União. Cidade de Luxemburgo: Tribunal de Contas Europeu, 2013. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/normas-de-fiscalizacao/auditoria-operacional.htm>. Acesso em: 17 jul. 2020. p. 10. Adaptado pelo autor.

A partir dessa combinação, os riscos considerados de nível baixo podem ser ignorados pela fiscalização. Para aqueles avaliados como de nível médio e alto, a equipe deve examinar as respostas – respostas a riscos e atividades de controle são as ações, políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as diretrizes da administração sejam executadas e que as ações necessárias sejam tomadas para abordar e reduzir os riscos à realização dos objetivos da organização – implementadas pela gestão. Tal exame deve permitir avaliar quão bem a entidade gerencia os principais riscos à sua atividade (NBASP 400/53 e 4000/135).

Para identificar as ações, os controles e os procedimentos adotados para gerenciar – eliminar, transferir, mitigar ou aceitar – os principais riscos identificados, sugere-se a comparação dos controles registrados na lista de controles-chave esperados, elaborada na primeira etapa da avaliação de riscos, com os controles que a gestão afirma ter implementado. Neste passo, a equipe deve verificar, também, quais controles estão realmente em operação e estabelecer a extensão de suas limitações. Nesse ínterim, devem ser considerados tanto os controles realizados internamente à entidade – seja pela auditoria interna, seja por outra unidade – quanto os efetuados externamente, por exemplo, por órgãos nacionais de certificação. São exemplos de controle, além dos sistemas de controle interno como um todo, os seguintes: controles financeiros; segregação de funções, controles de acesso, delegação de autoridade; políticas e procedimentos de monitoramento e supervisão; auditorias e avaliações; relatórios sobre desempenho e resultados;

diretrizes, procedimentos, manuais, formulários padrão; treinamentos e campanhas informativas (NBASP 400/53 e 4000/134).

Identificados tais controles, a equipe de fiscalização deve reavaliar os riscos inicialmente considerados como médios e altos. Nessa avaliação final do nível de risco, a equipe deve levar em conta as respostas implementadas pela administração para, se apropriado, ajustar – aumentar ou diminuir – o nível de risco inicial, determinando o nível de **risco residual**. É importante destacar que tal ajuste no nível de risco, como uma decisão crítica do processo de avaliação de riscos, deve ser precedida de cuidadosa análise e baseada na experiência e no julgamento profissional dos auditores.

Ao completar a matriz de análise de risco, é aconselhável à equipe discutir e confirmar os diagramas elaborados para representar o objeto e a análise de risco efetuada com representantes da entidade a ser fiscalizada. Após tal discussão, os auditores devem revisar tal matriz, concluindo a avaliação individual dos riscos.

Ato contínuo, considerando que o papel da avaliação de risco é identificar assuntos de potencial significância ou questões para auditar em profundidade, é necessário, também, priorizar os riscos, com base em seu nível residual, de forma a destacar e focar os riscos-chave, aqueles mais significativos e críticos (NBASP 4000/53). A equipe de fiscalização deve considerar como chaves todos os riscos de nível residual alto e, também, os de nível médio que sejam considerados críticos, considerando os objetivos da entidade e, especificamente, da atividade fiscalizada. Reconhecendo que há significativa dose de subjetividade no que é ou não avaliado como crítico, recomenda-se aos auditores de controle externo considerar um risco como crítico se ele puder:

- a) Colocar em perigo ou dificultar a realização de objetivos da entidade, da política ou do programa;
- b) Resultar em desperdício significativo de recursos na área sob exame;
- c) Resultar em infrações de leis e regulamentos;
- d) Resultar em perdas financeiras significativas;
- e) Colocar em risco a segurança das pessoas ou do meio ambiente;
- f) Causar sérios danos às partes interessadas e à entidade;
- g) De alguma maneira, afetar seriamente a imagem e reputação da entidade; ou
- h) Impedir que os objetivos sejam alcançados de forma econômica, eficiente, eficaz e efetiva.

Definidos os riscos-chave – todos os de nível alto e os críticos de nível médio –, a equipe de fiscalização deve formular possíveis questões de auditoria para abordar um ou vários deles agrupados. Tais possíveis questões de auditoria devem ser registradas na **matriz de possíveis questões de auditoria e escopo (PQAE)**, cujo modelo é apresentado no Quadro 5 (p. 161), em apêndice (NBASP 400/50).

Formuladas as possíveis questões de auditoria, os auditores de controle externo devem avaliar a relevância e o interesse potencial de cada possível questão e sua viabilidade para definir o escopo de auditoria. Para avaliar a relevância e o interesse de determinada possível questão de auditoria, devem considerar, entre outros, os seguintes aspectos:

- a) O alinhamento do objeto de auditoria com o mandato do TCEES;
- b) O objetivo da fiscalização, parcialmente especificado até este ponto;
- c) A significância financeira – impacto – do risco ou os valores em risco;
- d) Se, relacionado com a possível questão, há qualquer interesse público evidente ou interesse específico manifestado pelo TCEES, pelo Poder Legislativo ou por outra entidade do setor público;
- e) Se as conclusões da fiscalização que respondessem à possível questão teriam potencial para influenciar o marco regulatório futuro ou qualquer decisão importante a ser tomada pela entidade, pelo Legislativo ou pelas demais instâncias de governança; e
- f) Se há alguma fiscalização recente ou paralela que abranja ou avalie o tópico referente à possível questão, caso em que a fiscalização poderia ter pouco valor a agregar.

Por outro lado, para avaliar a viabilidade de a fiscalização responder adequadamente a certa possível questão de auditoria, os auditores devem considerar, pelo menos, o seguinte:

- a) O risco para o TCEES fiscalizar – auditabilidade e viabilidade – ou não – credibilidade – a área relacionada com a possível questão;
- b) Se a possível questão pode ser respondida;
- c) Se, considerando as informações requeridas e os métodos necessários para as obter, os recursos humanos e materiais disponíveis são suficientes para a equipe de fiscalização chegar a uma conclusão sobre a possível questão;
- d) Se o tempo disponível para a realização da fiscalização é suficiente para responder apropriadamente à possível questão; e
- e) Se o momento em que a fiscalização seria realizada é apropriado para se chegar à resposta da possível questão e, se for o caso, promover a responsabilização administrativa e financeira pelos atos de não conformidade (NBASP 4000/57).

Para documentar a avaliação da relevância e do interesse e da viabilidade das possíveis questões de auditoria, a equipe de fiscalização deve registrar, na matriz PQAE, as considerações a respeito das reflexões propostas acima. Com base nas informações nela incluídas e após discussão com o supervisor da fiscalização, a equipe deve propor, em campo próprio da matriz PQAE, a inclusão ou exclusão da possível questão de auditoria no escopo da fiscalização (NBASP 400/50).

Uma vez que esteja completa a matriz PQAE, o líder da equipe deve solicitar, ao auditor de controle externo responsável pela supervisão da fiscalização, a sua

aprovação. Ela deve ser realizada pelo supervisor no módulo de fiscalização do e-TCEES e evidenciada pela sua assinatura, conforme apresentado na seção 5.1 (p. 50) deste Manual.

As alterações eventualmente requeridas pelo supervisor na avaliação de riscos, incluindo a matriz PQAE, devem ser promovidas pela equipe de fiscalização. Entretanto, caso haja alguma não referendada pela equipe, tal discordância deve ser registrada em apêndice próprio do projeto de fiscalização. Nesse caso, devem constar do mencionado apêndice as motivações técnicas do supervisor para a alteração determinada e as da equipe, pela não aceitação. Nessa hipótese, a responsabilidade técnica pelo projeto de fiscalização, nos pontos relacionados com a alteração requerida, passa ao supervisor que requereu a alteração.

7.5 DEFINIÇÃO DAS QUESTÕES DE AUDITORIA E DO ESCOPO

Ao final do processo de avaliação de riscos, realizado nos moldes do processo descrito na seção anterior, tendo em conta o objetivo da fiscalização – ainda pendente de refino e especificação – e a materialidade determinada para os trabalhos, a equipe de fiscalização produz a matriz PQAE, que, em resposta aos riscos-chave identificados, propõe potenciais de questões de auditoria. Tal matriz, com base na avaliação de sua relevância, interesse e viabilidade, contém, também, a conclusão da equipe quanto a incluir as possíveis questões nela registradas no escopo da fiscalização planejada (NBASP 100/29, 400/50 e 4000/37).

Revisada e aprovada tal matriz pelo supervisor, a equipe precisa, a partir dessas possíveis questões, especificar e refinar o objetivo da fiscalização, definindo-o de maneira suficientemente detalhada para não deixar dúvidas sobre as questões a serem efetivamente respondidas e para permitir o desenvolvimento lógico da estratégia e do plano da fiscalização (NBASP 3000/36-39).

Nas auditorias de conformidade do TCEES, os auditores de controle externo devem utilizar a matriz de planejamento como ferramenta para refinar, especificar, definir e documentar o objetivo da fiscalização, as questões de auditoria a serem efetivamente respondidas, os critérios de auditoria, os possíveis achados, as informações requeridas, as fontes de informação, os procedimentos a serem executados, os objetos desses procedimentos, o encarregado e o período de sua execução. Os requisitos e orientações aplicáveis à elaboração da matriz de planejamento são apresentados no capítulo 8 (p. 84) deste Manual.

7.6 PAINEL DE REFERÊNCIA

Painel de referência é a reunião de pessoas reconhecidas e experientes em determinada área para debater e opinar sobre a matéria exposta. Nas fiscalizações, pode-se enumerar como algumas de suas finalidades contribuir para o controle de qualidade dos trabalhos e para a análise e interpretação de dados²⁰.

Embora sejam utilizados principalmente em auditorias operacionais, a equipe e o supervisor podem, conjuntamente, decidir pela sua realização em auditorias de conformidade de maior complexidade e com objetos ainda pouco conhecidos. Não deve ser usado, contudo, nos casos em que se trate de possíveis fraudes ou não conformidades graves, hipóteses em que o painel pode ser substituído por entrevistas individuais com detentores de informações que possam auxiliar no trabalho.

Em auditorias de conformidade complexas com objetos desconhecidos, após a revisão do supervisor, a equipe pode submeter a matriz de planejamento a um painel de referência, com o fim de colher críticas e sugestões para seu aprimoramento. Esse processo de validação tem por objetivos específicos: i) conferir a relevância das questões de auditoria; ii) verificar o rigor do método proposto; iii) colher variado conjunto de opiniões especializadas e independentes sobre o objeto de auditoria.

Validar a matriz de planejamento, porém, não é a única maneira de usar o painel de referência na fase de planejamento de auditorias de conformidade consideradas complexas. Ele também pode ser utilizado numa etapa inicial do planejamento, antes da elaboração da matriz de planejamento, em formato de seminário ou oficina de trabalho – *workshop* –, com o objetivo de colher opiniões de especialistas, gestores e demais atores sociais para explorar as diferentes posições existentes e, assim, contribuir para focar a fiscalização e, se necessário, construir critérios de auditoria, por meio da identificação de opiniões predominantes entre especialistas.

Tanto nos casos em que o painel de referência tem a finalidade de validar matriz de planejamento como quando objetiva definir o foco de fiscalização, a sua composição deve favorecer o debate e refletir diferentes pontos de vista sobre o tema da fiscalização. A equipe pode convidar para o painel especialistas de universidades, centros de pesquisa e consultorias técnicas do Poder Legislativo com interesse no tema; representantes do sistema de controle interno; representante do conselheiro relator; auditores de controle externo com

²⁰ BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex). Secretaria de Métodos Aplicados e Suporte à Auditoria (Seaud). **Painel de referência em auditorias**. Brasília: TCU, Segecex, Seaud, 2013. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/controlado-externo/normas-e-orientacoes/tecnicas-estudos-e-ferramentas-de-apoio/>. Acesso em: 5 ago. 2020. p. 8.

reconhecida experiência no tema; e representantes de organizações do terceiro setor, quando for o caso. É necessário destacar que o critério de seleção dos participantes deve priorizar sua expertise profissional pessoal em detrimento de questões institucionais.

Em relação aos especialistas, a equipe somente deve selecionar e convidar os que sejam reconhecidos em pelo menos uma das áreas abrangidas pela fiscalização, sejam independentes em relação aos gestores do objeto fiscalizado, representam diferentes pontos de vista e tradições de análise na área fiscalizada e demonstram disposição de tempo e desejo de analisar o material que lhes seja submetido.

No caso de painéis de referência realizados para discussão de matriz de planejamento, o gestor pode ser convidado a participar do painel quando a equipe e o supervisor entenderem que a sua presença não traz prejuízo aos objetivos propostos.

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

- a) Convite: a equipe de fiscalização identifica os especialistas no assunto fiscalizado, entra em contato e agenda uma data comum para a reunião;
- b) Abertura da reunião: o líder da equipe, o supervisor da fiscalização ou, ainda, o chefe da unidade técnica 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 apresenta cada questão de auditoria da matriz e solicita aos especialistas comentários e sugestões sobre os seus elementos;
- d) Registro das informações: os demais membros da equipe anotam o que foi comentado para posterior análise de possíveis alterações na matriz de planejamento; e
- e) Encerramento: ao final, quem abriu a reunião informa acerca da possibilidade de futuro agendamento de outro painel de referência, para apresentação e discussão dos achados – se a equipe vislumbrar essa possibilidade.

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 fiscalização, posteriormente, deve ponderar o que foi dito e decidir as eventuais alterações necessárias.

7.7 PREPARAÇÃO DE PAPÉIS DE TRABALHO

Uma vez definida e validada a matriz de planejamento, os auditores de controle externo devem preparar os papéis de trabalho que serão utilizados, durante a execução da fiscalização, para documentação dos resultados dos procedimentos de auditoria realizados e das evidências obtidas. Cada método de coleta de evidências – por exemplo, observação, inspeção e indagação – exige papéis de trabalho específicos, a serem desenhados de forma a garantir a obtenção de evidências suficientes e apropriadas, a fim de permitir à equipe formar conclusões acerca das questões de auditoria (NBASP 4000/90-e).

É importante observar que os papéis de trabalho possuem as seguintes e distintas funções, de acordo com a fase da fiscalização: i) na fase de planejamento: orientar a execução do método empregado; ii) na fase de execução: documentar os resultados dos procedimentos realizados, a obtenção e avaliação das evidências de auditoria, o desenvolvimento dos achados, a formação de conclusões e formulação de propostas; e iii) na fase de elaboração do relatório: auxiliar a revisão dos achados e sua sustentação em evidências suficientes e apropriadas.

Ao término do planejamento, a equipe deve estar com todos os papéis de trabalho que serão utilizados na fase de execução prontos. Ir a campo sem que eles estejam prontos e revisados pode ocasionar diversas consequências indesejáveis para o andamento e resultado da fiscalização, tais como atraso na fase de execução – com consequente aumento de custos –, e perda de informações essenciais que não possam ser recuperadas, entre outras.

7.8 TESTE PILOTO

Ainda que seja realizado um bom trabalho de conhecimento do objeto, é comum que alguns detalhes não considerados no planejamento da fiscalização façam uma grande diferença na execução do trabalho. Em alguns casos, a abordagem planejada se mostra operacionalmente inviável, exigindo a sua revisão.

Por isso, nas auditorias de grande complexidade, com prazo longo, realizadas em locais de difícil acesso ou com custos extraordinariamente elevados, nas quais o custo de possíveis falhas é maior, a equipe, se for possível, antes do início da execução, deve testar a viabilidade do planejamento elaborado. Nesses casos, a ferramenta que os auditores de controle externo devem utilizar é o teste piloto.

O teste piloto consiste na execução dos procedimentos e aplicação dos métodos previstos na matriz de planejamento em uma pequena amostra. Tem por objetivo

verificar se a abordagem planejada funciona e se existem falhas que devem ser corrigidas.

Para obter um quadro representativo, a equipe deve selecionar, para a realização do teste-piloto, um local ou aspecto do objeto da fiscalização que apresente dificuldades potenciais à condução dos trabalhos, permitindo antecipar os problemas que podem ser enfrentados na execução. Além disso, os dados coletados permitirão ajustar o tamanho da amostra e assegurar que a estratégia metodológica selecionada é adequada para permitir aos auditores formar conclusão acerca das questões de auditoria.

7.9 CRONOGRAMA E ORÇAMENTO

Na fase de planejamento, a equipe também deve elaborar o cronograma e o orçamento para a fiscalização.

O cronograma é essencial para o gerenciamento seguro da execução das fiscalizações, que, em geral, possuem várias atividades que devem ser executadas, conforme previsto na matriz de planejamento. Além da previsão, em campo próprio da referida matriz, do período em que a equipe planeja executar cada procedimento, a equipe deve apresentar um cronograma sintético no **projeto de fiscalização**, conforme modelo apresentado na Figura 19 (p. 165), presente no apêndice deste Manual (NBASP 100/48 e 4000/137).

A equipe deve elaborar um primeiro cronograma no início dos trabalhos, com vistas a planejar as atividades a serem desenvolvidas na fase de planejamento da fiscalização. Tal cronograma deve ser revisado nas seguintes oportunidades: i) ao final da fase de planejamento; ii) ao final da fase de execução; e iii) sempre que seja necessário (NBASP 100/48 e 400/56).

Nos casos de maior complexidade, desde que em comum acordo com o supervisor da fiscalização, a equipe pode inicialmente elaborar um cronograma apenas para a fase de planejamento e, após definido o escopo, defini-lo para as fases de execução e relatório.

Com base no cronograma elaborado e nas demais definições de tempo e recursos necessários realizadas na fase de planejamento da fiscalização, a equipe deve, também, elaborar estimativa de custos para os trabalhos, considerando pelo menos, conforme couber: i) a remuneração dos auditores de controle externo envolvidos na fiscalização, inclusive os responsáveis pela supervisão; ii) a remuneração de motoristas que fiquem integralmente à disposição dos trabalhos; iii) o custo com o pagamento de diárias; iv) a estimativa de custos com contratação de serviços de transporte; e iii) a estimativa de custos para contratação de especialista.

7.10 PROJETO DE FISCALIZAÇÃO

Cumpridas as demais etapas previstas neste capítulo, com a finalidade de evidenciar o conhecimento produzido e as decisões tomadas na fase de planejamento – inclusive se a execução da fiscalização é possível, o que fazer e como fazê-lo –, em cada fiscalização, a equipe designada para o seu planejamento deve desenvolver e documentar um projeto de fiscalização (NBASP 4000/137-138). Ele deve conter o seguinte (NBASP 4000/139-140):

- a) a identificação da fiscalização;
- b) o registro conciso da deliberação que determinou a sua realização e das razões que a motivaram;
- c) o tipo de trabalho, se é de certificação ou de relatório direto;
- d) o nível de asseguarção a ser fornecido;
- e) a composição da equipe, com indicação do seu líder e do supervisor;
- f) o registro da necessidade de alocação de recursos humanos adicionais, inclusive especialistas, quando for o caso;
- g) as entidades abrangidas pela fiscalização;
- h) os principais responsáveis pela governança das entidades;
- i) os usuários previstos;
- j) a visão geral do objeto;
- k) a avaliação da materialidade;
- l) a avaliação de riscos;
- m) o objetivo e as questões de auditoria a serem respondidas;
- n) o cronograma da fiscalização;
- o) a estimativa de custos;
- p) a matriz PQAE; e
- q) a matriz de planejamento.

É responsabilidade do líder da equipe assegurar que o projeto de fiscalização contenha todas as informações indicadas e o submeter ao supervisor para apreciação e aprovação.

Ao receber o projeto de fiscalização, o supervisor deve verificar se ele cumpre os requisitos previstos neste Manual, avaliar se a proposta nele consubstanciada é idônea a atingir os objetivos da fiscalização e julgar se é necessária ou desejável alguma alteração com vistas a o aperfeiçoar ou corrigir. Caso entenda que não é necessária modificação, o supervisor deve aprovar o projeto, apondo nele sua assinatura.

Na hipótese em que o supervisor considerar desejável ou necessário alterar o projeto, deve entrar em contato com a equipe para expor suas razões e sugerir as

modificações. Se a equipe acolher as sugestões, deve realizar as alterações no projeto e o reenviar para aprovação.

Porém, se a equipe não concordar, total ou parcialmente, com o supervisor, mas ele, ouvida aquela, mantiver sua posição pela modificação do projeto, deve requerer a ela, fundamentadamente, a realização das alterações objeto de divergência. Nesse caso, a equipe deve promover as mudanças solicitadas e registrar a divergência em apêndice específico do projeto de fiscalização, no qual devem ser expostas as motivações técnicas apresentadas pelo supervisor e as da equipe pela não aceitação. Nesta hipótese, a responsabilidade técnica pelo projeto de fiscalização passa ao supervisor que determinou a alteração.

7.11 ALTERAÇÃO DO PLANEJAMENTO

O planejamento de uma fiscalização deve ser responsivo a mudanças significativas nas circunstâncias e condições, constituindo-se num processo iterativo que ocorre ao longo de todo o trabalho (NBASP 100/48 e 400/56). Nesse contexto, caso a equipe, após encerrada a fase de planejamento, verifique a necessidade de alguma alteração relevante, deve promovê-la com a anuência do supervisor ou, caso seja necessária alteração na composição da equipe, do chefe da unidade técnica e do Secretário-geral de Controle Externo.

Caso, durante a fase de execução, verifique-se a necessidade de efetuar alteração relevante na matriz de planejamento, a equipe e o supervisor devem se comunicar para encaminhar a questão. Caso haja divergência entre eles a respeito da necessidade ou do conteúdo da alteração, devem ser registrados os fundamentos de ambas as partes e prevalecer a decisão do supervisor.

Definida a necessidade e o conteúdo da alteração na matriz de planejamento, a equipe deve promover as mudanças, observando os requisitos expostos no capítulo 8 (p. 84) deste Manual, e, por meio de seu líder, submeter ao supervisor para apreciação e aprovação, seguindo o rito previsto para a aprovação do projeto de fiscalização, conforme seção 7.10 (p. 82). Nesse caso, a matriz modificada deve se constituir em novo documento, com a preservação do projeto de fiscalização inicialmente aprovado, com todos os documentos que o compõem, inclusive a matriz de planejamento original. Aliás, devem ser preservadas todas versões da matriz de planejamento aprovadas pelo supervisor durante a fiscalização.

8 Matriz de Planejamento

A matriz de planejamento é o papel de trabalho, elaborado na fase de planejamento, em que devem ser registrados os passos e procedimentos a serem realizados na fase de execução, para alcançar o objetivo da fiscalização. Ela esquematiza as informações relevantes do planejamento e os procedimentos de auditoria, com o propósito de direcionar a equipe na fase de execução. Portanto, é uma ferramenta de auditoria²¹ que sistematiza e dirige o planejamento, facilita a comunicação das decisões sobre a metodologia a ser empregada na fiscalização entre a equipe, o supervisor e a chefia da unidade técnica e auxilia na condução dos trabalhos de campo (NBASP 4000/140).

Basicamente, serve para: definir, previamente, as questões a serem respondidas em uma determinada fiscalização; dar foco ao trabalho; ampliar a possibilidade de se alcançar bons resultados; minimizar riscos de prorrogação na duração dos trabalhos e desgaste com a supervisão e a chefia da unidade técnica; equacionar expectativas e evitar surpresas ao final da execução, facilitando a discussão do trabalho com o supervisor e a chefia em bases objetivas.

Em sua elaboração, devem ser considerados o objetivo e o objeto da fiscalização, as partes responsáveis, os usuários previstos, o tipo de trabalho e a abordagem a ser utilizada, o escopo e a extensão dos exames, a materialidade determinada, a avaliação de riscos e as possíveis questões de auditoria registradas na matriz PQAE. Ela ainda deve conter a explicitação formal dos procedimentos de auditoria a serem aplicados com intuito de obter evidências suficientes e adequadas que possibilitem formar conclusão acerca das questões de auditoria e, se for o caso, responsabilizar agentes públicos (NBASP 100/49, 400/58 e 4000/90;140;144;153).

Nas fiscalizações do TCEES, o produto final da fase de planejamento é o projeto de fiscalização, 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 fiscalizada, detalhando o necessário ao entendimento dos pontos de controle e procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade e extensão, de forma a

²¹ No final dos anos 1990, a matriz de planejamento foi trazida ao Brasil do U. S. Government Accountability Office (GAO), entidade de fiscalização superior dos Estados Unidos da América, e adaptada à realidade dos trabalhos das cortes de contas brasileiras pelo Tribunal de Contas da União, cf. BRASIL. Tribunal de Contas da União (TCU). **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. p. 232.

servir como guia e meio de controle de sua execução (NBASP 100/42, 400/48;56 e 4000/90;137-138;140).

O modelo de **matriz de planejamento** adotado para as auditorias de conformidade do TCEES é apresentado no Quadro 6 (p. 162), incluso no apêndice deste Manual. Tal matriz organiza e sistematiza o planejamento da fiscalização relacionando, a partir do enunciado do objetivo, as diversas questões de auditoria e, para responder a cada uma, identifica os critérios a serem utilizados como referências para a avaliação do objeto, as informações requeridas, as fontes de informação, 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 devem ser aplicados.

Resumidamente, a partir das informações obtidas até esta etapa do planejamento, a equipe deve especificar e declarar o objetivo geral da fiscalização, refinar as possíveis questões que a matriz PQAE aprovada recomenda incluir no escopo do trabalho para formular as questões de auditoria a serem efetivamente respondidas. De posse delas, a equipe deve definir os critérios e prever os possíveis achados – desvios entre a situação esperada, conforme os critérios, e a situação real encontrada –, 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 das atividades pelo supervisor.

Depois de elaborada, a equipe deve revisar toda a matriz, verificando, principalmente, se há coerência entre o objetivo e as questões e entre as questões, os critérios e as possíveis conclusões, levando em conta as limitações previstas. Revisada, a equipe, por meio de seu líder, deve solicitar ao supervisor a revisão e aprovação da matriz de planejamento.

Embora deva ser elaborada, revisada e aprovada antes do início da fase de execução, considerando que o planejamento da fiscalização deve ser responsivo a mudanças significativas nas circunstâncias e condições, a equipe deve tratar a matriz de planejamento como um instrumento flexível, cujo conteúdo pode ser atualizado ou modificado, com aprovação da supervisão, à medida que o trabalho progride (NBASP 100/48).

Além disso, 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 fiscalização manter constante atenção em relação à matriz elaborada,

de forma a identificar, prontamente, eventuais omissões ou falhas, oportunidade em que deverá ser ajustada, ouvido o supervisor (NBASP 100/48).

Nas seções seguintes, são detalhadamente tratados os passos do processo de elaboração da matriz de planejamento. De forma complementar, exemplos relacionados a cada passo podem ser previstos em orientações técnicas do Tribunal.

8.1 OBJETIVO GERAL DA FISCALIZAÇÃO

O pontapé inicial na elaboração da matriz de planejamento é a delimitação do objetivo geral da fiscalização, pois nem sempre ele está clara e precisamente definido na deliberação que a originou. Como vantagem, a discussão orientada pela matriz possibilita uma equalização do entendimento do objetivo por toda a equipe.

Vale lembrar que as possíveis questões registradas na matriz PQAE aprovada – elaboradas com base nos levantamentos prévios, no entendimento da equipe sobre o objeto, a entidade a ser fiscalizada e o seu ambiente de controle, na determinação da materialidade e na avaliação de riscos – representam as áreas que merecem maior atenção da fiscalização. Assim, tendo como referencial tais áreas, a equipe, alinhada com o supervisor designado, deve definir o objetivo geral da fiscalização.

Nas auditorias de conformidade do TCEES, recomenda-se que o seu objetivo geral seja entendido como a questão fundamental a ser respondida. Contudo, a equipe deve apresentar o objetivo geral da fiscalização sob forma declarativa, com inclusão de um verbo de ação, não sob a forma de um questionamento (NBASP 3000/39).

Não se exclui, no entanto, a possibilidade de que, em casos isolados, a fiscalização deva cumprir dois ou mais objetivos que não estejam firmemente relacionados. Também nessa hipótese, a equipe deve buscar apresentar objetivo geral da fiscalização sob forma declarativa, com inclusão de tantos verbos de ação quanto sejam necessários para representar as diversas finalidades do trabalho (NBASP 3000/39).

8.2 QUESTÕES DE AUDITORIA

Tendo o objetivo geral da fiscalização precisamente definido, a equipe deve detalhá-lo por meio da definição das questões de auditoria que serão efetivamente respondidas no trabalho. As questões de auditoria devem ser entendidas como o desdobramento do objetivo em perguntas que abordem os diferentes aspectos do escopo da fiscalização, para satisfação de seu objetivo. São o elemento central na determinação do direcionamento dos trabalhos de fiscalização, dos métodos e

técnicas a serem aplicados e dos resultados que se pretende atingir. Logo, 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.

Para as elaborar, os auditores de controle externo devem tomar as possíveis questões que a matriz PQAE recomenda incluir no escopo da fiscalização, as escrutinar e realizar as alterações necessárias para que, em conjunto, representem adequada e suficientemente o objetivo geral da fiscalização. Se, por um lado, o enunciado de cada questão não deve extrapolar o objetivo definido, de forma a não ampliar o escopo previsto para a fiscalização, por outro, deve englobar todos os itens que se quer verificar.

A adequada formulação das questões de auditoria é fundamental para o sucesso da fiscalização, uma vez que terá implicações nas decisões quanto aos tipos de dados a coletar, à forma de coleta a empregar, às análises a efetuar e às conclusões a obter. Pelo exposto, na elaboração das questões de auditoria, a equipe deve cuidar, especialmente, para que sejam claras e específicas, redigidas em termos que possam ser definidos e mensurados, sejam possíveis de se responder e que sejam, em conjunto, capazes de esclarecer, articulada e coerentemente, o problema de auditoria previamente identificado. Entre si, devem ser tematicamente relacionadas, complementares, não sobrepostas e coletivamente exaustivas no tratamento dos aspectos relevantes do objetivo geral da fiscalização (NBASP 3000/37).

Nesse processo, além de ajustes nas possíveis questões registradas na matriz PQAE isoladamente, pode ser necessário tanto reunir mais de uma delas para elaborar uma questão de auditoria quanto desdobrar uma potencial em duas ou mais questões de auditoria. O importante, para que o planejamento seja efetivamente elaborado com base no risco e na materialidade, é que a equipe use as possíveis questões como ponto de partida e documento, na matriz de planejamento, o vínculo entre elas e as questões de auditoria finalmente elaboradas (NBASP 4000/128).

Excepcionalmente, porém, tendo em conta as necessidades dos usuários previstos, a equipe de fiscalização, alinhada com o supervisor, pode verificar a necessidade de incluir questão de auditoria que não decorra de qualquer das possíveis questões registradas na matriz PQAE. Nessa hipótese, a inexistência de vínculo também deve ficar documentada na matriz de planejamento.

8.3 CRITÉRIOS DE AUDITORIA

Após a definição das questões de auditoria, é necessário identificar os critérios adequados, cuja comparação com as condições reais do objeto fiscalizado permita a formação de conclusões que respondam as questões de auditoria. Os critérios, vale dizer, são as referências usadas para avaliar ou mensurar o objeto de forma consistente e razoável e estão entre os elementos básicos de todas as auditorias do setor público (NBASP 100/24;27 e 400/31;51).

Nos trabalhos de relatório direto, em geral, e nas auditorias de conformidade do TCEES, em especial, cabe aos auditores de controle externo determinar os critérios, levando em consideração o risco e a materialidade. Ademais, a equipe deve selecionar os critérios considerando, também, as normas aplicáveis ao objeto fiscalizado e o objetivo da fiscalização (NBASP 100/29, 400/28;31;51 e 4000/37).

Os critérios podem ser normas – regras ou princípios que regem a gestão administrativa e financeira do setor público e a conduta de agentes públicos – decorrentes da interpretação de textos de constituições federal e estaduais, tratados internacionais, leis, decretos, portarias, outros regulamentos, resoluções legislativas, políticas, códigos estabelecidos – inclusive de conduta –, termos acordados, etc. Elas tanto podem ter como fonte o Poder Legislativo como podem ter sido emitidas nos mais diversos níveis da estrutura organizacional do setor público. De igual modo, podem advir de esfera tanto nacional quanto estadual ou municipal. Para selecionar os critérios, a equipe também deve ter em conta as decisões anteriores, tanto judiciais como dos tribunais de contas, especialmente do TCEES (NBASP 100/22, 400/29 e 4000/23;114;117).

Veja que padrões estabelecidos pela entidade fiscalizada podem ser utilizados como critérios. Nesse caso, entretanto, cabe à equipe de fiscalização avaliar se eles são apropriados.

Ao selecionar os critérios, a equipe deve ter em mente que, considerando as expectativas dos usuários previstos em relação à gestão financeira e à conduta dos agentes públicos, embora a legalidade seja o foco principal de conformidade nesse tipo de fiscalização, a verificação da legitimidade também pode ser pertinente, especialmente quando inexisterem critérios formais ou existirem deficiências óbvias na legislação no que diz respeito à sua aplicação. Critérios adequados de legitimidade podem derivar de: expectativas relativas à gestão das finanças públicas, tais como a conformidade com um sistema de controle interno eficaz e eficiente; expectativas dos beneficiários relativas à utilidade de bens ou à qualidade de serviços e obras; requisitos para uma alocação transparente e imparcial de fundos públicos e recursos humanos (NBASP 400/13;32 e 4000/24;115-116).

As auditorias de conformidade do TCEES também podem examinar a conformidade com os princípios geralmente aceitos e as melhores práticas geralmente reconhecidas nacional e internacionalmente que regem a conduta dos agentes públicos, ainda que não estejam codificados, sejam implícitos ou baseados em princípios superiores do direito. Porém, enquanto tal possibilidade proporciona, à equipe, desejável flexibilidade na adoção dos critérios, põe também sobre ela a responsabilidade de, sempre que analisar a situação real do objeto com base em valores jurídicos abstratos, considerar as consequências práticas das propostas que formular, em consonância com o previsto no *caput* do art. 20 do Decreto-Lei 4.657, de 4 de setembro de 1942 – a Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) –, nele incluído pela Lei 13.655, de 25 de abril de 2018 (NBASP 400/32 e 4000/24;115).

Na definição dos critérios, os auditores de controle externo devem considerar a parte responsável que os precisa cumprir e utilizar seu julgamento profissional. Além disso, ao auditar certo objeto, a equipe deve se certificar de que há critérios de auditoria correspondentes e adequados às circunstâncias da fiscalização (NBASP 100/27, 400/43 e 4000/73;104;112).

Vale destacar que critérios de auditoria adequados, sejam de legalidade ou de legitimidade, apresentam as seguintes características (NBASP 100/27, 400/31 e 4000/118):

- a) Relevância: critérios relevantes resultam na informação do objeto que auxilia a tomada de decisões pelos usuários previstos;
- b) Completude: critérios são completos quando a informação do objeto preparada de acordo com eles não omite fatores relevantes, entendidos como os que se pode, razoavelmente, esperar que afetem decisões dos usuários previstos, quando tomadas com base nessa informação;
- c) Confiabilidade: critérios confiáveis resultam em conclusões similares quando usados e examinados da mesma forma, por outro auditor, nas mesmas circunstâncias;
- d) Neutralidade: critérios neutros resultam em informação do objeto livre de viés, como apropriado nas circunstâncias do trabalho;
- e) Compreensibilidade: critérios compreensíveis resultam em informação do objeto que pode ser compreendida pelos usuários previstos;
- f) Utilidade: critérios úteis resultam em achados e conclusões que atendem as necessidades de informação dos usuários;
- g) Comparabilidade: critérios comparáveis são consistentes com aqueles utilizados nas auditorias de conformidade de outras entidades ou atividades semelhantes e com aqueles utilizados nas auditorias de conformidade anteriores realizadas na entidade fiscalizada;

- h) Aceitabilidade: critérios aceitáveis são aqueles com os quais especialistas independentes na área, entidades fiscalizadas, Poder Legislativo, mídia e público em geral, geralmente concordam; e
- i) Disponibilidade: os critérios são disponíveis para os usuários previstos de tal forma que eles entendam a natureza do trabalho de auditoria realizado e a base para o relatório de fiscalização.

A equipe de fiscalização deve documentar os critérios de auditoria selecionados na coluna própria da matriz de planejamento, com detalhamento suficiente para fornecer claro entendimento a seu respeito (NBASP 400/48 e 4000/91).

8.4 POSSÍVEIS ACHADOS

Os possíveis achados são a outra face das questões de auditoria. São as constatações que podem ser obtidas a partir dos exames efetuados com o intuito de as responder. Devem refletir as não conformidades que a equipe vislumbra encontrar ao responder as questões de auditoria. As principais referências para a sua elaboração são os riscos registrados na matriz PQAE.

Na descrição dos possíveis achados, na elaboração da matriz de planejamento, os auditores de controle externo devem se limitar a descrever a sua “manchete”, de forma clara, concisa e objetiva. Devem descrever o que se espera como resposta ao questionamento sem lançar mão de vagas generalizações, como “desobediência à norma aplicável”. A equipe os deve redigir como se definisse o título ou enunciado do achado na matriz de achados e, conseqüentemente, no relatório da fiscalização, conforme apresentado na seção 10.1 (p. 106) deste Manual.

É importante que cada possível achado se limite ao escopo da questão de auditoria com ele relacionada e com ela guarde coerência. Para manter tal relação coerente, a equipe pode ampliar o escopo da questão, incluir outra ou limitar os possíveis achados.

8.5 INFORMAÇÕES REQUERIDAS E FONTES E INFORMAÇÃO

Definidas as questões de auditoria, os critérios e os possíveis achados, a equipe deve identificar as informações necessárias – informações requeridas – e suas respectivas fontes – fontes de informação –, as atividades – procedimentos e técnicas – que devem ser realizadas para as obter, por quem e quando (NBASP 4000/90-d;140-a;144).

Trata-se das informações necessárias para se conhecer a condição do objeto fiscalizado e suas respectivas fontes. Para responder a cada questão de auditoria, pode ser necessário um conjunto de informações. Para cada informação, a equipe deve listar a respectiva fonte, na qual se pretende obter a informação. Pode ocorrer de uma informação ter mais de uma fonte. Quando for o caso, é recomendável que todas as fontes sejam listadas, nesta fase de planejamento, e consultadas, na execução, por meio das diversas técnicas de auditoria disponíveis.

Este exercício de registro das informações requeridas e de suas fontes permite concluir se a equipe tem condições de responder às questões de auditoria, na medida em que esclarece se há informações suficientes e disponíveis, se ela domina as técnicas necessárias para coleta e tratamento dessas informações e se as limitações, que a abordagem adotada porventura se defronte, são contornáveis.

No campo “Informações requeridas”, a equipe de fiscalização deve prever e especificar todas as informações necessárias para responder cada questão de auditoria. A cada informação requerida registrada, deve indicar, pelo menos, uma fonte de informação. Por outro lado, cada fonte de informação deve ser associada a, no mínimo, uma informação requerida.

Os auditores não devem descrever as informações requeridas na forma de questionamentos ou solicitações. Além disso, devem evitar expressões genéricas, como “Dados e informações sobre [...]”, sem especificar exatamente que tipo de informação é necessária, e não devem utilizar a abreviatura “etc”.

Enquanto na coluna “Informações requeridas” a equipe deve especificar que tipo de informações precisa obter, na coluna “Fontes de informação” ela deve mencionar de quem, em qual documento ou local pretende obter a informação. Desse modo, não é suficiente para identificar a fonte de informação prever “Informações obtidas *in loco* pela equipe de auditoria”. Semelhantemente, a equipe não pode fazer menções imprecisas em “Fontes de informação”, como “estatísticas”. No momento do preenchimento da matriz, é importante saber que tipo de estatísticas precisam ser consultadas – informações requeridas – e onde obtê-las – fontes de informação, por exemplo, periódico, instituição, etc.

8.6 PROCEDIMENTOS

Os procedimentos de auditoria consistem em um conjunto de tarefas a serem executadas pelos auditores de controle externo com a finalidade de obter evidência de auditoria suficiente e apropriada que os permitam concluir acerca da conformidade do objeto com os critérios de auditoria e, se for o caso, suportar as

recomendações ou determinações propostas e fundamentar a responsabilização de agente público (NBASP 100/49, 400/57 e 4000/90-d, 140-a;144;149;153).

A equipe de fiscalização deve selecionar a combinação de técnicas de auditoria que lhe permita formar uma conclusão com o nível de asseguuração estabelecido. Nesse ínterim, além dos procedimentos de exame das informações requeridas, ela deve prever os necessários à obtenção das fontes de informação (NBASP 4000/158).

Há uma variedade de métodos que os auditores de controle externo podem lançar mão para obter a evidência de auditoria suficiente e apropriada, dentre os quais se destacam a observação, a inspeção, a indagação, a confirmação externa, a reexecução, o recálculo, os testes substantivos, os testes de controles-chaves e os procedimentos analíticos (NBASP 4000/160). Cada um desses métodos deve ser entendido como:

- a) Observação: envolve olhar para um processo ou procedimento sendo realizado por outros. Fornece evidência de auditoria do desempenho de um processo ou procedimento, mas é limitada ao momento em que ocorre a observação e pelo fato de que o ato de ser observado pode afetar como o processo ou procedimento é executado;
- b) Inspeção: exame de livros, registros ou documentos, internos ou externos, seja em papel, forma eletrônica ou um exame físico. O auditor deve considerar a confiabilidade de quaisquer documentos inspecionados e se manter consciente do risco de fraude e da possibilidade de que documentos inspecionados não sejam autênticos (NBASP 4000/162);
- c) Indagação ou entrevista: busca de informações de pessoas pertinentes, dentro e fora da entidade fiscalizada. A equipe pode utilizar ou não questões estruturadas, direcionadas à pesquisa, confronto ou obtenção de conhecimentos sobre a atividade da entidade, 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 processo de exame, compreensão e formação de opinião sobre o objeto da fiscalização. Na maioria dos casos, evidências obtidas apenas por entrevistas e questionários não são suficientes e apropriadas. Assim, outros métodos relevantes de coleta de evidência a serem considerados, como a documentação escrita da entidade. Nas auditorias de conformidade do TCEES, nos pontos em relação aos quais a equipe vislumbrar a necessidade de responsabilização de agentes públicos, a equipe deve efetuar indagação na forma escrita (NBASP 4000/163;170-171);

- d) Confirmação externa ou circularização: representa evidência de auditoria obtida como uma resposta direta por escrito de um terceiro para o auditor. Assim, ele obtém feedback diretamente de beneficiários ou terceiros que não são os beneficiários, de que receberam as subvenções ou outros fundos que a entidade fiscalizada afirma terem sido pagos, ou confirmando que os fundos foram utilizados para os fins específicos previstos nos termos de uma subvenção ou acordo de financiamento (NBASP 4000/164);
- e) Reexecução: envolve a realização independente, pelo auditor de controle externo, de procedimentos já realizados pela entidade fiscalizada, controles que foram originalmente executados como parte de seu controle interno. Pode ser feita manualmente ou por meio de técnicas de auditoria assistidas por computador. Quando questões altamente técnicas estiverem envolvidas, especialistas externos podem ser utilizados (NBASP 4000/165);
- f) Recálculo ou conferência de cálculos: verificação da precisão matemática de documentos ou registros. Pode ser executado manual ou eletronicamente (NBASP 4000/166);
- g) Testes substantivos: envolvem o teste detalhado de transações ou atividades com base nos critérios de auditoria. São usados principalmente em trabalhos de certificação e sempre devem ser incluídos como uma técnica de auditoria em tais trabalhos. No entanto, realizar apenas testes substantivos só é eficaz em casos raros, e essa técnica de auditoria normalmente deve ser combinada com outras (NBASP 4000/167);
- h) Testes de controles-chave: envolvem testar os controles que a Administração pôs em prática para reduzir o risco de não conformidade ou o risco de que a informação do objeto seja materialmente distorcida. Para a maioria dos objetos, testar controles-chave é uma maneira eficaz de coletar evidência de auditoria (NBASP 4000/168); e
- i) Procedimentos analíticos: podem ser usados como parte da análise de risco e ao obter evidência de auditoria. Evidência de auditoria pode ser obtida tanto com a comparação de dados, investigação das flutuações ou identificação de relações que parecem inconsistentes com o que era esperado quanto com base em dados históricos ou experiências anteriores da equipe. Técnicas de análise de regressão ou outros métodos matemáticos podem ajudar os auditores na comparação dos resultados atuais com os esperados. Procedimentos analíticos, porém, não devem ser a única técnica utilizada (NBASP 4000/169).

Dessa maneira, a equipe deve descrever os métodos a serem aplicados. Contudo, deve-se destacar, o importante não é indicar a sua denominação, mas explicitar a sua aplicação nas tarefas que a serem executadas.

Assim, a equipe deve detalhar os procedimentos suficientemente para não deixar dúvidas aos auditores de controle externo encarregados de sua execução. Nesse

processo de detalhamento, não é suficiente, por exemplo, apontar subitens de decisão ou acórdão anterior do Tribunal. Ao contrário, é necessário descrever as tarefas a serem realizadas a fim de verificar o atendimento à decisão ou acórdão. Desse modo, os procedimentos devem: i) ser elaborados, especificamente, para atender a um ou mais possíveis achados; ii) ser expressos de forma lógica e ordenada; iii) especificar como os testes devem ser executados, com a identificação do documento, registro administrativo ou financeiro, função ou controle a ser examinado – procedimento preparatório; e iv) indicar a extensão planejada para cada procedimento.

A equipe deve associar os procedimentos previstos às informações requeridas. Logo, por um lado, não deve formular procedimentos para informações não previstas. Por outro lado, para cada informação requerida deve elencar, ao menos, um procedimento.

Finalmente, considerando as características do método a ser aplicado, o formato e o meio em que as informações estão disponíveis, a natureza da evidência a ser obtida, as condições institucionais da entidade fiscalizada e de comunicação com os seus responsáveis e representantes e a oportunidade de realização da fiscalização, a equipe deve definir, para cada procedimento planejado, o local de sua realização. Vislumbra-se, por exemplo, a execução de procedimentos nas dependências administrativas da entidade fiscalizada, em suas plantas operacionais, nos locais em que serviços públicos são prestados ou bens públicos são construídos, mantidos ou entregues, nas dependências do TCEES ou em teletrabalho, conforme o caso. A definição deve ser por procedimento ou grupo deles, pois, enquanto, em algumas fiscalizações pode ser mais eficiente e oportuno executar todos os procedimentos em determinado local, enquadrado ou não dentre os referidos exemplos, em outras pode ser mais adequado realizar procedimentos em diferentes locais.

8.7 OBJETOS

Ainda na fase de planejamento, caso a equipe de fiscalização já detenha as informações necessárias, deve indicar, na matriz de planejamento, os objetos nos quais cada procedimento de auditoria deve ser aplicado. Dessa forma, a indicação dos objetos deve conter, sempre que possível: o número, o ano e uma breve descrição do assunto a que este se refere.

8.8 AUDITOR ENCARREGADO

No planejamento, a equipe de fiscalização deve indicar, e documentar na matriz de planejamento, o auditor de controle externo encarregado pelo procedimento. Assim, cada procedimento deve ter o auditor encarregado pela sua execução. Desse modo, a equipe distribui a responsabilidade entre seus membros, organiza o trânsito de informações entre ela e o supervisor e, por consequência, facilita a supervisão.

Ressalte-se que tal encarregado indicado não necessariamente precisa ser o único a realizar efetivamente cada procedimento. Trata-se, na verdade, do responsável pela sua realização. Em um procedimento complexo, que exija a participação de mais de um membro da equipe, cabe ao encarregado planejar e coordenar sua execução, reportando ao supervisor eventuais dificuldades.

Considerando que o planejamento é um processo contínuo e iterativo, nada impede que tal distribuição de atividades seja alterada durante a fase de execução, seja em razão de algum imprevisto, seja para melhor adequar a divisão de trabalho ao efetivo desenrolar da fiscalização (NBASP 100/48, 400/56 e 4000/141).

8.9 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 fiscalização. Desse modo, a equipe deve prever, e registrar na matriz de planejamento, quando planeja executar cada um dos procedimentos.

Neste ponto, deve-se ter em mente que a finalidade dessa previsão não é firmar com exatidão a data em que o procedimento será executado, mas delimitar um período para a execução de cada procedimento ou de cada questão de auditoria a fim de estimar qual é o prazo total necessário para a execução, ou, eventualmente, quando a quantidade de dias de execução já estiver predeterminada, avaliar se é possível responder todas as questões inicialmente previstas.

Ademais, ao final da fiscalização, a equipe deve informar, no módulo de fiscalização do e-TCEES, se os procedimentos planejados foram efetivamente realizados.

9 Fase de Execução da Fiscalização

A execução é a fase da fiscalização na qual os auditores de controle externo devem executar os procedimentos planejados, com vistas a obter e avaliar evidência de auditoria suficiente e apropriada para desenvolver os achados de auditoria, extrair suas conclusões, em relação tanto à conformidade do objeto quanto à responsabilidade de agentes públicos, quando for o caso, e respaldar o relatório (NBASP 100/49-50, 400/57-58 e 4000/144;153-157;179-187).

Tal fase se caracteriza por ser, usualmente, o momento da fiscalização em que a equipe terá maior contato direto com dirigentes, gestores e servidores da entidade fiscalizada. É, portanto, uma ocasião chave para a transmissão de uma boa imagem dos auditores e do TCEES neles personificada. Por essa razão, na execução, é especialmente importante manter postura profissional, comportamento irrepreensível e capacidade de interlocução oral.

9.1 REUNIÃO DE APRESENTAÇÃO

Como exposto na seção 5.4 (p. 54) deste Manual, no início da fase de execução, a equipe de fiscalização deve realizar – presencial ou virtualmente – reunião de apresentação com os dirigentes e demais responsáveis pela governança da entidade fiscalizada, ou com representantes designados por eles. Nessa oportunidade, deve se identificar formalmente, entregar o **ofício de apresentação** assinado pelo chefe da unidade técnica – vide modelo apresentado na Figura 15 (p. 153), no apêndice –, e esclarecer os objetivos, o escopo e os critérios da auditoria (NBASP 4000/97).

Deve constar do ofício de apresentação a informação de que a entidade encontra-se sob fiscalização, a solicitação, quando for o caso, de disponibilização de ambiente reservado e seguro para a instalação da equipe, conta de usuário e senha para acesso aos sistemas de tecnologia da informação e comunicação e designação de uma pessoa de contato da entidade, 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 deve se apresentar aos responsáveis pelas áreas que serão fiscalizadas, esclarecendo o objetivo, os critérios e o escopo da fiscalização (NBASP 4000/97-98).

9.2 REQUISIÇÃO DE DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES

A requisição de documentos e informações, durante todas as fases da fiscalização – planejamento, execução e relatório –, como exposto na seção 5.4 (p. 54) 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 representante da entidade fiscalizada. Deve ser formalizada por meio de **ofício de requisição**, tomando-se como referência o modelo apresentado na Figura 16 (p. 154), incluso no apêndice.

O ofício de requisição deve ser entregue mediante atestado de recebimento na segunda via ou confirmação de recebimento eletrônica, a qual se constitui em papel de trabalho da fiscalização. Os documentos fornecidos pela entidade fiscalizada devem identificar quem os elaborou ou forneceu e a fonte da informação, além de estarem legíveis, datados e assinados. A equipe deve 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, pessoal ou eletronicamente. 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 com antecedência.

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

A negação de atendimento, o não atendimento ou o atendimento parcial de solicitações feitas devem ser objeto de registro do fato no relatório da respectiva fiscalização. Além disso, tais situações devem 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

Na fase de execução, os auditores de controle externo devem realizar os procedimentos previstos na matriz de planejamento, com vistas a obter e avaliar evidências acerca da conformidade ou não conformidade do objeto fiscalizado. Dessa maneira, na execução dos procedimentos, a equipe deve se nortear pela matriz e aplicar os métodos definidos no planejamento, segundo o cronograma e o

encadeamento lógico nela estipulados, considerados a materialidade, os riscos envolvidos e o escopo dos trabalhos necessários à obtenção de evidência de auditoria suficiente e apropriada (NBASP 100/49-50, 400/57 e 4000/144;153-157).

A equipe deve manter em mente que o objetivo de executar os procedimentos planejados é obter e coletar evidência suficiente para responder às questões de auditoria, desenvolver e fundamentar os eventuais achados, extrair suas conclusões em relação à conformidade do objeto e à responsabilização de agentes públicos e formular propostas de encaminhamento adequadas (NBASP 100/49-50, 400/57-58 e 4000/144;153-157;179-187).

A equipe deve, preferencialmente, realizar cada procedimento no local planejado, seja nas dependências administrativas da entidade fiscalizada, em suas plantas operacionais, nos locais em que serviços públicos são prestados ou bens públicos são construídos, mantidos ou entregues, nas dependências do TCEES, em teletrabalho ou outro local, conforme indicado na matriz de planejamento.

Atenção especial deve ser dada à execução dos procedimentos realizados *in loco* – principalmente quando os auditores de controle externo têm que se afastar de seu domicílio, em viagens – ou com a participação de pessoas externas à equipe, na medida em que a sua repetição é usualmente mais custosa ou inviável. Deixar de aproveitar o período da execução para coletar evidência suficiente e apropriada pode significar que determinado achado de auditoria relevante deva ser abandonado, por impossibilidade de reproduzir o procedimento.

Seja qual for o local de execução, a equipe deve documentar a realização de todos os procedimentos e de seus resultados, demonstrando se foram executados conforme o planejado. Tal documentação deve observar o exposto no capítulo 6 (p. 57) deste Manual (NBASP 4000/90).

Tendo em conta que a matriz de planejamento é um instrumento para a consecução do objetivo da fiscalização e que o planejamento deve ser responsivo a mudanças significativas nas circunstâncias e condições, caso, durante a execução dos procedimentos, a equipe ou o supervisor verifique a necessidade de alguma alteração relevante, deve promovê-la na forma exposta na seção 7.11 (p. 83) (NBASP 100/48 e 400/56).

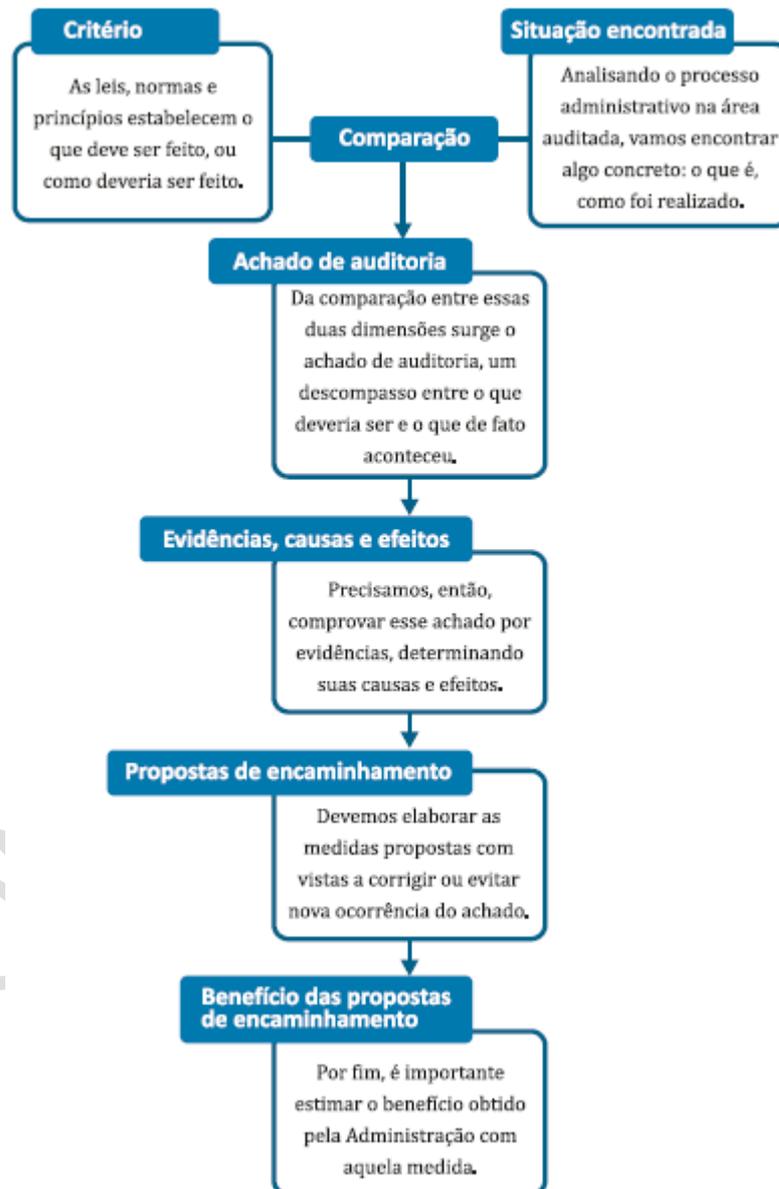
9.4 DESENVOLVIMENTO DOS ACHADOS DE AUDITORIA

Como trabalhos de relatório direto, nas auditorias de conformidade do TCEES, os auditores de controle externo devem mensurar ou avaliar o objeto em relação aos critérios, para concluir sobre a sua conformidade. Caso verifiquem alguma não

conformidade, devem apresentar os resultados dessa mensuração ou avaliação na forma de achados (NBASP 100/29;50, 400/58 e 4000/37).

Deve-se ressaltar que nem a existência ou inexistência de achados, nem a sua quantidade, é medida de sucesso ou fracasso das fiscalizações. Entretanto, é preciso reconhecer que os achados costumam dar mais significância aos seus resultados, na medida em que ensejam a apresentação de recomendações e determinações e, quando aplicável, a responsabilização de agentes públicos.

Figura 9 - Processo de desenvolvimento do achado de auditoria



Fonte: 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. p. 312.

A equipe deve avaliar o objeto a partir da evidência coletada na execução dos procedimentos. Portanto, para desenvolver os achados de auditoria, devem, com

ceticismo e julgamento profissionais, comparar toda a evidência de auditoria obtida com os critérios de auditoria definidos (NBASP 100/50 e 4000/73;179-180;182).

Ao identificarem não conformidades, os auditores de controle externo devem desenvolver completamente os achados de auditoria na fase de execução. Tal desenvolvimento deve ser realizado por meio da matriz de achados, cuja elaboração é apresentada no capítulo 10 (p. 104) deste Manual. Na Figura 9, acima, ilustra-se o processo de desenvolvimento do achado de auditoria.

É responsabilidade da equipe assegurar que a evidência seja suficiente e apropriada para formar uma conclusão com o nível de asseguarção estabelecido. Nessa labuta, os auditores devem considerar que suficiente – medida de quantidade – é a evidência bastante para persuadir uma pessoa conhecedora que os achados são razoáveis. Por sua vez, apropriada – medida de qualidade – é a evidência que seja: i) relevante: com relação lógica e importante para a questão abordada; ii) válida: representa o que se pretende representar; e iii) confiável: obtida e produzida por meio de um método transparente e replicável (NBASP 400/58 e 4000;144;147-148;181).

Caso avalie que a evidência de auditoria obtida não é suficiente e apropriada, a equipe, em conjunto com o supervisor, deve determinar quais modificações ou adições aos procedimentos de auditoria são necessários para resolver a questão e considerar as implicações, se houver, para outros aspectos da fiscalização. Caso não seja possível, em virtude de limitações impostas aos exames, obter evidência suficiente e apropriada, elas devem ser registradas no relatório da fiscalização (NBASP 100/50, 400/58 e 4000/183).

A equipe, conforme destacado no capítulo 6 (p. 57), deve preparar, em tempo hábil, documentação de auditoria suficientemente detalhada para fundamentar os achados de auditoria (NBASP 4000/89).

9.5 IDENTIFICAÇÃO DA CADEIA DE RESPONSABILIDADE

Considerando que o TCEES é uma EFS com competência para atribuir responsabilidade financeira a agentes públicos e aplicar outras sanções, conforme previsto nos arts. 130 a 141 da LC 621/2012, nos casos em que a equipe identificar não conformidade em razão da qual possa decorrer imputação de débito, multa ou outras sanções aos responsáveis, além de desenvolver o achado de auditoria, na forma apontada na seção anterior, deve identificar os responsáveis e reunir evidências que demonstrem a sua responsabilidade. É seu papel propor os encaminhamentos necessários ao exercício do contraditório e da ampla defesa, inclusive alertar os arrolados para a possibilidade de eventual imputação de débito,

multa ou outra sanção, conforme o caso. Nessa atividade, deve utilizar a matriz de responsabilização, apresentada no capítulo 11 (p. 115) deste Manual (NBASP 100/15, 400/19, 4000/20-23;142;157;223-224;228-229).

Na identificação da cadeia de responsabilidade, a equipe, também, deve considerar e atender os requisitos expostos na seção anterior em relação à quantidade e qualidade da evidência de auditoria, ao seu exame com ceticismo e julgamento profissionais e à preparação da documentação em tempo hábil. Ademais, como o desenvolvimento dos achados de auditoria, a identificação da cadeia de responsabilidade deve ser completamente realizada na fase de execução (NBASP 4000/153-156;221).

9.6 APRESENTAÇÃO DOS ACHADOS À ENTIDADE FISCALIZADA

Desenvolvidos os achados, salvo nos casos em que tal procedimento, fundamentadamente, represente risco aos auditores ou à consecução do objetivo da fiscalização, a equipe deve apresentá-los à entidade fiscalizada e dar oportunidade aos seus dirigentes e demais responsáveis pela governança para comentar, esclarecer, explicar, corroborar, contrapor ou criticar as informações apresentadas (NBASP 12/29 e 100/49).

Deve efetuar tal comunicação por intermédio de **ofício de requisição**, cujo modelo específico para esse propósito é apresentado na Figura 17 (p. 155) – vide apêndice deste Manual –, direcionado ao dirigente máximo da entidade fiscalizada, com cópia para o responsável pela unidade central de controle interno. Fica a critério da equipe, considerando a necessidade de finalizar a fiscalização no prazo, definir se apresenta todos os achados por um único ofício de requisição ou se utiliza mais de um ofício para essa finalidade, à medida que os achados são desenvolvidos.

No ofício de requisição de que trata esta seção, para cada achado de auditoria, a equipe deve informar os critérios de auditoria, a situação encontrada, os objetos nos quais foram identificadas não conformidades, as evidências que suportam o achado, as causas e os efeitos da não conformidade e as propostas de encaminhamento voltadas à sua correção ou melhoria da gestão do objeto da fiscalização. Nesse ofício, a equipe não deve apresentar questões e proposições referentes à responsabilização (NBASP 100/49).

O ofício deve destacar a possibilidade, mediante prazo, de os dirigentes e demais responsáveis pela governança da entidade fiscalizada, inclusive o responsável pela respectiva unidade central de controle interno, apresentarem à equipe, por escrito, comentários acerca dos achados, para esclarecer circunstâncias e fatores que contribuíram para sua ocorrência e corroborar, contrapor ou criticar o entendimento

adotado dos auditores de controle externo. Especificamente, a equipe deve requerer ao dirigente da entidade fiscalizada que informe se concorda ou discorda de cada achado de auditoria e apresente os esclarecimentos e justificativas que entenda pertinentes e, especialmente em caso de discordâncias, encaminhe a documentação comprobatória que suporta o seu ponto de vista. Adicionalmente, quando houver, deve solicitar ao dirigente para se manifestar em relação às propostas de encaminhamento referentes a cada achado que eventualmente tenham sido consignadas, informar se concorda ou não em adotá-las e, se entender pertinente, apresentar propostas alternativas que entenda mais adequadas. Inclusive, nesse caso, os auditores de controle externo, na comunicação, devem sugerir ao dirigente que informe o prazo que julga necessário para adoção de cada medida proposta por ele e por aqueles (NBASP 10/31, 20/18, 100/49 e 4000/208).

No ofício, a equipe deve registrar, clara e expressamente, que essa oportunidade dada à entidade fiscalizada para comentar, esclarecer, explicar, corroborar, contrapor ou criticar os achados de auditoria não se confunde com, nem supre a, necessidade de contraditório prévio à responsabilização, realizada no TCEES por meio de citação ou notificação, conforme o caso. O objetivo dessa comunicação dos achados e da obtenção da opinião da entidade fiscalizada acerca deles é qualificar o relatório da fiscalização (NBASP 400/59 e 4000/214).

A equipe deve incorporar aos achados de auditoria, de forma resumida, os comentários porventura realizados pelos dirigentes e demais responsáveis pela governança da entidade fiscalizada e incluir os documentos eventualmente apresentados na documentação de auditoria. Ademais, deve considerar seu conteúdo ao revisar os achados e ao formar suas conclusões a respeito deles e das questões de auditoria relacionadas (NBASP 400/59 e 4000/209-210;214).

9.7 REVISÃO DOS ACHADOS E FORMAÇÃO DE CONCLUSÕES

Ainda na fase de execução, após a apresentação dos achados de auditoria à entidade fiscalizada e a incorporação resumida dos eventuais comentários efetuados por seus dirigentes e demais responsáveis pela governança, a equipe deve analisar os argumentos por eles expostos e, considerando-os, revisar os achados (NBASP 400/59).

Caso os auditores de controle externo, a partir do exame das informações e dos documentos apresentados pela entidade, se convençam de que alguma das não conformidades inicialmente relatadas nos achados na realidade não existe – ou não é relevante –, devem excluir o achado da fiscalização, com a manutenção do

registro da situação nos papéis de trabalho. Caso verifiquem a necessidade de efetuar alterações nos achados desenvolvidos, devem promovê-las.

Após as eventuais exclusões e modificações indicadas no parágrafo anterior ou após a constatação de que não são necessárias – inclusive nos casos em que a entidade não apresentar comentários –, a equipe deve desenvolver sua conclusão a respeito de cada achado de auditoria a ser incluído no relatório da fiscalização. Em seguida, considerando os exames realizados e os achados de auditoria, deve formular suas conclusões acerca das questões de auditoria, respondendo-as (NBASP 100/22, 400/15;59 e 4000/37;191;209-210).

9.8 REUNIÃO DE ENCERRAMENTO

Ao término da execução, a equipe deve agendar reunião de encerramento – presencial ou virtual – com os dirigentes e demais responsáveis pela governança da entidade fiscalizada, ou com representantes designados por eles. É importante que o responsável pela unidade central de controle interno da entidade seja convidado a participar ou enviar representante (NBASP 100/39).

Antes da reunião, sempre que possível, a equipe deve discutir os achados de auditoria com o supervisor. Na reunião, além de comunicar o encerramento da fase de execução da fiscalização, deve – a não ser que tal procedimento, motivadamente, represente risco aos auditores de controle externo ou à consecução dos objetivos da fiscalização – apresentar, oralmente, os achados de auditoria (NBASP 4000/99).

Assim, deve expor e discutir os critérios de auditoria e a situação encontrada, as causas e os efeitos, as propostas de encaminhamento para a correção das não conformidades e melhoria da gestão e os benefícios delas esperado. A reunião de encerramento, em regra, não é o momento oportuno para apresentar e discutir propostas de responsabilização.

Nessa reunião, a equipe também pode comunicar aos presentes achados que não sejam considerados relevantes ou que não justifiquem sua inclusão no relatório da fiscalização, desde que vislumbre que a comunicação de tais achados pode ajudar a entidade fiscalizada a sanar casos de não conformidade e a evitar ocorrências semelhantes no futuro (NBASP 400/100).

Na reunião, a equipe também deve informar aos demais participantes que os achados expostos são preliminares, de forma que podem ser alterados ou excluídos até o encerramento da elaboração do relatório da fiscalização, momento até o qual outros achados podem ser incluídos.

10 Matriz de Achados

Pode-se conceituar o achado de auditoria como a discrepância entre os critérios de auditoria e a situação real do objeto fiscalizado, verificada pelo auditor e comprovada mediante evidência suficiente e apropriada. Assim, nas auditorias de conformidade, são achados de auditoria as não conformidades identificadas pela equipe na execução da fiscalização. Além das não conformidades – achados negativos –, também são consideradas achados de auditoria – positivos – as boas práticas de gestão que sejam tão significativas e superiores aos critérios adotados que levem a equipe, ao examinar o objeto fiscalizado e constatar a sua existência, a decidir registrá-las em relatório.

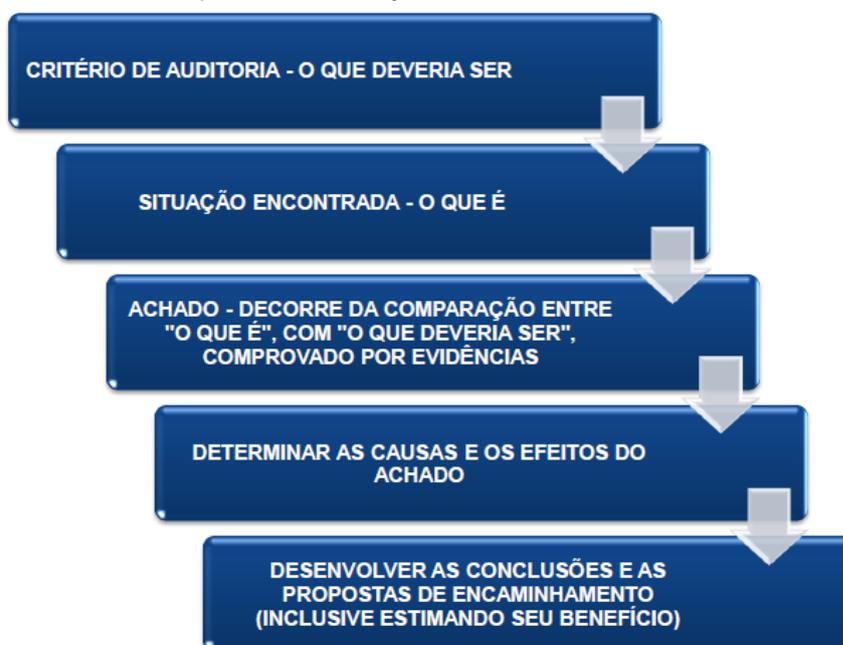
Nas auditorias de conformidade do TCEES, a equipe deve desenvolver e incluir no relatório da fiscalização os achados de auditoria relevantes – quantitativa ou qualitativamente materiais. Considerando que os procedimentos executados são planejados para que os auditores de controle externo formem conclusões a respeito do objeto fiscalizado e possam responder às questões de auditoria, os achados de auditoria, normalmente, se vinculam às questões elaboradas no planejamento. Apesar disso, caso, durante a fiscalização, eles identifiquem achados de auditoria relevantes, não decorrentes da investigação das questões de auditoria, também devem ser reportá-los no relatório (NBASP 100/41;50 e 4000/184-187;205).

Como exposto na seção 9.4 (p. 98) deste Manual, a equipe deve desenvolver adequadamente os achados e assegurar que a evidência, na qual eles se fundamentam, seja suficiente e apropriada (NBASP 100/50, 400/58 e 4000/144;147-148;181;183). Logo, os auditores de controle externo devem registrar as constatações obtidas a partir da comparação entre os critérios de auditoria e a situação real do objeto fiscalizado, identificar as causas e os efeitos da não conformidade, indicar os objetos específicos nos quais elas foram observadas e as evidências coletadas. Por fim, devem propor, quando cabível, recomendações ou determinações voltadas ao saneamento das causas das não conformidades, à mitigação de seus eventuais efeitos indesejáveis e à prevenção de novas ocorrências. Portanto, para cada achado de auditoria, devem apontar os seguintes atributos:

- a) Critérios de auditoria: referências usadas para avaliar ou mensurar o objeto de forma consistente e razoável – o que deveria ser;
- b) Situação encontrada: condições reais do objeto fiscalizado – o que é;
- c) Evidências: documentos e análises que comprovam a não conformidade entre os critérios de auditoria e a situação encontrada;
- d) Causas: razões da não conformidade entre os critérios de auditoria e a situação encontrada – por que ocorreu;

- e) Efeitos: consequências indesejadas decorrentes da não conformidade entre os critérios de auditoria e a situação encontrada;
- f) Propostas de encaminhamento: propostas de recomendações ou determinações que visem corrigir a não conformidade ou melhorar a gestão do objeto fiscalizado, com a estimativa dos benefícios decorrentes de sua implantação.

Figura 10 - Passos para a identificação dos atributos dos achados de auditoria



Elaboração própria.

A Figura 10, acima, ilustra os principais passos a serem percorridos pelos auditores de controle externo na identificação dos atributos dos achados de auditoria. Nesse processo, eles devem:

- a) Considerar as circunstâncias do momento da ocorrência dos fatos analisados, que podem ser diferentes das existentes no momento da fiscalização;
- b) Apresentar apenas as informações relevantes e necessárias à completa compreensão dos achados de auditoria, deixando de fora do seu desenvolvimento as que não contribuem para a sua compreensão;
- c) Submeter os achados à crítica dos demais membros da equipe e do supervisor, com especial atenção à consistência entre as causas e efeitos;
- d) Examinar todas as evidências relacionadas aos achados, tanto as que os corroboram quanto as que, eventualmente, os enfraquecem;
- e) Submeter os achados, se possível, a exame sob diversos pontos de vista;
- f) Indicar, preferencialmente, os efeitos financeiros da não conformidade;
- g) Direcionar as propostas de encaminhamento à eliminação das causas, dimensionando os custos e os prováveis benefícios de sua implementação.

Para desenvolver os achados de auditoria, a equipe deve utilizar a **matriz de achados**, cujo modelo é apresentado no Quadro 6 (p. 162) deste Manual. Trata-se de papel de trabalho que auxilia a organizar as informações no desenvolvimento dos achados. É um instrumento de apoio, facilitação e sistematização do trabalho dos auditores de controle externo, cujos principais objetivos são: i) facilitar a visualização das informações obtidas na execução; ii) demonstrar a consistência lógica entre os achados, suas causas e efeitos; iii) subsidiar a formulação de conclusões a respeito do achado e das questões de auditoria; iv) auxiliar a proposição de recomendações e determinações voltadas a cessar as causas da não conformidade e aperfeiçoar a gestão do objeto fiscalizado; v) apoiar a elaboração do relatório da fiscalização; e iv) amparar a sua revisão e supervisão.

A equipe deve desenvolver os achados de auditoria e preencher a matriz de achados, como destaca a seção 9.4 (p. 98) deste Manual, na fase de execução da fiscalização, à medida em que verifica as não conformidades. É, também, nessa fase que ela deve apresentar os achados aos dirigentes e demais responsáveis pela governança da entidade fiscalizada e lhes dar a oportunidade de comentar as constatações, na forma definida na seção 9.6 (p. 101).

O modelo da matriz de achados adotada pelo TCEES, para as suas auditorias de conformidade, apresentado no Quadro 6 (p. 162), apêndice deste Manual, contém os seguintes campos: i) achado de auditoria; ii) objetos; iii) critérios de auditoria; iv) situação encontrada; v) causas; vi) efeitos; vii) evidências; e viii) propostas de encaminhamento. Cada uma desses campos será objeto das seções seguintes deste Manual.

10.1 ACHADO DE AUDITORIA

Nesse campo, a equipe deve descrever, de forma objetiva e concisa, o título – a manchete – do achado de auditoria.

10.2 OBJETOS

Nesse campo, a equipe deve indicar todos os objetos nos quais constatar o achado de auditoria. Tal indicação deve fazer referência, sempre que possível, às informações que identificam o objeto, como número e ano, e descrever sucintamente o assunto a que ele se refere.

10.3 CRITÉRIOS DE AUDITORIA

Ao iniciar a fase de execução, como exposto na seção 8.3 (p. 88) deste Manual, os auditores de controle externo já tem em mãos, na matriz de planejamento aprovada, todos os critérios de auditoria a serem utilizados como referência na comparação com as condições reais do objeto fiscalizado. Aliás, como já foi dito, o achado de auditoria ocorre, justamente, quando eles verificam e comprovam discrepância nessa comparação.

Assim, nesse campo da matriz de achados, a equipe deve indicar precisamente aqueles critérios de auditoria em relação aos quais verificar que a situação real do objeto não está conforme. Ela pode tomar o texto inserido no campo específico da matriz de planejamento como ponto de partida, mas deve fazer as modificações necessárias para destacar os critérios que não foram atendidos e reforçar a sua relevância, completude, confiabilidade, neutralidade, compreensibilidade, utilidade, comparabilidade, aceitabilidade e disponibilidade – a respeito dessas características dos critérios de auditoria, vide seção 8.3 (p. 88).

10.4 SITUAÇÃO ENCONTRADA

No campo situação encontrada, a equipe deve descrever as condições reais do objeto e a sua comparação com os critérios de auditoria, de forma clara e completa o suficiente para que os usuários previstos compreendam os atributos da não conformidade. Dessa maneira, deve pormenorizar a situação existente, suas causas e efeitos, correlacionando-os com as evidências obtidas.

É verdade que, como se vê nas seções seguintes, a equipe deve identificar os demais atributos do achado de auditoria em campos específicos, todavia, deve realizar a correlação entre tais atributos e a fundamentação do achado no campo situação encontrada. Portanto, apesar de destacar alguns atributos do achado – objetos, critérios, causas, efeitos e evidências – em campos específicos, devem incluí-los, com a profundidade necessária, na descrição da situação encontrada, a fim de que a não conformidade seja apropriadamente caracterizada.

Por outro lado, para que o relatório da fiscalização não se estenda além do necessário, a equipe não deve descrever, na situação encontrada, os procedimentos realizados. Eles devem chegar ao conhecimento dos usuários previstos por meio da inclusão da matriz de planejamento, na qual são registrados, como apêndice ao relatório.

Adicionalmente, ainda que coincida com o período total fiscalizado, os auditores de controle externo devem indicar, no campo situação encontrada, o períodos em que a não conformidade ocorreu – período de ocorrência. Além disso, quando fizer sentido a distinção, devem indicar o período de referência da não conformidade – é o caso, por exemplo, de não conformidade verificada em pagamentos, quando realizados em certo período, mas se referem a outro.

O registro do período em que ocorreu – e a que se refere – é essencial para a identificação dos responsáveis pela não conformidade, no âmbito da própria fiscalização – e para, se for o caso, a sua repercussão no julgamento das contas da entidade ou, até mesmo, na apreciação das contas consolidadas do ente. Desse modo, considerando que, para eventual responsabilização, é necessário verificar se a não conformidade ocorreu no período de exercício do responsável, a equipe deve especificá-lo precisamente.

10.5 CAUSAS

As causas de um achado são as razões da não conformidade entre a condição real do objeto fiscalizado e os critérios de auditoria adequados. Portanto, são os atos, fatos e práticas que contribuem, de forma relevante, para a não conformidade.

Elas não se confundem com a não conformidade em si. Logo, por exemplo, normalmente não são causas o descumprimento da legislação ou de entendimentos firmados pelo TCEES ou a nomeação de servidores, não integrantes da carreira, para ocupação de funções gratificadas. Nesses exemplos, as causas são os fatores que levam às transgressões arroladas.

As causas podem ser objetivas – como omissões, vulnerabilidades em função de deficiências ou inexistência de controles internos, riscos mal gerenciados que se materializaram – ou subjetivas – tais como o dolo, a negligência, a imprudência e a imperícia. Enquanto a identificação das primeiras é fundamental para a formulação das recomendações e determinações voltadas a extinção das causas das não conformidades e à melhoria da gestão, o registro das causas subjetivas é necessária para a eventual atribuição de responsabilidade.

Por isso, na execução da fiscalização, a equipe deve investigar as causas dos achados de auditoria relevantes e, com base em evidências, as registrar no campo específico da matriz de achados (NBASP 4000/221-f).

Nessa tarefa, a equipe deve identificar causas conclusivas, sob pena de não serem úteis ao saneamento das não conformidades, nem à responsabilização. Assim, não deve apresentar como causas formulações do tipo “possível interesse [...]” ou “possível inadequação [...]”.

Em algumas situações, a evidenciação das causas subjetivas, especialmente nos casos que envolvem desvios de conduta, não é possível com os métodos ao alcance dos auditores de controle externo – tendo em vista que a competência investigatória dos tribunais de contas tem limitações. Nessas circunstâncias, recomenda-se que a equipe se concentre nas causas objetivas e busque deficiências ou inexistências de controles internos que propiciam – ou não impedem – a ocorrência do achado ou, ainda, em causas subjetivas relacionadas ao despreparo do pessoal envolvido.

10.6 EFEITOS

Os efeitos de um achado são as consequências da não conformidade para as atividades da entidade fiscalizada, para o erário, para as partes responsáveis, para os usuários previstos ou para a sociedade. Podem ser reais – concretos, cuja ocorrência esteja evidenciada – ou potenciais – riscos, cuja ocorrência, em decorrência do achado, é provável.

Sua análise e registro têm dupla finalidade. Por um lado, dão dimensão da relevância e gravidade da não conformidade. Por outro, fornecem elementos para a formulação de recomendações ou determinações destinadas à sua reversão, quando possível e necessário.

Desse modo, a equipe deve descrever os efeitos em campo específico da matriz de achados. Ao fazê-lo, deve considerar e deixar clara a relação entre as causas e os efeitos (NBASP 4000/221-f).

Os auditores de controle externo não devem confundir a não conformidade em si com os seus efeitos. Assim, por exemplo, a ilegalidade na concessão de determinada aposentadoria não é efeito, mas sim o eventual prejuízo gerado pelos pagamentos indevidos dela decorrentes.

10.7 EVIDÊNCIAS

Como exposto na seção 9.4 (p. 98) deste Manual, é responsabilidade da equipe coletar evidência suficiente – para persuadir uma pessoa conhecedora que os achados são razoáveis – e apropriada – relevante, válida e confiável, ou seja, respectivamente, com relação lógica e importante para a questão abordada, que representa o que se pretende representar e obtida e produzida por meio de um método transparente e replicável. Para evitar diligências posteriores, que

delongariam o processo, a equipe deve verificar se, de fato, há evidência suficiente e apropriada.

Adicionalmente, além de obter evidência suficiente e apropriada e verificar sua presença, a equipe deve referenciar, na matriz de achados, quais são os documentos, exames e informações que compõem o conjunto de evidências e, portanto, fundamentam os achados de auditoria, as conclusões da equipe e as propostas de encaminhamento nela registrados (NBASP 400/58 e 4000/89;144;147-148;181). Ao fazer a referência, ela deve indicar quais os documentos do processo ou apêndices ou anexos do relatório da fiscalização apresentam a evidência.

10.8 PROPOSTAS DE ENCAMINHAMENTO

No campo “Propostas de encaminhamento” da matriz de achados, a equipe de fiscalização deve consignar as medidas preventivas, corretivas, processuais ou materiais que avalia que o Tribunal deva adotar com vistas a cessar as causas da não conformidade e extinguir, mitigar, reverter ou compensar os seus efeitos, conforme o caso (NBASP 100/51, 400/59 e 4000/191;204;210;215-216).

Sejam quais forem as propostas, ao incluí-las na matriz de achados, os auditores de controle externo devem ter em mente que elas serão objeto de discussão com o supervisor, comporão o relatório da fiscalização e serão avaliadas pelos usuários previstos. Desse modo, eles devem redigi-las de forma objetiva, clara, concisa, precisa e ordenada de maneira lógica. Em sua formulação, 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, deve ser o alvo das medidas propostas. O efeito indica a gravidade da situação encontrada e determina a intensidade das medidas a serem propostas.

Nas hipóteses em que seja necessário inibir uma não conformidade iminente, interromper uma que esteja em curso ou mitigar, remover, reverter ou compensar seus efeitos, a equipe pode propor ao Tribunal a expedição de certa **determinação**, deliberação de natureza mandamental que impõe ao destinatário a adoção, em prazo fixado, de providências concretas e imediatas.

Nesse caso, a equipe deve indicar, em sua proposta, a ação ou a abstenção necessárias e suficientes para alcance da finalidade do controle, sem adentrar em nível de detalhamento que venha restringir a discricionariedade do gestor quanto à escolha dos meios para correção da não conformidade, salvo se o caso exigir providência específica para o exato cumprimento da lei. Além disso, deve incluir em sua proposta de determinação a sugestão de prazo para o seu cumprimento – salvo

nos casos de obrigação de não fazer –, a indicação do critério constitucional, legal ou regulamentar violado e a base normativa que legitima o TCEES a expedir-la. Por outro lado, os auditores de controle externo não devem incluir, na proposta de encaminhamento em si, complementos típicos da fundamentação, como a finalidade e os efeitos da providência a ser adotada pela entidade (NBASP 4000/216).

A equipe não deve formular determinações nas hipóteses em que recomendações seriam cabíveis, nem para reiterar determinação anteriormente proferida pelo Tribunal – exceto no caso em que a fiscalização se volta à instrução de contas, hipótese em que deve avaliar a conveniência de sua renovação –, ou obrigar a entidade fiscalizada a observar normativos, legislação ou entendimentos consolidados pelo Tribunal – com finalidade meramente pedagógica – ou implementar mecanismos de controle interno, governança e gestão – exceto os exigidos por lei ou norma e que demandem implantação imediata.

Excepcionalmente, no caso de situações em que a implementação das providências imediatas necessárias para prevenir ou corrigir certa não conformidade – ou tratar os seus efeitos – não seja factível, a equipe pode propor determinação, desde que devidamente fundamentadas as razões que justifiquem a necessidade da adoção da medida e consideradas as razões apresentadas pelo gestor, visando obrigar a entidade fiscalizada a: i) elaborar plano de ação; ii) elaborar ou apresentar estudos técnicos, indicadores, métricas ou desenvolvimento de ações ou programas; iii) elaborar normas visando aperfeiçoar aspectos da gestão; iv) analisar a viabilidade de alternativas de gestão; ou v) envidar esforços ao aperfeiçoamento dos resultados de ações ou programas de governo.

Por outro lado, nas hipóteses em que certa não conformidade não exija providências concretas e imediatas, sendo suficiente, para fins do controle, cientificar a entidade fiscalizada, seus dirigentes ou outros agentes públicos sobre a sua ocorrência, com a finalidade de induzir a prevenção de situações futuras análogas, a equipe pode propor ao Tribunal a expedição da **ciência**, deliberação de natureza declaratória que científica o destinatário sobre a ocorrência da não conformidade. Tal medida pode ser proposta pela equipe para evitar tanto a repetição de não conformidade como a materialização de não conformidade cuja consumação seja menos provável em razão do estágio inicial dos atos que a antecedem e desde que, para preveni-la, seja suficiente avisar o destinatário.

Do mesmo modo que para as determinações, nas propostas de ciência, a equipe deve indicar o critério constitucional, legal ou regulamentar infringido e a base normativa que legitima o TCEES a expedir-la. Além disso, também não cabe proposta de ciência com finalidade meramente pedagógica, para a observância de normativos, legislação ou entendimentos consolidados pelo Tribunal.

Por sua vez, nas hipóteses em que a equipe verifique a necessidade de apresentar medidas com potencial para contribuir com o aperfeiçoamento da gestão e dos programas e ações de governo, em termos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, cuja conveniência e oportunidade de implementação cabe à entidade fiscalizada avaliar, pode propor ao Tribunal a expedição de **recomendação**, deliberação de natureza colaborativa que apresenta ao destinatário oportunidades de melhoria.

Nesses casos, a equipe deve basear suas recomendações em critérios – leis, regulamentos, boas práticas e técnicas de comparação – e, preferencialmente, direcioná-las para atuar sobre a principal causa do problema, quando tenha sido possível a identificar. Todavia, não deve baseá-las exclusivamente em critérios que contenham elevada carga de abstração teórica ou conceitos jurídicos indeterminados, que permitam enquadrar achados de múltiplas espécies ou ordens.

Na formulação de certa proposta de recomendação, os auditores de controle externo devem direcioná-la para: i) atuar diretamente nas causas do problema; ii) contribuir para que o tratamento das causas dos problemas agregue valor à entidade fiscalizada, reduzindo custos, simplificando processos de trabalho, melhorando a qualidade e o volume dos serviços ou aprimorando a eficácia e os benefícios para a sociedade; iii) observar os requisitos de viabilidade prática, objetividade e motivação, indicando ações para cuja realização não haja obstáculos de ordem legal, financeira, operacional, temporal, de pessoal e outros que possam inviabilizar a implementação das medidas; iv) apresentar boa relação custo-benefício e considerar as eventuais alternativas propostas pela entidade fiscalizada; e v) apontar oportunidades de melhoria relevantes, indicando o que pode ser feito e o resultado esperado, sem descrever aspectos procedimentais afetos à competência da entidade fiscalizada.

Desse modo, não deve formular recomendações genéricas e distantes da realidade prática da entidade fiscalizada, em especial quando: i) a complexidade do problema, em função de sua dimensão e da multiplicidade de suas causas, resultar em diagnóstico impreciso ou incompleto; ii) a comparação entre a situação existente e o critério não evidenciar discrepância significativa; ou iii) a medida pretendida estiver fundamentada em técnicas de comparação ou boas práticas, sem a demonstração de que os fatores que conduzem ao resultado superior da situação paradigmática possam efetivamente ser implementados ou adaptados ao caso cujo desempenho se pretenda aprimorar.

Neste ponto, é importante destacar novamente que a equipe, ao apresentar os achados de auditoria aos dirigentes e demais responsáveis pela governança da entidade fiscalizada, na forma exposta na seção 9.6 (p. 101) deste Manual, deve apresentar também as determinações e recomendações que vislumbra propor.

Além disso, deve considerar os comentários por eles apresentados ao revisar os achados e redigir a versão final de suas propostas de encaminhamento, permitindo-os participar de sua construção.

Nas hipóteses em que, por qualquer razão, os dirigentes e demais responsáveis não tenham tido oportunidade para apresentar comentários a respeito das propostas de recomendações e determinações ou, apesar de terem tido a oportunidade, não o tenham feito, a equipe deve incluir, entre suas propostas de encaminhamento, a de **notificação** da entidade fiscalizada para, se desejar, apresentar informações quanto às consequências práticas da implementação das medidas aventadas e eventuais alternativas. Igual procedimento deve ser adotado se a equipe resolver alterar proposta de recomendação ou determinação após a apresentação dos achados de auditoria à entidade.

Adicionalmente, a equipe deve ser comedida na apresentação de propostas de determinação, ciência ou recomendação. Assim, qualquer que seja a proposta, ainda que atenda aos requisitos expostos nesta seção, a equipe somente deve oferecê-las quando imprescindíveis às finalidades do controle e ao tratamento de não conformidades que, se não tratadas, comprometam a gestão.

Dessa forma, a equipe pode deixar de formular propostas de encaminhamento referentes a determinada não conformidade se: i) a entidade fiscalizada, por meio de declaração emitida por seu dirigente máximo ou outro instrumento cabível, tiver se comprometido, formalmente, a adotar as medidas preventivas ou corretivas que seriam objeto da ciência; ii) a situação não exigir urgência no tratamento, for de menor gravidade e for favorável a tendência de que se resolva sem a imposição de medidas pelo Tribunal, notadamente em decorrência de nova regulamentação da matéria, de reestruturação administrativa da entidade, do aperfeiçoamento dos controles internos ou de outros fatores que evidenciem um contexto institucional superveniente capaz de inibir a ocorrência ou reiteração da não conformidade, ou de produzir os aprimoramentos desejados da atuação administrativa; ou iii) o longo tempo decorrido comprometer a atualidade da ação de controle, não houver indícios de persistência da não conformidade e for baixa a probabilidade de repetição.

É necessário destacar que a equipe não deve registrar na matriz de achados as eventuais propostas de encaminhamento voltadas à responsabilização de agentes. O local apropriado para tais propostas, com o seu detalhamento, a quantificação de valores e a individualização de responsabilidades, como expõe a seção 11.9 (p. 120) é a matriz de responsabilização.

Finalmente, ao terminar de elaborar as propostas de encaminhamento nas matrizes de achados e de responsabilização, a equipe deve verificar se restou algum achado de auditoria sem qualquer proposta de encaminhamento a ele associada. Caso haja, deve avaliar se ele é efetivamente relevante, se há necessidade de formular

algum encaminhamento ou se pode ser excluído sem prejuízo para os usuários previstos.

10.9 BENEFÍCIOS ESPERADOS

Para cada proposta de encaminhamento incluída na matriz de achados, a equipe de fiscalização deve registrar os benefícios esperados em decorrência do seu acolhimento e implementação pelo TCEES e pela entidade, conforme o caso. Para identificação e avaliação desses benefícios, ela deve seguir as orientações previstas na versão mais recente do Manual de Benefícios do Controle Externo, aprovado pela Resolução TC 290, de 22 de setembro de 2015.

CONSULTA PÚBLICA

11 Matriz de Responsabilização

O TCEES é uma EFS com competência para, no exercício das funções sancionadora e reintegradora, atribuir responsabilidade financeira a agentes públicos e aplicar outras sanções, conforme previsto nos arts. 130 a 141 da LC 621/2012. Porém, como adverte Donato Volkers Moutinho, em razão de sua natureza subjetiva, tais funções

[...] reclamam o exame cuidadoso da responsabilidade dos agentes públicos, com indicação, apoiada em evidências, da conduta – dolosa ou com erro grosseiro –, do nexo de causalidade entre a conduta e o resultado ilícito e da culpabilidade do agente. Na ausência de algum desses requisitos, não poderá ser atribuída responsabilidade financeira reintegratória ou sancionatória ao agente público ou equiparado, nem lhe poderá ser aplicada sanção não patrimonial²².

Desse modo, nos casos em que a equipe identificar não conformidade em razão da qual possa decorrer imputação de débito, multa ou outras sanções aos responsáveis, além de desenvolver o achado de auditoria com o uso da matriz de achados, na forma apontada no capítulo 10 (p. 104) deste Manual, deve identificar os responsáveis, reunir evidências que demonstrem a presença dos requisitos apontados no parágrafo anterior e propor os encaminhamentos necessários ao exercício do contraditório e da ampla defesa, inclusive alertando os arrolados para a possibilidade de eventual imputação de débito, multa ou outra sanção, conforme o caso. Nessa atividade, a ser realizada durante a fase de execução da fiscalização, ela deve utilizar, como indicado na seção 9.5 (p. 100), a matriz de responsabilização (NBASP 100/15, 400/19, 4000/20-23;142;157;223-224;228-229).

O modelo da **matriz de responsabilização** adotada pelo TCEES, para as suas auditorias de conformidade, é apresentado no Quadro 8 (p. 164), apêndice deste Manual. Verifica-se que tal matriz contém os seguintes campos: i) achado de auditoria; ii) data ou período de ocorrência do fato; iii) responsável; iv) período de exercício no cargo; v) conduta; vi) nexo de causalidade; vii) culpabilidade; viii) punibilidade e ix) propostas de encaminhamento. Cada um desses campos será objeto das seções seguintes deste Manual.

Caso não haja achados de auditoria relevantes ou caso os relevantes não sejam não conformidades em razão das quais possa decorrer imputação de débito, multa ou outras sanções aos responsáveis, não é necessária a elaboração dessa matriz.

Por sua vez, se, ao elaborar a matriz de responsabilização em relação a determinado agente, a equipe verificar a inexistência – ou a ausência de evidências que comprovem a sua existência – de coincidência entre os períodos de exercício

²² MOUTINHO, Donato Volkers. **Contas dos governantes**: apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo pelos tribunais de contas do Brasil. São Paulo: Blucher, 2020. p. 145.

no cargo e ocorrência do fato, de conduta com dolo ou erro grosseiro ou de nexo de causalidade entre a conduta e a não conformidade, deve excluir o agente do rol de responsáveis. Diferentemente, caso haja evidência suficiente e apropriada acerca da presença desses requisitos, mas a equipe verifique que há, também, excludente de culpabilidade ou extinção da punibilidade, deve preencher a matriz em relação ao agente e evidenciar a existência da excludente ou extinção, conforme o caso.

11.1 ACHADO DE AUDITORIA

Nesse campo, a equipe deve indicar a qual dos achados de auditoria desenvolvidos na matriz de achados se vincula a individualização da responsabilidade, efetuada na matriz de responsabilização.

11.2 DATA OU PERÍODO DE OCORRÊNCIA DO FATO

A equipe deve registrar, neste campo, a data ou período de ocorrência da não conformidade. Nos casos em que a conduta envolvida na não conformidade se protraí no tempo, deve indicar todo o período em que ela é observada. É fundamental que a data ou período da não conformidade seja exato, para evitar a inadequada responsabilização de agente que estivesse afastado das atividades.

11.3 RESPONSÁVEL

Para identificar o responsável pela não conformidade, os auditores de controle externo devem indicar o seu nome, cargo, CPF e endereço. Nas hipóteses em que seja necessária a responsabilização de grupos de pessoas – tais como comissões de licitação, conselhos, diretorias colegiadas, comissões, etc. –, a equipe deve identificar individualmente seus componentes.

Especificamente nos casos de responsabilização de grupos, a equipe deve verificar se algum dos membros se manifestou contrariamente, de forma documentada, à decisão considerada irregular. Nesse caso, seu nome não deve ser incluído entre os responsáveis.

11.4 PERÍODO DE EXERCÍCIO

A exemplo da data ou período de ocorrência da não conformidade, a equipe deve indicar de forma precisa, na matriz de responsabilização, para cada responsável arrolado, o período de seu exercício no cargo. Inclusive, deve registrar os períodos de afastamento do responsável, como gozo de férias, licenças e outros.

Registrados os períodos, deve verificar se o período de exercício abrange ou está incluso no período de ocorrência da não conformidade. Caso observe alguma incompatibilidade, a equipe deve buscar o responsável que efetivamente desempenhava as funções à época em que a não conformidade ocorreu.

11.5 CONDUTA

Para cada não conformidade em razão da qual possa decorrer imputação de débito, multa ou outras sanções a determinado responsável, a equipe de fiscalização deve descrever a sua conduta – comportamento humano voluntário direcionado a uma finalidade – na matriz de responsabilização. Ela não deve confundir a identificação da conduta com o relato da situação real do objeto fiscalizado, realizado no campo “Situação encontrada”, da matriz de achados.

No campo “Conduta” da matriz de responsabilização, os auditores de controle externo devem identificar a ação – conduta comissiva – ou omissão – conduta omissiva – praticada pelo responsável. No caso de ação, devem utilizar verbos no infinitivo que expressem o ato efetivamente praticado e indicar as evidências da prática da conduta. Além disso, para comparar com a conduta do agente, devem apontar a conduta exigível, a forma como era esperado que ele se comportasse.

Na omissão, a equipe deve descrever a ação humana corpórea que o responsável tinha o dever e a possibilidade de realizar, mas deixou de fazê-lo. Logo, deve evidenciar tanto a inexistência da ação, como o dever de a realizar – ação mandada. Para evidenciar o dever de proceder de determinado modo, é recomendável que ela recorra ao instrumento normativo que especifica as atribuições do cargo ocupado.

Ademais, por força do artigo 28 da LINDB, devem examinar se, com o devido registro e evidenciação, o responsável agiu ou se omitiu com dolo – quando o responsável tem a intenção de produzir o resultado ou assume o risco de produzi-lo – ou erro grosseiro.

11.6 NEXO DE CAUSALIDADE

O nexo de causalidade é a evidência de que a conduta do responsável contribuiu significativamente para a não conformidade. Ele mostra a relação de causa e efeito entre a conduta praticada e o resultado ilícito, que é imprescindível para fins de responsabilização.

Considerando que causa é a ação ou omissão sem a qual o resultado não teria ocorrido, para facilitar a verificação da existência de relação entre a conduta e o resultado ilícito e, conseqüentemente, o preenchimento do campo “Nexo de causalidade”, pode-se realizar o chamado juízo hipotético de eliminação. Ou seja, 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 igual gravidade.

Caso a resposta seja negativa, ou seja, se retirada a conduta o resultado não teria ocorrido ou ao menos não com igual gravidade, significa que há nexo de causalidade entre a conduta do responsável e a não conformidade. Nesse caso, recomenda-se a utilização de verbos como resultou, propiciou, possibilitou, etc. Por outro lado, se o resultado teria ocorrido com a mesma gravidade ainda que a conduta tivesse sido eliminada, inexistente nexo de causalidade e o agente não pode ser responsabilizado pelo resultado.

Nos casos de omissão, por outro lado, o auditor de controle externo pode verificar se há nexo de causalidade entre a conduta e a não conformidade mediante a inclusão, hipotética, da conduta a que o agente estava juridicamente obrigado a praticar e o questionamento se o resultado teria ocorrido com a mesma gravidade caso a ação mandada tivesse sido praticada. Caso negativa a resposta, há nexo de causalidade.

11.7 CULPABILIDADE

Preliminarmente, é importante esclarecer que a análise da culpabilidade não investiga a existência de erro grosseiro ou dolo – que são analisados na conduta e, em sua relação com o resultado, no nexo de causalidade.

No exame da culpabilidade, pretende-se avaliar o grau de reprovabilidade da conduta do responsável. Ao realizá-lo, tendo em conta a combinação dos arts. 22 e 24 da LINDB, o auditor de controle externo deve considerar as circunstâncias, os parâmetros e as informações disponíveis à época da conduta questionada, os obstáculos e as dificuldades reais do agente, as exigências das políticas públicas

a seu cargo, as circunstâncias práticas que impuseram, limitaram ou condicionaram a sua ação e registrar, para propiciar aos conselheiros a adequada dosimetria da eventual sanção a ser aplicada, as circunstâncias agravantes ou atenuantes.

Vale destacar que, a princípio, toda conduta irregular se presume culpável, na medida em que se presume – presunção relativa, que admite prova em contrário – que os agentes públicos são imputáveis, têm potencial consciência da ilicitude e podem se comportar conforme o direito. Desse modo, o ônus de provar a existência de excludentes de culpabilidade recai sobre o agente responsabilizado.

Ainda assim, nas auditorias de conformidade, os auditores de controle externo devem avaliar a culpabilidade daqueles que são apontados como responsáveis pelas não conformidades, com o objetivo de averiguar se há evidências da existência de excludentes de culpabilidade e de circunstâncias agravantes ou atenuantes. Para isso, recomenda-se ao auditor responder, em papéis de trabalho devidamente documentados, os seguintes questionamentos:

- a) Há evidências de que o responsável praticou o ato após prévia consulta a órgãos técnicos ou, de algum modo, respaldado em parecer técnico ou jurisprudência?
- b) Há evidências de que não era possível ao responsável ter consciência da ilicitude do ato que praticara?
- c) Há evidências de que, consideradas as circunstâncias que cercavam o responsável, não era razoável exigir dele conduta diversa daquela que ele adotou? Caso negativo, qual seria a conduta adequada?

Caso o auditor encontre evidências em relação a alguma dessas questões, deve registrá-lo no campo “Culpabilidade”. Caso contrário, pode informar apenas que não há evidências da existência de excludentes de culpabilidade.

11.8 PUNIBILIDADE

Semelhantemente à culpabilidade, a princípio, presume-se a punibilidade, de forma que o ônus de provar a existência de causas de extinção da punibilidade recai sobre o agente responsabilizado. Apesar disso, nas auditorias de conformidade, os auditores de controle externo devem avaliar a punibilidade daqueles que são apontados como responsáveis pelas não conformidades, com o objetivo de averiguar se há evidências da existência de causas de extinção da punibilidade.

Dessa maneira, no caso de obterem evidências da existência de alguma causa de extinção da punibilidade, como a prescrição da pretensão punitiva ou a morte do agente – conforme, respectivamente, o art. 71 da LOTCEES e o art. 5º, inciso XLV, da CF/1988 combinado com o art. 5º, inciso XIII, da LOTCEES –, os auditores de

controle externo devem registrá-las no campo “Punibilidade” da matriz de responsabilização. Caso contrário, basta registrar que não há evidências da existência de causas de extinção da punibilidade.

11.9 PROPOSTAS DE ENCAMINHAMENTO

Como exposto na seção 10.8 (p. 110), na matriz de achados, a equipe de fiscalização deve consignar as medidas preventivas, corretivas, processuais ou materiais que a equipe avalia que o Tribunal deva adotar com vistas a cessar as causas da não conformidade e extinguir, mitigar, reverter ou compensar os seus efeitos. Por sua vez, no campo “Propostas de encaminhamento” da matriz de responsabilização, quando identificadas não conformidades passíveis de responsabilização financeira ou aplicação de sanções não patrimoniais, a equipe deve registrar os encaminhamentos voltados à eventual aplicação de tais medidas, inclusive aquelas destinadas a estabelecer o contraditório dos responsáveis e eventuais interessados.

Portanto, na matriz de responsabilização, por exemplo, podem ser indicadas propostas de encaminhamento voltadas à:

- a) Citação de responsáveis;
- b) Conversão dos autos em tomada de contas especial;
- c) Instauração de tomada de contas especial;
- d) Imputação de débito;
- e) Aplicação de sanção;
- f) Não aplicação de sanção ou imputação de débito;
- g) Encaminhamento para autoridade competente;

Sejam quais forem as propostas, ao incluí-las na matriz de responsabilização, os auditores de controle externo devem se atentar que elas serão objeto de discussão com o supervisor, comporão o relatório da fiscalização, serão avaliadas pelos usuários previstos e utilizadas pelos responsáveis apontados para preparar a sua defesa. Desse modo, devem redigi-las de forma objetiva, clara, concisa, precisa e ordená-las de maneira lógica. Em qualquer caso, a equipe deve indicar o fundamento normativo para a sua proposta, com alusão aos dispositivos apropriados da legislação, em especial, da LOTCEES e do RITCEES.

A equipe deve indicar tanto as medidas saneadoras, especialmente aquelas voltadas à instalação do contraditório, como aquelas cuja adoção depende da análise conclusiva dos documentos e informações apresentados para contraditar os achados apontados no relatório da fiscalização – em relação a estas, a própria proposta de encaminhamento deve destacar que somente serão adotadas caso os

esclarecimentos apresentados não sejam suficientes para afastar o achado de auditoria ou a responsabilidade do agente. Dessa forma, a ciência em relação às medidas às quais estará sujeito caso não apresente documentos e informações suficientes para afastar o achado de auditoria ou, ao menos, sua responsabilidade para com a ocorrência da não conformidade, permite ao responsável apontado exercer o contraditório de forma mais apropriada.

Assim, recomenda-se primeiro indicar as medidas que podem ser imediatamente adotadas pelo Tribunal e, em seguida, registrar as medidas que poderão ser adotadas após o contraditório. Evita-se, com essa prática, o risco de algumas dessas propostas não serem consideradas no futuro – por exemplo, na instrução conclusiva –, por não estarem reunidas na seção apropriada, especialmente porque nem sempre membros da equipe participam das fases instrutórias subsequentes ao relatório da fiscalização.

É válido registrar que a equipe não deve registrar na matriz de responsabilização as eventuais medidas preventivas, corretivas, processuais ou materiais que a equipe avalia que o Tribunal deva adotar com vistas a cessar as causas da não conformidade e extinguir, mitigar, reverter ou compensar os seus efeitos. O local apropriado para tais propostas, conforme seção 10.8 (p. 110), é a matriz de achados.

Por fim, ao terminar de elaborar as propostas de encaminhamento nas matrizes de achados e de responsabilização, a equipe deve verificar se restou algum achado de auditoria sem qualquer proposta de encaminhamento a ele associada. Caso haja, deve avaliar se o achado é efetivamente relevante, se há necessidade de formular algum encaminhamento ou se ele pode ser excluído sem prejuízo para os usuários previstos.

12 Fase de Elaboração do Relatório de Fiscalização

O processo de trabalho das auditorias envolve a elaboração de um relatório para comunicar os resultados da fiscalização às partes interessadas, aos responsáveis pela governança e ao público em geral. Portanto, em auditorias de conformidade, além de identificar os elementos da auditoria e avaliar se um determinado objeto está em conformidade com os critérios aplicáveis, é responsabilidade da equipe emitir um relatório da fiscalização, elaborado com base nas conclusões alcançadas (NBASP 100/51 e 400/36).

A equipe de fiscalização deve elaborar um relatório voltado às necessidades dos usuários previstos, com informações importantes para tomada de decisão no setor público. Nas auditorias de conformidade do TCEES, é, principalmente, com base nesses relatórios – e nas instruções deles decorrentes – que os procuradores do Ministério Público de Contas oferecem seus pareceres, os relatores elaboram seus votos e o Tribunal delibera. Logo, suas necessidades devem ser consideradas na elaboração do relatório. Além deles, como exposto na seção 1.3 (p. 24), os usuários previstos das auditorias de conformidade do TCEES geralmente incluem o povo, o Poder Legislativo e, se for o caso, outros emissores de normas identificadas como critérios de auditoria. Podem incluir ainda responsáveis por esferas de governança relacionadas com o objeto, outros ramos do Ministério Público e outros órgãos de controle (NBASP 100/25, 400/38 e 4000/29;222).

Para que o relatório de fiscalização proporcione a tais usuários previstos o grau de confiança necessário, a equipe deve comunicar o que examinou, explicar como a evidência obtida foi utilizada, justificar as conclusões alcançadas e as propostas decorrentes dos achados. Ao fornecer relatórios confiáveis, as auditorias de conformidade influenciam as decisões dos usuários previstos e promovem a transparência, a *accountability* e a boa governança (NBASP 100/51 e 400/17).

Desse modo, com vistas a garantir a qualidade dos relatórios de fiscalização, os auditores de controle externo devem seguir o processo de elaboração e revisão dos relatórios e observar os requisitos de qualidade e a estrutura definidos nas seções seguintes deste Manual.

12.1 O PROCESSO DE ELABORAÇÃO DO RELATÓRIO

A elaboração do relatório de fiscalização 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 se informará, analisará, argumentará e proporá 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 (NBASP 4000/82).

12.1.1 Revisão dos papéis de trabalho

Conforme exposto no capítulo 6 (p. 57) 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 as evidências obtidas. 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 (NBASP 40/47 e 4000/82).

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 as evidências estão adequadas às conclusões e se não foram omitidos dados e informações imprescindíveis ou relevantes.

O relatório e os autos do processo de fiscalização devem ser estruturados de forma a facilitar ao leitor a consulta às evidências. Além da desejável remissão, no relatório de fiscalização, dos documentos do processo – e, se possível, das folhas dentro dos documentos – 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.

12.1.2 Revisão dos achados pelo líder de equipe

Os achados de auditoria devem ser desenvolvidos de acordo com as orientações contidas no capítulo 10 (p. 104) deste Manual, utilizando a matriz de achados, papel de trabalho que estrutura esse desenvolvimento.

Para assegurar tal conformidade, antes de apresentar os achados ao supervisor e de o relatório ser emitido, o líder da equipe de fiscalização 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 se conclui. Isso permite à equipe identificar pontos obscuros ou evidências insuficientes e os sanar ainda na execução (NBASP 40/47 e 4000/82).

Como exposto na seção 5.2 (p. 52), o papel dessa revisão é assegurar que: i) todas as informações, conclusões, opiniões e propostas de encaminhamento apresentadas no relatório da fiscalização estejam baseadas em evidência suficiente e apropriada; e ii) todos os achados relevantes tenham sido devidamente identificados, suficiente e apropriadamente evidenciados e adequadamente relatados no relatório (NBASP 100/51, 400/58-59 e 4000/144-157;205).

12.1.3 Discussão e revisão dos achados com o supervisor

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

Em seguida, a equipe deve 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. Tal discussão determina que achados devem ser considerados mais relevantes e, portanto, apresentados com mais profundidade. Por sua vez, os achados menos relevantes devem ser apresentados de forma mais sucinta, de modo a equilibrar a importância de cada achado no texto final do relatório. Como a auditoria é geralmente conduzida em equipe, essa discussão serve também para alinhar as expectativas dos membros da equipe e do supervisor sobre a importância e o destaque a ser dado a cada um dos achados.

A discussão dos achados permite também que o supervisor avalie as evidências coletadas pela equipe. Nessa avaliação, o supervisor deve discutir com a equipe se a evidência é suficiente, para persuadir uma pessoa conhecedora que os achados são razoáveis, e apropriada – relevante, válida e confiável.

Considerando o exposto na seção 5.1 (p. 50) deste Manual, na revisão, o supervisor deve focar, principalmente, em assegurar que:

- a) A fiscalização, inclusive a elaboração de seu relatório, seja realizada de acordo com as NBASP, com este Manual de Auditoria de Conformidade e com as demais normas, inclusive pronunciamentos profissionais, do TCEES aplicáveis (NBASP 40/45);

- b) A documentação de auditoria, incluídos os papéis de trabalho e as matrizes de achados e responsabilização, seja analisada e revisada conjuntamente com a equipe e contenha as evidências que suportem adequadamente os achados, as opiniões, conclusões e propostas de encaminhamento (NBASP 40/51, 100/42;50, 400/48 e 4000/89-95); e
- c) O relatório da fiscalização inclua os achados relevantes, refletidos na documentação de auditoria, bem como as opiniões, conclusões e propostas de encaminhamento formuladas pela equipe (NBASP 100/51, 400/59 e 4000/205;210);

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

12.1.4 Elaboração e revisão do relatório de fiscalização

Concluídas as revisões descritas nas seções anteriores e definidas as escolhas e diretrizes para a elaboração do 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. Ele deve tomar precauções para evitar, na redação do relatório de fiscalização, enfoques inconvenientes, referências a pontos imateriais, irrelevantes e de pouca ou nenhuma utilidade, formato pouco atraente, alegações que não possam resistir a simples contestação e conclusões não assentadas em fatos devidamente suportados nos seus documentos de auditoria.

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. Os relatórios devem ser minuciosamente revisados pelos membros da equipe e pelo supervisor do trabalho, com vistas a assegurar que atendam aos requisitos de qualidade, apresentados na seção 12.2 (p. 126) deste Manual, e que incluam apenas informações devidamente apoiadas por evidências suficientes e apropriadas. Além disso, os revisores devem avaliar se as conclusões e as propostas de encaminhamento são aderentes e decorrem logicamente dos fatos (NBASP 40/48).

Concluída a revisão, o relatório de fiscalização deve ser datado e assinado por todos os membros da equipe – inclusive pelo líder – e pelo supervisor dos trabalhos. Conforme seção 5.1 (p. 50), a assinatura do supervisor no relatório de fiscalização significa que, concordando no todo ou não, ele tomou ciência de seu conteúdo (NBASP 400/59:2-3).

A equipe, o supervisor e o chefe da unidade técnica devem debater e procurar resolver por consenso as eventuais divergências existentes quanto ao conteúdo do relatório de fiscalização – especialmente, em relação aos achados, conclusões e propostas de encaminhamento. Porém, caso não se alcance o consenso, o relatório deve ser redigido segundo definir o líder da equipe e as divergências subsistentes, sejam no âmbito da equipe, sejam da supervisão ou da chefia da unidade técnica, devem ser registradas nos autos, garantindo assim a independência de opinião tanto dos auditores de controle externo responsáveis pela execução dos trabalhos, quanto daqueles responsáveis por todos os níveis de revisão. Nesses casos, os posicionamentos divergentes dos membros da equipe, com a posição exposta no corpo principal do relatório, devem ser consignados em apêndice específico do relatório. Por outro lado, as eventuais divergências da supervisão ou da chefia da unidade técnica não devem ser incluídas no relatório, mas em manifestação ou instrução no processo de fiscalização (NBASP 40/46).

12.2 REQUISITOS DE QUALIDADE DOS RELATÓRIOS

Os relatórios de fiscalização devem ser de fácil compreensão, livres de imprecisões ou ambiguidades e completos. Devem ser objetivos e justos, incluindo somente informações respaldadas por evidência de auditoria suficiente e apropriada. Ademais, devem assegurar que os achados sejam colocados em perspectiva e dentro do contexto (NBASP 100/51).

Assim, os auditores de controle externo, ao preparar o relatório da fiscalização, devem cuidar para que sua redação seja clara, simples, construtiva, impessoal e tão concisa quanto o objeto permitir. Além disso, tanto na forma quanto no conteúdo, devem observar os seguintes princípios (NBASP 400/59 e 4000/202):

- a) **Completude:** a equipe, antes de emitir o relatório, deve considerar todos os achados de auditoria e toda evidência relevante (NBASP 400/59 e 4000/22);
- b) **Objetividade:** os auditores de controle externo devem aplicar julgamento e ceticismo profissionais para garantir que todos os fatos relatados estão corretos e que os achados e as conclusões sejam apresentados de uma maneira pertinente, justa e equilibrada (NBASP 400/59 e 4000/206);
- c) **Tempestividade:** a equipe deve preparar e emitir o relatório da fiscalização no prazo devido (NBASP 20/42, 400/59 e 4000/206);
- d) **Precisão:** os auditores de controle externo devem verificar a exatidão dos fatos com a entidade auditada (NBASP 4000/208);
- e) **Contraditório:** a equipe deve incorporar ao relatório os comentários apresentados pela entidade auditada, conforme apropriado, e responder e avaliar tais comentários (NBASP 400/59 e 4000/209).

12.2.1 Relato de informações sigilosas ou sensíveis

Como os tribunais de contas, ao cumprir o seu dever de divulgar de forma ampla os relatórios de fiscalização e os resultados de suas ações, inclusive em meio eletrônico, devem resguardar os casos nos quais haja situações consideradas sigilosas por lei ou regulamentos, a equipe deve estar atenta quanto à natureza e ao tratamento das informações que inclui no seu relatório e dos documentos que insere no processo de fiscalização. Nesses casos, deve buscar o equilíbrio entre o acesso do público à informação – considerada a necessidade de transparência e prestação de contas – e a preservação do sigilo das evidências de auditoria e de outras informações às quais tiver acesso em virtude da realização do trabalho (NBASP 12/32, 20/8;35 e 40/55).

Assim, a equipe somente deve incluir informações e documentos eventualmente protegidos por sigilo constitucional e legal no relatório – ou em seus apêndices ou anexos – mediante prévia autorização judicial. É o caso, por exemplo, dos documentos e informações protegidos por sigilo telefônico, bancário ou fiscal.

Ademais, 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 fiscalização deve consultar a chefia da unidade técnica sobre a necessidade de tratar o processo, o relatório ou o documento como sigiloso. Assim, ao considerar o nível de confidencialidade do relatório, a equipe precisa, necessariamente, levar em conta a natureza das informações nele consignadas e dos documentos que o acompanham, buscando o equilíbrio entre o sigilo de documentos e informações e a necessidade de transparência e prestação de contas (NBASP 20/8 e 40/55).

12.3 ESTRUTURA E CONTEÚDO DO RELATÓRIO

No TCEES, como exposto na seção 1.3 (p. 24), em regra, as auditorias de conformidade são trabalhos de relatório direto. Portanto, a equipe de fiscalização deve elaborar um relatório que apresente o resultado da mensuração do objeto, de acordo com os critérios, na forma de achados, conclusões e recomendações ou determinações, conforme apropriado (NBASP 100/29, 400/59 e 4000/37;66;204).

Assim, em seu relatório, a equipe deve declarar os objetivos da fiscalização e descrever como eles foram abordados na auditoria, além de informar sobre a metodologia e as fontes de informação e descrever quaisquer limitações ao escopo do trabalho. Sem declarar expressamente a assecuração sobre o objeto, deve

fornecer, aos usuários previstos, o grau de confiança necessário pela descrição explícita, equilibrada e fundamentada, do escopo, do modo como os achados, os critérios e as conclusões foram desenvolvidos e por que as combinações de achados e critérios resultaram em determinadas conclusões, recomendações e determinações, conforme o caso. Devem tratar, inclusive, dos efeitos potenciais das recomendações e determinações propostas com a finalidade de possibilitar a adoção de medidas corretivas (NBASP 100/32;51 e 400/13).

Nas auditorias de conformidade do TCEES, o relatório da fiscalização é construído, principalmente, a partir de outros produtos elaborados pela equipe, quais sejam, o projeto da fiscalização e as matrizes de achados e responsabilização. Nos trabalhos realizados com apoio do módulo de fiscalização do e-TCEES, por exemplo, o sistema informatizado monta o relatório, majoritariamente, a partir das informações cadastradas nesses documentos.

Em regra, a equipe não deve incluir no corpo do relatório de fiscalização achados que não geram conclusões ou propostas de encaminhamento. Entretanto, caso a equipe avalie a necessidade de relatar fatos nessas condições, deve fazê-lo de forma resumida.

Os auditores de controle externo devem ter em mente que, embora o relatório seja o produto final do processo de trabalho de auditoria, não é apropriado que todos os registros sejam nele realizados de forma detalhada. Para algumas informações, é mais adequado o registro unicamente em papéis de trabalho. Para outras, os auditores de controle externo podem realizar o registro em apêndices ou anexos – conforme tenham sido elaborados, respectivamente, pela equipe ou por terceiros –, ao invés de o fazer no corpo do relatório. Assim, por exemplo:

- a) No caso de pagamentos irregulares na área de pessoal que tenham dispensa de ressarcimento, ou de não conformidades que não gerem recomendações, determinações ou conversão em tomada de contas especial para fins de citação: pode constar do relatório apenas uma consolidação dos fatos, necessária ao entendimento da não conformidade. Nesse caso, porém, a equipe deve registrar em papéis de trabalhos a memória de cálculo dos valores, as tabelas e a descrição ano a ano. Tais papéis, que constituem registros do trabalho executado, não precisam compor o processo de fiscalização, mas a equipe deve arquivá-los no campo apropriado do módulo de fiscalização do e-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 precisa constar do corpo do relatório a consolidação dos fatos, necessária ao entendimento da não conformidade e do posicionamento da equipe. Nesse caso, porém, a equipe deve juntar ao relatório – e portanto, ao processo de fiscalização –, como

- apêndices, as memórias de cálculo, as tabelas e as descrições detalhadas, a fim de que possam subsidiar o parecer do procurador de contas e os votos do relator ou de outros conselheiros, caso adotem entendimento diverso;
- c) No caso de achados sanados durante a fiscalização: a equipe deve descrever os achados de auditoria sanados no capítulo “Achados de auditoria” e, no capítulo “Propostas de encaminhamento”, indicar a sua desnecessidade;
 - d) No caso de não detecção de achados: a descrição de situações não caracterizadas como achados – ou seja, a descrição de que a equipe não encontrou achados em relação a uma ou todas as questões – somente deve ser feita em casos excepcionais, nos quais a equipe avalie que a narração precise constar do corpo do relatório. Nesses casos, o relato deve ser feito de forma resumida na conclusão. Dessa forma, por exemplo, em caso de apuração de denúncias cujas irregularidades apontadas não sejam constatadas, deve-se fazer breve relato na conclusão. Por outro lado, caso não sejam identificadas não conformidades na investigação das questões de auditoria planejadas, não há necessidade de relato, bastando a resposta à questão na conclusão do relatório. Caso a equipe julgue imprescindível o relato, deve fazê-lo de forma resumida na conclusão. Assim, o registro de informações obtidas durante o trabalho, como a situação de execução físico-financeira de um determinado convênio sem não conformidades ou o desenrolar de determinado processo licitatório sem não conformidades, deve ser realizado em papéis de trabalho e a equipe não deve incluí-los no processo de fiscalização, bastando arquivá-los no campo apropriado do módulo de fiscalização do e-TCEES;
 - e) Histórico/descrição de fatos que envolvam os processos analisados não relacionados aos achados: na descrição da metodologia utilizada, a equipe deve fazer remissão ao apêndice em que consta a relação dos atos, contratos ou processos incluídos na amostra objeto da fiscalização. O histórico/descrição das constatações deve ser realizado em papéis de trabalho que não devem compor o processo de fiscalização, mas devem ser arquivados no campo apropriado do módulo de fiscalização do e-TCEES.

Para todos os casos mencionados, a equipe deve registrar os procedimentos executados e os objetos analisados na matriz de planejamento, bem como deve incluí-la em apêndice do relatório.

Ao elaborar seu relatório, cuja estrutura básica é apresentada na Figura 20 (p. 169), inclusa no apêndice deste Manual, a equipe deve observar as orientações apresentadas nas seções seguintes. Portanto, a equipe não deve acrescentar, à estrutura de relatório de fiscalização prevista neste Manual – e emulada no módulo de fiscalização do e-TCEES, com eventuais ajustes necessários à informatização e automatização –, seções adicionais, tais como “Considerações adicionais” ou “Exames realizados”.

Os procedimentos realizados devem ser incluídos na matriz de planejamento, enquanto o relato de não conformidades identificadas deve ter o tratamento de achados, ainda que estes não sejam decorrentes de questões de auditoria previstas na matriz de planejamento. Por outro lado, como exposto na seção anterior deste Manual, o relato de não identificação de não conformidades, que somente pode ser realizado em casos excepcionais, deve ser feito, de forma resumida, na conclusão.

Assim, não é necessária a inclusão de tópico “Exames realizados”, com o objetivo de: relatar as ações realizadas – procedimentos; as técnicas e a amostragem utilizadas; e informar a situação de execução dos processos analisados e dos resultados obtidos ou as eventuais limitações da auditoria. Ao contrário, cada uma dessas informações deve ser registrada em seção própria do relatório ou em papel de trabalho específico. Por exemplo, no caso de amostragem, limitações e técnicas, a seção adequada é “Metodologia utilizada e limitações inerentes à fiscalização”. No caso dos procedimentos, a equipe deve efetuar o registro na matriz de planejamento. No caso de situação de execução dos processos e dos resultados obtidos que não implicaram achados, a equipe deve fazer o registro em outros papéis de trabalho.

12.3.1 Folha de rosto

Na “Folha de Rosto”, a equipe deve registrar as informações necessárias à identificação do processo, da fiscalização e de seus elementos, tais como: i) número do processo; ii) número da fiscalização no módulo de fiscalização no e- TCEES; iii) instrumento de fiscalização; iv) relator; v) período fiscalizado; vi) unidade responsável pela fiscalização; vii) período de realização da fiscalização; viii) nome dos membros da equipe da fiscalização e do seu supervisor; ix) objeto da fiscalização; x) entidades fiscalizadas – unidades gestoras; xi) partes responsáveis; e xii) usuários previstos (NBASP 400/59:1-4 e 4000/210:a;221:a).

12.3.2 Sumário Executivo

A equipe deve elaborar um sumário executivo, como uma apresentação concisa e seletiva da fiscalização, com o objetivo de fornecer uma visão dos principais aspectos do trabalho realizado e de seus resultados. Deve nele ressaltar 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, todos de forma concisa, sem excessivo detalhamento (NBASP 400/597 e 4000/210:c;211;221:e).

Considerando que os resultados de uma fiscalização podem ser comunicados com variações na forma e no conteúdo, dependendo dos seus destinatários e da sua finalidade, bem como do público alvo que deve ser informado a respeito, o sumário executivo pode servir como base para a preparação de materiais de divulgação em diferentes formatos. Assim, como tem a finalidade de ser utilizado como peça de divulgação, deve ser o mais sucinto possível, sendo recomendável que não exceda a duas páginas. Por essa razão, recomenda-se que a equipe o redija como texto corrido, sem recursos de formatação como marcadores e itens (NBASP 12/33;43).

12.3.3 Sumário

O sumário do relatório de fiscalização deve incluir os títulos e subtítulos das seções que lhe sucedem no documento.

12.3.4 Apresentação

A apresentação se destina 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. A equipe deve incluí-la nos relatórios das fiscalizações que envolvem mais de uma unidade técnica, sendo opcional nos demais.

12.3.5 Introdução

Na introdução do relatório, a equipe deve registrar, de forma concisa, algumas informações importantes sobre a fiscalização realizada, a saber:

- a) A deliberação que autorizou a fiscalização e as razões que a motivaram;
- b) A visão geral do objeto, revisada após a execução (NBASP 400/59:4);
- c) O objetivo e as questões de auditoria (NBASP 400/59:3);
- d) A metodologia da auditoria;
- e) A declaração de conformidade com as NBASP e os demais pronunciamentos profissionais aplicáveis;
- f) As limitações de escopo;
- g) O volume de recursos fiscalizados;
- h) Os benefícios estimados da fiscalização; e
- i) Processos conexos.

12.3.5.1 Deliberação e razões da fiscalização

Nesta subseção, a equipe deve registrar a deliberação que autorizou a fiscalização e as razões que a motivaram. Por exemplo, se for o caso, pode informar se foi realizado em cumprimento do PACE de determinado exercício, com indicação da decisão que o aprovou e especificação da linha de ação a que se refere. Noutro exemplo, se aplicável, pode informar que a ação decorre de solicitação de determinada casa legislativa ao Tribunal.

12.3.5.2 Visão geral do objeto

No relatório, a visão geral do objeto da fiscalização tem por finalidade oferecer aos usuários previstos o conhecimento e a compreensão necessária para um melhor entendimento do trabalho realizado e de seus resultados.

O conteúdo descritivo da visão geral do objeto inclui, tipicamente, informações sobre: i) o objeto da fiscalização, com as características necessárias à sua compreensão; ii) legislação aplicável; iii) objetivos institucionais, quando for o caso; iv) setores responsáveis, competências e atribuições; v) objetivos relacionados ao objeto da fiscalização e riscos relevantes a eles associados, bem como eventuais deficiências de controle interno; vi) principais partes responsáveis; vii) usuários previstos. A descrição deve se limitar às características do objeto fiscalizado que sejam suficientes à sua compreensão, visando a contextualizá-lo.

Para sua elaboração, a equipe deve tomar, como ponto de partida, a visão geral do objeto construída para subsidiar o planejamento da fiscalização, conforme seção 7.2 (p. 64), e revisá-la após a fase de execução.

12.3.5.3 Objetivo e questões de auditoria

O objetivo da fiscalização 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 fiscalização se propôs a realizar.

Nesta subseção do relatório, a equipe deve registrar o objetivo definido nos moldes apresentados na seção 8.1 (p. 86) deste Manual. Da mesma forma, deve apontar as questões de auditoria definidas para o trabalho, na forma da seção 8.2 (p. 86).

Considerando que o escopo da auditoria é expresso pelo objetivo, pelas questões e pelos procedimentos de auditoria, em seu conjunto, nesta seção, após a apresentação dos primeiros, a equipe deve destacar que os procedimentos de auditoria realizados, os objetos dos procedimentos – o que foi examinado, como unidades, áreas, atividades, processos, controles, sistemas, e respectivas localizações –, a sua extensão – o período de abrangência dos exames, ou seja, as operações realizadas em dado espaço de tempo –, oportunidade – quando foram realizados – e profundidade estão registrados na matriz de planejamento. Além disso, deve incluir tal matriz como apêndice do relatório e indicar, nesta seção, em qual apêndice ela foi incluída (NBASP 400/59:3 e 4000/210:d).

12.3.5.4 Metodologia utilizada e limitações

No início da subseção “Metodologia utilizada e limitações”, a equipe de fiscalização deve registrar a declaração de conformidade com as NBASP aplicáveis às auditorias de conformidade, juntamente com a declaração de observância deste Manual de Auditoria de Conformidade. Tal declaração visa informar os usuários previstos em que medida os pronunciamentos profissionais adotados pelo Tribunal foram observados (NBASP 400/59:6 e 4000/221).

A informação de que a fiscalização foi conduzida em conformidade com as NBASP dá credibilidade ao seu relatório junto aos usuários previstos, na medida em que lhes fornece razoável segurança de que os trabalhos foram desenvolvidos com qualidade e profissionalismo (NBASP 100/1, 400/1 e 4000/1).

Caso as NBASP, este Manual e os demais pronunciamentos profissionais aplicáveis, dentre os adotados pelo TCEES, sejam seguidas na íntegra, situação que deve ser buscada pela equipe e pelo supervisor, aquela deve fazer constar, no início da seção “Metodologia utilizada e limitações”, a seguinte declaração (NBASP 400/9 e 4000/10:b;14-15):

“Os trabalhos foram conduzidos em conformidade com as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores e com as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) aplicáveis às auditorias de conformidade, especialmente com as NBASP 100, 400 e 4000, e com observância ao Manual de Auditoria de Conformidade do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo e aos demais pronunciamentos profissionais aplicáveis, dentre os adotados pelo Tribunal. Nenhuma restrição foi imposta aos exames”.

Deve-se reconhecer, no entanto, que podem ocorrer situações em que as NBASP não sejam seguidas 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. Nessas hipóteses, deve-se distinguir duas situações distintas que podem acontecer e que ensejam declarações diferentes.

A primeira ocorre quando a equipe segue as NBASP, este Manual e os demais pronunciamentos profissionais aplicáveis, dentre os adotados pelo TCEES, mas ocorrem limitações aos exames. A segunda, por sua vez, existe quando restrições ou condições específicas do trabalho impedem a aplicação na íntegra dos princípios e diretrizes estabelecidos na NBASP ou dos demais pronunciamentos profissionais aplicáveis adotados pelo Tribunal.

Nas hipóteses em que ocorrer a primeira, ou seja, caso os auditores de controle externo sigam as NBASP, este Manual e os demais pronunciamentos profissionais aplicáveis, dentre os adotados pelo TCEES, mas ocorram limitações aos exames, a equipe deve fazer constar, no início da seção “Metodologia utilizada e limitações”, a seguinte declaração (NBASP 400/9 e 4000/10:b;14-15):

“Os trabalhos foram conduzidos em conformidade com as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores e com as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) aplicáveis às auditorias de conformidade, especialmente com as NBASP 100, 400 e 4000, e com observância ao Manual de Auditoria de Conformidade do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo e aos demais pronunciamentos profissionais aplicáveis, dentre os adotados pelo Tribunal. Contudo, ocorreram limitações significativas aos exames realizados. As restrições ou condições específicas que limitaram os exames estão descritas a seguir”.

Nesses casos, nos quais tenham ocorrido limitações significativas aos exames, a equipe deve descrevê-las após a declaração, com indicação das razões pelas quais elas ocorreram e informação acerca de se e como tais limitações afetam ou podem afetar os objetivos, os resultados e as conclusões da fiscalização. Observe que a equipe não deve descrever qualquer limitação, mas apenas as significativas, relevantes. Tais limitações podem estar associadas (NBASP 4000/14):

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

Por outro lado, quando os auditores de controle externo, devido a restrições ou condições específicas que limitaram a sua aplicação ou exigiram adaptações para sua aplicação, não seguirem na íntegra os princípios e diretrizes estabelecidos na NBASP, neste Manual ou nos demais pronunciamentos profissionais aplicáveis, dentre os adotados pelo Tribunal, a equipe deve fazer constar, no início da seção

“Metodologia utilizada e limitações”, a seguinte declaração (NBASP 400/9 e 4000/10:b;14-15):

“Os trabalhos foram realizados com restrições ou adaptações às Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores, às Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) aplicáveis às auditorias de conformidade, especialmente às NBASP 100, 400 e 4000, ao Manual de Auditoria de Conformidade do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo ou aos demais pronunciamentos profissionais aplicáveis, dentre os adotados pelo Tribunal. As restrições ou condições específicas que limitaram a aplicação ou exigiram a adaptação dos pronunciamentos profissionais estão descritas a seguir”.

Nesses casos, nos quais restrições ou condições específicas impediram a aplicação na íntegra dos pronunciamentos profissionais aplicáveis, em seguida à declaração enunciada no parágrafo anterior, a equipe deve descrever (NBASP 4000/14):

- a) Os princípios ou diretrizes dos pronunciamentos profissionais que não foram seguidos;
- b) As razões pelas quais não foram seguidos; e
- c) Como isso afeta ou pode afetar os objetivos, resultados e as conclusões da fiscalização.

Nas duas situações, ao descrever as limitações – especialmente as referentes às técnicas adotadas, fontes de informação e condições operacionais do trabalho –, os auditores de controle externo devem indicar claramente aquilo que não pôde ser investigado em profundidade suficiente para a formulação de conclusões, apresentando as justificativas pertinentes. No entanto, caso as limitações sejam superáveis e sejam previstos e executados procedimentos suficientes para tratar adequadamente os seus efeitos, a equipe não deve descrevê-las neste campo, pois esse é o espaço apropriado para descrever as limitações que efetivamente afetam ou possam afetar as conclusões da fiscalização.

Por outro lado, nos casos em que a limitação seja insuperável, no momento em que ela for identificada, a equipe da fiscalização, o supervisor e a chefia da unidade técnica, em conjunto, devem avaliar a oportunidade e conveniência de excluir ou manter a questão ou ainda de se realizar a fiscalização em outro momento.

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

Adicionalmente, após a declaração de conformidade com as NBASP e os demais pronunciamentos profissionais aplicáveis e o registro das eventuais limitações, a

equipe deve registrar informações relevantes referentes à metodologia empregada no trabalho. Por exemplo, é o espaço adequado para registrar quando e como há aproveitamento de documentos ou informações produzidos em outros trabalhos de auditoria – do controle interno, do TCEES ou de outras entidades –, ou a participação de especialistas externos ou de outros auditores de controle externo, que tenham contribuído de modo significativo para a realização do trabalho, ainda que não assinem o relatório. Noutro exemplo, é nesse espaço que a equipe deve registrar o tipo de amostragem utilizado, de modo a evitar que tais comentários constem das seções subsequentes do relatório, como a descrição da situação encontrada.

12.3.5.5 Volume de recursos fiscalizados

Nesta subseção, a equipe deve registrar o volume de recursos efetivamente fiscalizados durante o trabalho, valorado de acordo com o Manual de Benefícios do Controle Externo do TCEES, aprovado pela Resolução TC 290/2015.

12.3.5.6 Benefícios à sociedade

Nesta subseção, a equipe deve registrar os benefícios quantitativos e qualitativos auferidos pela sociedade em decorrência da fiscalização, valorados de acordo com o Manual de Benefícios do Controle Externo do TCEES, aprovado pela Resolução TC 290/2015.

Ademais, os auditores de controle externo devem incluir as memórias de cálculo e justificativas, tanto do volume de recursos fiscalizados quanto dos benefícios decorrentes da fiscalização, no e-TCEES.

12.3.5.7 Processos conexos

Na subseção “Processos conexos”, a equipe deve indicar os reflexos dos processos conexos e respectivas deliberações na fiscalização, bem como mencionar a situação das contas da entidade auditada, conforme couber.

12.3.6 Achados de auditoria

Durante a fase de execução da fiscalização, considerando as orientações e os requisitos expostos nas seções 9.4 (p. 98) e 9.5 (p. 100) e nos capítulos 10 (p. 104) e 11 (p. 115) deste Manual, os auditores de controle externo devem desenvolver os achados de auditoria e, quando cabível, identificar a cadeia de responsabilidade pelas não conformidades com o uso, respectivamente, das matrizes de achados e responsabilização. Em consequência, na confecção do relatório, a equipe deve elaborar o capítulo acerca dos achados de auditoria com o uso imediato das informações registradas naquelas matrizes.

Caso a auditoria de conformidade seja executada com o apoio do módulo de fiscalização do e-TCEES, a transposição das informações registradas nas matrizes de achados e responsabilização para o relatório é automática. Por outro lado, caso, por alguma razão, a equipe não use o sistema informatizado para a geração do relatório, basta à equipe transpor manual e integralmente as informações registradas nos campos das matrizes para o relatório.

Dessa forma, para cada achado de auditoria, a equipe deve fazer constar – automática ou manualmente – no relatório as seguintes informações advindas das matrizes: i) título ou manchete; ii) objetos; iii) critérios de auditoria; iv) situação encontrada; v) causas; vi) efeitos; vii) evidências; viii) síntese dos esclarecimentos da entidade fiscalizada, se houver; ix) conclusão do achado; x) cadeia de responsabilidade, quando couber; e xi) propostas de encaminhamentos (NBASP 400/59:5,8-11 e 4000/210:e,g-j;212-216).

Nos casos em que seja necessária a identificação da cadeia de responsabilidade, no campo específico do relatório, a equipe deve identificar o responsável pela não conformidade e o seu cargo, correlacionar os períodos de seu exercício no cargo e de ocorrência da não conformidade, descrever no relatório a conduta e o nexo de causalidade entre a conduta e a não conformidade e registrar se obteve evidências acerca da existência de excludentes de culpabilidade ou de causas de extinção da punibilidade (NBASP 4000/221:a-b,f-k;222-224).

Vale destacar que somente devem ser incluídas neste capítulo informações que sejam necessárias para a caracterização e entendimento dos achados de auditoria. Dessa maneira, a equipe não deve inserir neste espaço uma narração histórica ou descrição de fatos que, embora envolvam os objetos analisados, não sejam diretamente relacionados aos achados. Os repositórios adequados para o registro de tais informações são os papéis de trabalho, que não devem compor o processo de fiscalização, mas devem ser arquivados no campo apropriado do módulo de fiscalização do e-TCEES.

É importante registrar que a equipe somente deve incluir neste capítulo do relatório da fiscalização os achados de auditoria relevantes. Caso identifique não conformidades que não sejam consideradas suficientemente relevantes para justificar a sua inclusão no relatório, é recomendável que comunique a sua ocorrência à entidade fiscalizada durante os trabalhos. Tal comunicação pode ajudá-la a sanar casos de não conformidade e a evitar ocorrências semelhantes no futuro (NBASP 4000/100).

Vale dizer que, além das não conformidades – achados negativos –, a equipe pode registrar no relatório boas práticas de gestão muito relevantes, na forma de achados de auditoria positivos, desde que sejam utilizados para apoiar propostas de encaminhamento para que tais práticas venham a ser adotadas como exemplo para outras entidades fiscalizadas. Entretanto, para decidir se um achado positivo deve ser incluído no relatório, a equipe deve avaliar, no momento das revisões tratadas nas seções 12.1.2 (p. 123) e 12.1.3 (p. 124), se ele atende, necessária e cumulativamente, aos seguintes requisitos:

- a) Ser relevante para os objetivos da fiscalização 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.

Finalmente, vale ressaltar que o capítulo “Achados de auditoria” não deve ser substituído por um capítulo “Dos processos e sua análise”. Considerando que não conformidades podem se repetir em inúmeros processos, o destaque deve ser dado aos achados e seus elementos, permitindo avaliar a disseminação da ocorrência no âmbito da entidade fiscalizada e destacando o que é necessário corrigir para que as não conformidades não voltem a ocorrer noutros processos.

12.3.6.1 Achados não decorrentes da investigação das questões de auditoria

Na hipótese de, no decorrer dos trabalhos, ao realizar os procedimentos planejados, os auditores de controle externo verificarem a existência de não conformidade não relacionada às questões de auditoria – que não respondam às indagações nelas formuladas –, devem, consultado o supervisor, exercer seu juízo profissional para avaliar se ela é suficientemente relevante – quantitativa ou qualitativamente material – para merecer o desvio da atenção deles e se há recursos humanos e materiais suficientes para o seu apropriado desenvolvimento na fiscalização em andamento.

Caso a resposta seja positiva, a equipe deve desenvolver o achado de auditoria seguindo todas as orientações e os requisitos válidos para os achados derivados da investigação das questões de auditoria, expostos nas seções 9.4 (p. 98) e 9.5 (p. 100) e nos capítulos 10 (p. 104) e 11 (p. 115) deste Manual. Contudo, ao invés de os incluir no capítulo referente aos achados de auditoria, a equipe deve relatá-los em capítulo específico, intitulado “Achados não decorrentes das questões de auditoria”.

Caso perceba que o achado não é relevante, a equipe não deve desviar o esforço da investigação das questões inicialmente previstas para desenvolvê-lo. Contudo, caso julgue que ele é relevante, mas conclua que não há recursos humanos e materiais suficientes para o seu apropriado desenvolvimento na fiscalização em andamento, deve comunicar o fato à chefia da unidade técnica, que deve avaliar a conveniência e a oportunidade de propor nova fiscalização ou de formular representação. Nessa hipótese, caso a equipe julgue necessário, pode registrar brevemente as providências adotadas na conclusão do relatório.

Por fim, a equipe também deve relatar no capítulo “Achados não decorrentes das questões de auditoria” os eventuais achados positivos que não sejam diretamente relacionados às questões de auditoria.

12.3.7 Conclusão

Com exceção de fiscalizações realizadas com propósitos específicos, para as quais eventualmente sejam aplicáveis normativos que exijam a emissão de opinião sobre a conformidade, na forma de declaração padronizada, nas auditorias de conformidade do TCEES – trabalhos de relatório direto, de forma longa –, a equipe deve incluir em seu relatório uma conclusão na qual, por opção do Tribunal, deve apresentar as respostas das questões de auditoria definidas para a fiscalização (NBASP 400/15;59:9 e 4000/37;191;199:b;210:h).

Desse modo, a equipe deve incluir, no início do capítulo “Conclusão”, a resposta à questão fundamental da fiscalização, constante do enunciado do seu objetivo. Em seguida, deve apresentar, de forma sucinta, as respostas a todas as questões de auditoria definidas no planejamento, com indicação dos eventuais achados de auditoria a elas relacionados, de modo a satisfazer o escopo e o objetivo do trabalho. Adicionalmente, a equipe deve relacionar, caso existam, os achados de auditoria que não sejam decorrentes da investigação das questões de auditoria. Inclusive achados positivos, que destacam boas práticas, devem ser apontados.

Ao referenciar cada achado de auditoria, na conclusão, os auditores de controle externo devem indicar a seção em que ele é tratado no relatório, de modo a facilitar a sua localização pelos usuários previstos.

No capítulo conclusivo, a equipe deve também registrar, de forma resumida, os eventuais benefícios à sociedade oriundos da fiscalização realizada, apresentados de forma completa na seção específica da introdução do relatório. Além disso, quando couber, deve destacar o possível impacto dos achados de auditoria nas contas dos dirigentes da entidade fiscalizada ou do chefe de Poder Executivo.

A conclusão ainda é o espaço adequado para considerações adicionais sobre o trabalho realizado, para breves relatos de não detecção de não conformidades na investigação de questões de auditoria, bem como para breves relatos na apuração de denúncias cujas supostas não conformidades apontadas não sejam confirmadas na execução da fiscalização. Em qualquer caso, a equipe deve redigir a conclusão como uma síntese dos fatos apurados, cujo objetivo é comunicar, sem minúcias, o resultado da fiscalização.

12.3.8 Propostas de encaminhamento

No capítulo “Propostas de encaminhamento”, ao final do relatório, a equipe de fiscalização deve consignar: i) as medidas preventivas, corretivas, processuais ou materiais que a ela avalia que o Tribunal deva adotar com vistas a cessar as causas de não conformidade e extinguir, mitigar, reverter ou compensar os seus efeitos, conforme o caso; e ii) os encaminhamentos voltados à eventual responsabilização financeira ou aplicação de sanções não patrimoniais decorrentes de não conformidade, inclusive aqueles destinados a estabelecer o contraditório dos responsáveis e eventuais interessados.

Portanto, os auditores de controle externo devem trasladar para este capítulo todas – e somente elas – as propostas de encaminhamento registradas nos campos de igual denominação das matrizes de achados e responsabilização, elaboradas conforme as orientações expostas nas seções 10.8 (p. 110) e 11.9 (p. 120) deste Manual.

A equipe deve organizar o capítulo de forma a apresentar primeiro as propostas de encaminhamento que sejam medidas saneadoras, especialmente aquelas voltadas à instalação do contraditório, e depois – com o destaque de que somente serão adotadas na apreciação ou julgamento do processo, caso os comentários ou esclarecimentos apresentados não sejam suficientes para afastar o achado de auditoria ou a responsabilidade do agente ou, ainda, desaconselhar a medida preventiva ou corretiva, conforme o caso – aquelas cuja adoção depende da análise

conclusiva dos documentos e informações apresentados para esclarecer ou contraditar os achados apontados no relatório da fiscalização. Desse modo, a ciência em relação às medidas que podem ser acolhidas pelo Tribunal, caso não sejam apresentados documentos e informações suficientes para afastar o achado ou a responsabilidade, permite ao responsável ou à entidade – e os incentiva –, conforme o caso, exercer o contraditório de forma mais apropriada (NBASP 400/59:11 e 4000/210:j;215;221).

Adicionalmente, é recomendável que a equipe organize as propostas de encaminhamento voltadas à instalação do contraditório pelo seu destinatário, ainda que isso represente a eventual repetição de propostas de encaminhamento direcionadas a mais de um responsável ou entidade. Tal procedimento, também, facilita o exercício do contraditório, na medida em que mitiga o risco de que determinado destinatário deixe de contraditar ou apresentar comentários, conforme o caso, em relação a determinado achado de auditoria por não ter percebido que, entre tantos outros, era direcionado a ele.

Ao referenciar um achado de auditoria, neste capítulo, os auditores de controle externo devem indicar a seção em que ele é tratado no relatório, de modo a facilitar a sua localização e o confronto entre a deliberação proposta e os detalhes do achado que a motivou, tanto pelos usuários previstos quanto pelos destinatários da proposta de encaminhamento relacionada.

12.3.9 Apêndices e anexos do relatório

Com a finalidade de tornar o relatório mais conciso, desde que não cause prejuízo ao entendimento dos usuários previstos, é recomendável que a equipe inclua em apêndices ou anexos – conforme sejam produzidos, respectivamente, por ela ou por terceiros –, retirando-as do corpo do relatório, as informações que, embora sejam diretamente relacionadas aos assuntos nele tratados, não sejam essenciais à sua compreensão. É o caso, por exemplo, de memórias de cálculo, procedimentos de teste e descrições detalhadas.

Além desses, devem ser colocados em apêndices aquelas informações que por seu tamanho ou disposição gráfica não possam constar do corpo do relatório, tais como, tabelas, gráficos e fotografias de tamanho grande.

12.4 REVISÃO DO RELATÓRIO E ENCERRAMENTO DA FISCALIZAÇÃO

Concluída a elaboração do relatório, os auditores de controle externo integrantes da equipe devem gerar o documento, revisá-lo por inteiro e realizar os ajustes e correções que entenderem necessários, preferencialmente, mediante consenso. Nessa etapa, também devem verificar se todos os papéis de trabalho estão devidamente revisados e documentados, especialmente aqueles que acompanharão o relatório como apêndices e anexos.

Em seguida à revisão da equipe, o seu líder deve enviar o relatório ao supervisor, para revisão, com destaque para os eventuais pontos em que houver divergência de entendimento entre seus membros.

Tais pontos, acrescidos daqueles que o supervisor destacar, devem ser objeto de discussão entre este e a equipe, com a finalidade de se chegar a um entendimento por consenso. No entanto, caso a divergência de opiniões seja insuperável, o líder de equipe deve definir a redação final do relatório e informar ao supervisor e aos demais membros da equipe a solução adotada, para que estes possam registrar as suas divergências no espaço apropriado.

Nesse momento, a equipe e o supervisor devem preencher os respectivos formulários exigidos pelo sistema de controle de qualidade do TCEES.

Assim, elaborada a versão final do relatório, registradas as eventuais divergências e preenchidos os formulários de controle de qualidade, o líder da equipe, com a anuência dos demais membros e do supervisor, deve gerar a versão final do relatório, incluí-la no processo de fiscalização, acompanhada de seus apêndices e anexos, assinar tais documentos e solicitar a assinatura dos demais membros da equipe e do supervisor. Neste momento, considera-se encerrada a fiscalização, mas apenas se inicia a sua tramitação com vistas a sua apreciação pelo Tribunal.

Finalmente, caso o supervisor ou o chefe da unidade técnica discorde de algum dos resultados da fiscalização, especialmente de alguma proposta de encaminhamento, e entenda que sua discordância é relevante, de modo que deva ser considerada nas fases seguintes do processo, deve registrá-las após o relatório, em manifestação ou instrução (NBASP 40/46 e 3000/80).

13 Controle de qualidade

Como exposto na introdução (p. 14) deste Manual, com a finalidade de perseguir a excelência e a qualidade em suas atividades, o TCEES assumiu o compromisso de realizar suas fiscalizações em conformidade com as NBASP e com os pronunciamentos profissionais integrantes de sua EPPT.

Para responder aos seus riscos de qualidade, e com isso garantir o cumprimento desse compromisso, o Tribunal instituiu o sistema de controle de qualidade das fiscalizações realizadas em seu âmbito, conforme Resolução TC NN, de DD de mês de 2020. Tal sistema, vale dizer, não tem o objetivo de funcionar como instrumento de avaliação de desempenho ou correição dos envolvidos na realização das fiscalizações, mas visa exclusivamente à melhoria da qualidade desses trabalhos, especialmente em termos de: i) aderência às NBASP e aos demais pronunciamentos profissionais integrantes da EPPT; ii) redução do tempo de tramitação dos processos de fiscalização; iii) diminuição do retrabalho; e iv) aumento da efetividade das propostas de encaminhamento (NBASP 40/3).

O sistema de controle de qualidade das fiscalizações é formado tanto pelo controle como pela garantia da qualidade do processo de realização das auditorias, inspeções, levantamentos, acompanhamentos, monitoramentos e outros instrumentos de fiscalização eventualmente instituídos pelo Tribunal (NBASP 40/6).

Nele, o controle de qualidade compreende as medidas tomadas para assegurar a alta qualidade de cada produto da fiscalização e é executado como parte integrante do processo de realização de todas as fiscalizações realizadas pelo TCEES, inclusive das auditorias de conformidade. Seus protagonistas são os próprios membros da equipe de fiscalização e o supervisor dos trabalhos. Percebe-se, portanto, que os procedimentos de controle de qualidade aplicáveis às auditorias de conformidade do TCEES, bem como os seus requisitos e os atores envolvidos e suas responsabilidades, foram definidos ao longo deste Manual (NBASP 40/7).

Por outro lado, a garantia de qualidade, que pode ser interna ou externa, é uma avaliação periódica – usualmente por amostragem – do processo de realização das fiscalizações, executada por pessoas independentes, que não participaram do processo avaliado. No TCEES, deve ser realizada em conformidade com a Resolução TC NN/2020.

Para permitir a operacionalização do controle e da garantia de qualidade das fiscalizações realizadas pelo TCEES, nelas, antes de encerrar os trabalhos, a equipe e o supervisor devem preencher os respectivos formulários exigidos pelo sistema de controle de qualidade. Tais formulários, deve-se destacar, têm caráter sigiloso e somente podem ser individualmente acessados pelos membros da

equipe, pelo supervisor e pela chefia da unidade técnica, além dos auditores de controle externo encarregados de efetuar ou supervisionar a garantia da qualidade das fiscalizações. Tal caráter sigiloso, vale dizer, não impede o acesso a dados agregados, oriundos da consolidação das respostas desses formulários, que podem ser utilizados com fins gerenciais, operacionais, táticos ou estratégicos.

CONSULTA PÚBLICA

Referências

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: Tribunal de Contas da União, Instituto Serzedello Corrêa, 2011.

_____. 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: Tribunal de Contas da União, 2010.

_____. 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: Tribunal de Contas da União, 2009.

_____. Tribunal de Contas da União. Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex). Secretaria de Métodos Aplicados e Suporte à Auditoria (Seaud). **Painel de referência em auditorias**. Brasília: Tribunal de Contas da União, Segecex, Seaud, 2013. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/tecnicas-estudos-e-ferramentas-de-apoio/>. Acesso em: 5 ago. 2020.

CARVALHO NETO, Antonio Alves. Auditoria baseada em risco. In: SÃO PAULO (Município). Tribunal de Contas do Município. Escola de Contas e Gestão. Tardes de Conhecimento, 2., 2020, São Paulo. **YouTube**, 16 jun. 2020. Arquivo de vídeo. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=Kn9lvRlqtMw&t=6224s>. Acesso em: 10 jul. 2020. 2h04m32s.

CONGRESS OF INTOSAI, XXII, 2016, Abu Dhabi. **The Abu Dhabi declaration**. Abu Dhabi: 2016. Disponível em: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/about_us/Organs/Congresses/2016_Abu_Dhabi_Declaration/EN_AbuDhabiDeclaration.pdf. Acesso em: 11 maio 2020. p. 3; e CONGRESS OF INTOSAI, XXIII, 2019, Moscow. **Moscow declaration**. Moscow: 2019. Disponível em: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/news_centre/events/congress/accords_declarations/EN_23_Moscow_Decl_300919.pdf. Acesso em: 11 maio 2020.

DISTRITO FEDERAL (Brasil). Tribunal de Contas. **Manual de auditoria**: parte geral. Brasília: Tribunal de Contas do Distrito Federal, 2008.

ESPÍRITO SANTO. **Constituição (1989)**. Constituição do Estado do Espírito Santo. Disponível em: <https://www.tcees.tc.br/wp-content/uploads/formidable/108/CES-2.pdf>. Acesso em: 6 nov. 2020.

_____. **Lei Complementar 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. Atualizada até a Lei Complementar 880, de 26 de dezembro de 2017. Disponível em: <https://www.tce.es.gov.br/wp-content/uploads/formidable/108/LC46-1994-RJU-ES-Consolidado-23.1.2018-1.pdf>. Acesso em: 19 maio 2020.

_____. 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. **Diário Oficial dos Poderes do Estado**, Vitória, 19 mar. 2012. Atualizada até a Lei Complementar n. 902, de 9 de janeiro de 2019. <https://www.tcees.tc.br/wp-content/uploads/formidable/108/LC-621-2012-Lei-Org%C3%A2nica-TCEES-Atualizada-2.pdf>. Acesso em: 6 nov. 2020.

_____. Lei Complementar n. 622, de 8 de março de 2012. Institui a modalidade de remuneração por subsídio e o Plano de Carreira para os servidores ocupantes do cargo de Controlador de Recursos Públicos do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo - TCEES, o qual passa a ser denominado de Auditor de Controle Externo. **Diário Oficial dos Poderes do Estado**, Vitória, 9 mar. 2012. Atualizada até a Lei 10.818, de 4 de abril de 2018. Disponível em: <https://www.tce.es.gov.br/wp-content/uploads/2018/06/LC622-2012-Plano-Carreira-Subs%C3%ADdio-6.6.2018.pdf>. Acesso em: 13 maio 2020.

_____. Tribunal de Contas do Estado. **Resolução 232, de 31 de janeiro de 2012**. Institui o Código de Ética Profissional dos Servidores do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. Atualizada até a Resolução 291, de 17 de novembro de 2015. Disponível em: <https://www.tce.es.gov.br/wp-content/uploads/2017/07/Res232-2012-C%C3%B3digo-de-%C3%89tica-dos-servidores-1.pdf>. Acesso em: 19 maio 2020.

_____. Tribunal de Contas do Estado. **Resolução 261, de 4 de junho de 2013**. Aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. Atualizada até a Emenda Regimental 15, de 6 de outubro de 2020. Disponível em: <https://www.tcees.tc.br/wp-content/uploads/formidable/108/Res261-REG-INT-Atualizada-ER-15-2020-Revisado-7.10.2020.pdf>. Acesso em: 6 nov. 2020.

GRANATO NETO. Nelson Nei. **Nova estrutura de pronunciamentos profissionais da INTOSAI (IFPP)**: continuidades e mudanças. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/nova-estrutura-de-pronunciamentos-profissionais-da-intossai-ifpp-continuidades-e-mudancas/>. Acesso em: 20 out. 2020.

_____. Tipo de trabalho e nível de asseguaração: os “primos pobres” dos relatórios dos tribunais de contas. **IRB Território**, Curitiba, 24 jun. 2020. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/irb-territorio-relatorio-de-fiscalizacao/>. Acesso em: 29 jun. 2020.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **About us**. Disponível em: <https://www.intosai.org/about-us>. Acesso em: 11 maio 2020.

_____. INTOSAI Principles. INTOSAI Founding Principles. **INTOSAI-P 1**: The Lima declaration. Lima: INTOSAI, 1977. Disponível em: <https://www.issai.org/pronouncements/intosai-p-1-the-lima-declaration/>. Acesso em: 11 maio 2020.

_____. **Professional Pronouncements**. Disponível em: <https://www.issai.org/professional-pronouncements/>. Acesso em: 11 maio 2020.

INSTITUTO RUI BARBOSA (IRB). Biblioteca. **NBASP**. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/biblioteca-colecao/nbasp/>. Acesso em: 20 out. 2020.

_____. **Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP):** nível 2: princípios fundamentais de auditoria do setor público. Curitiba: Instituto Rui Barbosa, 2017. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/biblioteca-colecao/nbasp/>. Acesso em: 18 maio 2020. p. 28.

_____. **Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP):** nível 3: requisitos mandatórios para auditorias do setor público. Curitiba: Instituto Rui Barbosa, 2019. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/biblioteca-colecao/nbasp/>. Acesso em: 12 maio 2020.

_____. **Normas de auditoria governamental (NAG):** aplicáveis ao controle externo brasileiro. Tocantins: IRB, 2011.

_____. Portaria 16, de 10 de julho de 2019. Estabelece o processo de recepção dos pronunciamentos profissionais da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) na estrutura das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), revoga as Normas de Auditoria Governamental (NAGs) e dá outras providências. **Diário Eletrônico do Tribunal de Contas do Estado do Paraná**, Curitiba, a. XIV, n. 2.104, p. 13, 22 jul. 2019. Disponível em: <https://www1.tce.pr.gov.br/multimidia/2019/7/pdf/00338220.pdf>. Acesso em: 12 maio 2020.

LEITÃO, Juliane Madeira; DANTAS, José Alves. Materialidade em auditoria financeira no setor público: a prática internacional e a opinião de especialistas brasileiros. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 19, n. 1, p. 146-166. Disponível em: <https://cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/download/936/pdf> . Acesso em: 30 jun. 2020.

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

MOUTINHO, Donato Volkers. **Contas dos governantes:** apreciação das contas dos chefes de Poder Executivo pelos tribunais de contas do Brasil. São Paulo: Blucher, 2020.

UNIÃO EUROPEIA. Tribunal de Contas Europeu. Unidade de Metodologia e Suporte à Auditoria. **Avaliação de riscos em auditorias operacionais**. Traduzido pela Secretaria de Métodos e Suporte ao Controle Externo do Tribunal de Contas da União. Cidade de Luxemburgo: Tribunal de Contas Europeu, 2013. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/normas-de-fiscalizacao/auditoria-operacional.htm>. Acesso em: 17 jul. 2020.

Figura 11 - Modelo de termo de designação



**TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**
[Nome da unidade técnica]

TERMO DE DESIGNAÇÃO N. NNNN/20AA

O(A) Secretário(a)-geral de Controle Externo e o(a) Coordenador(a) do [nome da unidade técnica], de ordem do Excelentíssimo Senhor Conselheiro [Nome do Conselheiro Presidente], Presidente do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, resolvem designar os(as) auditores(as) 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(a) [Nome da entidade fiscalizada], no período de DD/MM/20AA a DD/MM/20AA, sob a liderança do(a) primeiro(a) e sob a supervisão do(a) auditor(a) de controle externo [Nome do Auditor de Controle Externo – Matrícula].

Vitória (ES), DD de mmmmmmmm de 20AA.

[Nome do(a) Secretário(a)-geral de Controle Externo]
Secretário(a)-geral de Controle Externo 20N.NNN

[Nome do(a) Coordenador(a) do Núcleo Controle Externo correspondente]
Coordenador(a) do [nome da unidade técnica] 20N. NNN

Figura 12 - Modelo de termo de cumprimento de requisitos éticos



**TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

[Nome da unidade técnica]

TERMO DE CUMPRIMENTO DE REQUISITOS ÉTICOS

Aspecto	Declaração Eu declaro que:
Integridade	Conduzirei/supervisionarei a fiscalização de acordo com elevados padrões de comportamento, com honestidade e franqueza.
	Conduzir-me-ei de uma maneira que convém à confiança do público e está acima de qualquer suspeita e reprovação.
	Observarei a forma e o espírito de auditoria e normas éticas, princípios de independência e objetividade.
	Manterei padrões irrepreensíveis de conduta profissional e tomarei decisões tendo em mente o interesse público.
	Aplicarei honestidade absoluta na realização do trabalho e no manejo dos recursos do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo.
Independência, objetividade e imparcialidade	Comportar-me-ei de forma a aumentar, e de forma alguma diminuir, minha imparcialidade e independência em relação à entidade fiscalizada e outros grupos de interesse externos.
	Manterei a objetividade ao lidar e descartar quaisquer questões, tópicos e assuntos de auditoria.
	Realizarei o trabalho de fiscalização de acordo com as NBASP e não com base em motivo ulterior ou influência indevida.
	As questões que surgirem serão baseadas em evidências de auditoria coletadas e não serão influenciadas por quaisquer crenças preconcebidas ou outra influência.
	Manterei a objetividade, precisão e imparcialidade ao expressar opiniões com base nas evidências obtidas e avaliadas de acordo com as NBASP.
Neutralidade política	Manterei a neutralidade política e não permitirei que minhas afiliações pessoais e políticas influenciem meu trabalho e minhas conclusões e opiniões alcançadas durante a fiscalização influenciem a qualidade do trabalho de auditoria.
	Não participarei de nenhuma atividade política que influencie meu julgamento.
	Não expressarei minhas opiniões políticas durante a fiscalização e manterei um comportamento que mantenha minha aparência e trabalho livres de influência.
Conflitos de interesse	Fora do exercício regular de minhas atividades no Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo, não prestarei nenhum serviço profissional ou conselho à entidade em relação ao objeto da fiscalização ou relacionados a responsabilidades ou poderes de sua gestão.
	Não aceitarei presentes, gratificações ou hospitalidades fora das condições permitidas pelo Código de Ética Profissional.
	Evitarei qualquer tipo de relacionamento com colaboradores da entidade e outras partes relacionadas que possam influenciar ou ameaçar minha capacidade de agir de forma independente.
	Não usarei meu status, cargo ou designação para ganho privado e evitarei qualquer relacionamento que envolva risco de corrupção.
	Não usarei as informações obtidas durante a fiscalização para obter qualquer benefício pessoal, nem divulgarei informações que proporcionem vantagem injusta ou irracional a outras partes.
Sigilo profissional	Não revelarei nenhuma informação que encontrar durante o curso da fiscalização a terceiros, a menos que a lei assim o exija.

(continua)

Figura 12 - Modelo de termo de cumprimento de requisitos éticos

(conclusão)



**TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

[Nome da unidade técnica]

Aspecto	Declaração Eu declaro que:
Competência	Conduzir-me-ei de maneira profissional em todo o meu trabalho realizado durante a fiscalização.
	Buscarei opiniões profissionais e orientação no trabalho em que não tiver conhecimento suficiente para executá-lo.
	Manter-me-ei atualizado e aplicarei as NBASP e os demais pronunciamentos profissionais do Tribunal aplicáveis.
Profissionalismo	Exercerei o devido zelo profissional na condução/supervisão da fiscalização e na preparação de documentos de auditoria e relatórios.
	Usarei métodos e práticas da mais alta qualidade possível na fiscalização.

Eu, abaixo assinado, compreendo perfeitamente os requisitos éticos e minhas responsabilidades declarados na tabela acima.

Vou cumprir os requisitos éticos estabelecidos na tabela acima em relação à fiscalização objeto do Processo TC _____/_____.

Vitória (ES), DD de mmmmmmm de 20AA.

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

Figura 13 - Modelo de termo de descumprimento superveniente de requisito ético



**TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

[Nome da unidade técnica]

TERMO DE DESCUMPRIMENTO SUPERVENIENTE DE REQUISITO ÉTICO

Eu, abaixo assinado, declaro que [indicar o requisito ético que deixou de ser cumprido pelo auditor de controle externo, acompanhado da explicação das circunstâncias em que tal descumprimento ocorreu].

Em consequência, não atendo mais aos requisitos para efetuar a fiscalização objeto do Processo TC _____ / _____.

Vitória (ES), DD de mmmmmmm de 20AA.

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

Figura 14 - Modelo de ofício de comunicação de fiscalização



TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

[Nome da unidade técnica]

Ofício n. NNNN/20AA/[SIGLA DA UNIDADE TÉCNICA]

Vitória, DD de mmmmmmm de 20AA.

A [Tratamento] o(a) Senhor(a)
[Nome do Destinatário]
[Cargo do Destinatário]

Assunto: **comunicação de fiscalização**

[Tratamento] [Cargo do destinatário],

Comunico a [Tratamento] que este Tribunal inicia trabalho de fiscalização, liderado pelo auditor de controle externo [nome do auditor de controle externo], nesta entidade. 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 fiscalização se apresente nesta entidade é DD/MM/20AA. Desse modo, solicito a [Tratamento] 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 fiscalização se apresente nesta entidade é DD/MM/20AA. Oportunamente, serão solicitados os documentos e as informações necessários.

Solicito a [Tratamento], ainda, a gentileza de providenciar ambiente reservado e seguro para a instalação da equipe e conta de usuário e senha para acesso a sistemas de tecnologia da informação e comunicação da entidade, bem como a designação de uma pessoa qualificada para servir de contato e prestar esclarecimentos.

Atenciosamente,

[Nome do(a) chefe da unidade técnica]
Coordenador(a) do [nome da unidade técnica]

Figura 15 - Modelo de ofício de apresentação



TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

[Nome da unidade técnica]

Ofício n. NNNN/20AA/[SIGLA DA UNIDADE TÉCNICA]

Vitória, DD de mmmmmmm de 20AA.

A [Tratamento] o(a) Senhor(a)
[Nome do Destinatário]
[Cargo do Destinatário]

Assunto: **apresentação da equipe de fiscalização**

[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 nesta entidade, objetivando [citar o objetivo geral inicial do trabalho].

Solicito a [Tratamento] a gentileza de providenciar ambiente reservado e seguro para a instalação da equipe, conta de usuário e senha para acesso a sistemas de tecnologia da informação e comunicação da entidade 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 a [Tratamento], antecipadamente, a colaboração que for prestada aos membros da referida equipe, facultando-lhes livre acesso às instalações desta entidade, e às informações e aos documentos por eles solicitados, bem como provendo os meios necessários à execução dos trabalhos. Ressalto que a obstrução ao livre exercício das fiscalizações, 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(a) chefe da unidade técnica]
Coordenador(a) do [nome da unidade técnica]

Figura 16 - Modelo de ofício de requisição de informações



TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

[Nome da unidade técnica]

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

Vitória, DD de mmmmmmm de 20AA.

A [Tratamento] o(a) Senhor(a)
[Nome do Destinatário]
[Cargo do Destinatário]

Assunto: **requisição de documentos e informações**

[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(a) líder da equipe de fiscalização]
Auditor(a) de Controle Externo

Figura 17 - Modelo de ofício de submissão prévia de achados



TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

[Nome da unidade técnica]

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

Vitória, DD de mmmmmmm de 20AA.

A [Tratamento] o(a) Senhor(a)
[Nome do Destinatário]
[Cargo do Destinatário]

Assunto: **submissão prévia de achados**

[Tratamento] [Cargo do destinatário],

Em conformidade com o disposto no artigo 38 da Lei Complementar Estadual n. 621/2012 e com as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), 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. Critérios. Situação. Objeto. Evidências. Causas. Efeitos. Propostas de encaminhamento da matriz de achados];
2. [Achado de auditoria 2. Critérios. Situação. Objeto. Evidências. Causas. Efeitos. Propostas de encaminhamento da matriz de achados];
3. [Achado de auditoria 3. Critérios. Situação. Objeto. Evidências. Causas. Efeitos. Propostas de encaminhamento da matriz de achados];

Solicitamos a [Tratamento] que informe se concorda ou não com cada achado, apresente os esclarecimentos e justificativas que entenda pertinentes para esclarecer circunstâncias e fatores que contribuíram para sua ocorrência e corroborar, contrapor ou criticar o entendimento adotado dos auditores de controle externo. Em caso de discordância, solicitamos a [Tratamento] que encaminhe a documentação comprobatória que suporta o seu ponto de vista.

Solicitamos, ainda, a [Tratamento] que se manifeste em relação às propostas de encaminhamento apresentadas pela equipe de fiscalização, referentes a cada achado, informe se concorda ou não em adotá-las, o prazo que julga

(continua)



TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

[Nome da unidade técnica]

necessário para adoção de cada medida e, se entender pertinente, apresente propostas alternativas que entenda mais adequadas.

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.

Por fim, esclarecemos a [Tratamento] que esta requisição visa, tão somente, obter a opinião da entidade fiscalizada em relação aos achados da auditoria, com a finalidade de qualificar o relatório da fiscalização. Desse modo, esta 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(a) líder da equipe de fiscalização]
Auditor(a) de Controle Externo

Figura 18 - Modelo de documento de auditoria genérico



**TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**
[Nome da unidade técnica]

ProcessoTC: NNNN/20AA	Fiscalização: NNNN/20AA
Entidade:	
Período da fiscalização:	

Preparado por:		Visto	Revisto e aprovado por:	Visto
Nome:				
Designação:				
Data:				

DOCUMENTO DE AUDITORIA

Quadro 2 - Modelo de lista de controles-chave esperados

Processo TC NNNN/20AA

Fiscalização: NNNN/20AA

ENTIDADE: Declarar o(s) nome(s) da(s) principal(is) entidade(s) fiscalizada(s).

OBJETIVO: Enunciar, segundo as pré-definições, o objetivo da fiscalização.

AVALIAÇÃO DE RISCOS - ETAPA 1 - LISTA DE CONTROLES-CHAVE ESPERADOS	
Área/Objetivo/ Atividade/Processo	Lista de Controles-chave esperados

Equipe de Auditoria:

Nome, matrícula e rubrica

Nome, matrícula e rubrica

Em: ___/___/___

Supervisor:

Nome, matrícula e rubrica

Em: ___/___/___



Quadro 3 - Modelo de lista de riscos identificados

Processo TC NNNN/20AA Fiscalização: NNNN/20AA

ENTIDADE: Declarar o(s) nome(s) da(s) principal(is) entidade(s) fiscalizada(s).
 OBJETIVO: Enunciar, segundo as pré-definições, o objetivo da fiscalização.

AVALIAÇÃO DE RISCOS - ETAPA 2 - LISTA DE RISCOS IDENTIFICADOS			
Área/Objetivo/ Atividade/Processo	Descrição do risco (causa-raiz+problema+impacto)	Incluir na Matriz de Análise de Risco? (Sim-Não)	Comentários

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

Em: ___/___/___ Em: ___/___/___

PÚBLICA

Quadro 4 - Modelo de matriz de avaliação de riscos

Fiscalização: NNNN/20AA

Processo TC NNNN/20AA

ENTIDADE: Declarar o(s) nome(s) da(s) principal(is) entidade(s) fiscalizada(s).

OBJETIVO: Enunciar, segundo as pré-definições, o objetivo da fiscalização.

AVALIAÇÃO DE RISCOS - ETAPA 3 - MATRIZ DE AVALIAÇÃO DE RISCOS							
Área/Objetivo/ Atividade/Processo	Descrição do Risco (causa-raiz+problema+impacto)	Probabilidade (B-M-A)	Impacto (B-M-A)	Nível de Risco (B-M-A)	Controles-chave esperados	Resposta a riscos	Risco Residual (B-M-A)

Equipe de Auditoria:

Nome, matrícula e rubrica

Nome, matrícula e rubrica

Em: ____/____/____

Supervisor:

Nome, matrícula e rubrica

Em: ____/____/____



Quadro 5 - Modelo de matriz de possíveis questões de auditoria e escopo

Fiscalização: NNNN/20AA

Processo TC NNNN/20AA

ENTIDADE: Declarar o(s) nome(s) da(s) principal(is) entidade(s) fiscalizada(s).

OBJETIVO: Enunciar, segundo as pré-definições, o objetivo da fiscalização.

AVALIAÇÃO DE RISCOS - ETAPA 4 - MATRIZ DE POSSÍVEIS QUESTÕES DE AUDITORIA E ESCOPO						
Área/Objetivo/ Atividade/Processo	Risco	Nível de Risco Residual	Questão de Auditoria	Relevância e Interesse (B-M-A)	Viabilidade (Normal-Difícil-Inviável)	Incluir no Escopo? (Sim-Não)

Equipe de Auditoria: _____ Em: ____/____/____

Nome, matrícula e rubrica

Supervisor: _____ Em: ____/____/____

Nome, matrícula e rubrica

Quadro 6 - Modelo de matriz de planejamento

Processo TC NNNN/20AA

Fiscalização: NNNN/20AA

ÓRGÃO/ENTIDADE: Declarar o(s) nome(s) da(s) principais entidade(s) fiscalizada(s).

OBJETIVO: Enunciar de forma clara, resumida e de forma declarativa o objetivo da fiscalização.

MATRIZ DE PLANEJAMENTO									
Item	Questões de auditoria	Possíveis achados	Crerios de auditoria	Informações requeridas	Fontes de informação	Procedimentos	Objetos	Auditor encarregado	Período

Equipe de Auditoria:

Nome, matrícula e rubrica

Nome, matrícula e rubrica

Em: ____/____/____

Supervisor:

Nome, matrícula e rubrica

Em: ____/____/____

Quadro 7 - Modelo de matriz de achados

Processo TC NNNN/20AA

Fiscalização: NNNN/20AA

ÓRGÃO/ENTIDADE: Declarar o(s) nome(s) da(s) principais entidade(s) fiscalizada(s).

OBJETIVO: Enunciar de forma clara, resumida e de forma declarativa o objetivo da fiscalização.

MATRIZ DE ACHADOS								
Item	Achados de auditoria	Objetos	Critérios	Situação encontrada	Evidência	Causas	Efeitos	Propostas de encaminhamento

Equipe de Auditoria:

Nome, matrícula e rubrica

Nome, matrícula e rubrica

Em: ___/___/___

Supervisor:

Nome, matrícula e rubrica

Em: ___/___/___



Quadro 8 - Modelo de matriz de responsabilização

Processo TC NNNN/20AA

Fiscalização: NNNN/20AA

ÓRGÃO/ENTIDADE: Declarar o(s) nome(s) da(s) principais entidade(s) fiscalizada(s).

OBJETIVO: Enunciar de forma clara, resumida e de forma declarativa o objetivo da fiscalização.

MATRIZ DE RESPONSABILIZAÇÃO									
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	Punibilidade	Propostas de encaminhamento

Equipe de Auditoria:

Nome, matrícula e rubrica

Nome, matrícula e rubrica

Em: ___/___/___

Supervisor:

Nome, matrícula e rubrica

Em: ___/___/___



**TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

[Nome da unidade técnica]

**PROJETO DE FISCALIZAÇÃO
FISCALIZAÇÃO NNNN/20AA
[INSTRUMENTO DE FISCALIZAÇÃO/TIPO]**

PROCESSO: NNNN/20AA
TERMO DE DESIGNAÇÃO: NNNN/20AA
CONSELHEIRO RELATOR: [Nome do conselheiro relator]
ENTIDADE: [Nome das entidades fiscalizadas]
OBJETIVO: [Objetivo da fiscalização]
PERÍODO FISCALIZADO: DD/MM/AAAA a DD/MM/AAAA
PARTES RESPONSÁVEIS: [Nome das principais partes responsáveis]
USUÁRIOS PREVISTOS: [Nome dos usuários previstos]
UNIDADE TÉCNICA: [Nome da unidade técnica]
SUPERVISOR: [Nome do supervisor]
EQUIPE DE FISCALIZAÇÃO: [Nome do líder da equipe]
[Nome do membro da equipe]
[Nome do membro da equipe]
PERÍODO DA FISCALIZAÇÃO: DD/MM/AAAA a DD/MM/AAAA

1 DELIBERAÇÃO E RAZÕES DA FISCALIZAÇÃO

A equipe deve registrar, de forma concisa, a deliberação que autorizou a fiscalização e as razões que a motivaram.

2 VISÃO GERAL DO OBJETO

A equipe deve inserir a visão geral do objeto ou análise preliminar do objeto fiscalizado elaborada durante a fase de planejamento.

3 TIPO DE TRABALHO E NÍVEL DE ASSEGURAÇÃO A SER FORNECIDO

A equipe deve registrar o tipo de trabalho [certificação ou relatório direto] e o nível de asseguaração a ser fornecido [razoável ou limitada].

(continua)



**TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**
[Nome da unidade técnica]

4 DETERMINAÇÃO DA MATERIALIDADE

A equipe deve registrar as informações referentes à determinação da materialidade quantitativa, realizada durante a fase de planejamento da fiscalização.

5 AVALIAÇÃO DE RISCOS

A equipe deve registrar as informações referentes à avaliação de riscos, efetuada durante a fase de planejamento da fiscalização, com apoio das listas de controles-chaves esperados e de riscos identificados e das matrizes de avaliação de riscos e de possíveis questões de auditoria e escopo (PQAE), apresentadas nos Apêndices A a D (p. 4 a 7) deste projeto de fiscalização.

6 OBJETIVO E QUESTÕES DE AUDITORIA

A equipe deve registrar o objetivo e as questões de auditoria, definidos com apoio da matriz de planejamento, apresentada no Apêndice E (p. 8) deste projeto de fiscalização.

7 ESTIMATIVA DO VOLUME DE RECURSOS A SER FISCALIZADO

A equipe deve registrar a estimativa do volume de recursos a ser fiscalizado.

8 DEFINIÇÃO DA EQUIPE DE FISCALIZAÇÃO

EQUIPE DE FISCALIZAÇÃO (LIDERADA PELO PRIMEIRO)		
Nome do auditor de controle externo	Matrícula	Cargo
[Nome do(a) auditor(a) de controle externo]	20N.NNN	Auditor(a) de Controle Externo
[Nome do(a) auditor(a) de controle externo]	20N.NNN	Auditor(a) de Controle Externo
[Nome do(a) auditor(a) de controle externo]	20N.NNN	Auditor(a) de Controle Externo
SUPERVISOR DA FISCALIZAÇÃO		
Nome do supervisor	Matrícula	Cargo
[Nome do supervisor]	20N.NNN	Auditor(a) de Controle Externo

Quando for o caso, a equipe deve registrar a necessidade de alocação de recursos humanos adicionais, inclusive especialistas.

Figura 19 - Modelo de projeto de fiscalização

(continuação)



**TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

[Nome da unidade técnica]

9 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]	[DD/MM/AAAA]
	[Descrição dos produtos]	[DD/MM/AAAA]
	[Descrição dos produtos]	[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]	[DD/MM/AAAA]
	[Descrição dos produtos os das questões]	[DD/MM/AAAA]
	[Descrição dos produtos os das questões]	[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]	[DD/MM/AAAA]
	[Descrição dos produtos a serem entregues]	[DD/MM/AAAA]

10 ESTIMATIVA DE CUSTOS

A equipe deve registrar o valor da estimativa de custos para a realização da fiscalização, detalhada no Apêndice F (p. 9) deste projeto.

Elaboração:

Em: __/__/____

(assinado digitalmente)

[Nome do(a) líder da equipe de fiscalização]

Auditor(a) de Controle Externo

(assinado digitalmente)

[Nome do(a) membro(a) da equipe de fiscalização]

Auditor(a) de Controle Externo

(assinado digitalmente)

[Nome do(a) membro(a) da equipe de fiscalização]

Auditor(a) de Controle Externo

Aprovação:

Em: __/__/____

(assinado digitalmente)

[Nome do(a) supervisor(a) da fiscalização]

Auditor(a) de Controle Externo

(continua)



**TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

[Nome da unidade técnica]

APÊNDICE A. LISTA DE CONTROLES-CHAVE ESPERADOS

O Apêndice A é a própria lista de controles-chave esperados, decorrente da avaliação de riscos, efetuada na fase de planejamento da fiscalização.

APÊNDICE B. LISTA DE RISCOS IDENTIFICADOS

O Apêndice B é a própria lista de riscos identificados, decorrente da avaliação de riscos, efetuada na fase de planejamento da fiscalização.

APÊNDICE C. MATRIZ DE AVALIAÇÃO DE RISCOS

O Apêndice C é a própria matriz de avaliação de riscos, elaborada na avaliação de riscos, efetuada na fase de planejamento da fiscalização.

APÊNDICE D. MATRIZ PQAE

O Apêndice D é a própria matriz de possíveis questões de auditoria e escopo, elaborada na avaliação de riscos, efetuada na fase de planejamento da fiscalização.

APÊNDICE E. MATRIZ DE PLANEJAMENTO

O Apêndice E é a própria matriz de planejamento, elaborada na fase de planejamento da fiscalização.

APÊNDICE F. ESTIMATIVA DO VOLUME DE RECURSOS A SER FISCALIZADO

No Apêndice F, a equipe deve detalhar a estimativa do volume de recursos a ser fiscalizado.

APÊNDICE G. ESTIMATIVA DE CUSTOS

No Apêndice F, a equipe deve detalhar a estimativa de custos, com a apresentação de planilha elaborada segundo modelo definido pela Secretaria-geral de Controle Externo.

Figura 20 - Modelo de relatório de fiscalização



**TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

RELATÓRIO DE [INSTRUMENTO DE FISCALIZAÇÃO]

PROCESSO:	NNNN/20AA
FISCALIZAÇÃO:	NNNN/20AA
INSTRUMENTO:	[Nome do instrumento de fiscalização e tipo]
CONSELHEIRO RELATOR:	[Nome do conselheiro relator]
ENTIDADE:	[Nome das entidades fiscalizadas]
OBJETIVO:	[Objetivo da fiscalização]
PERÍODO FISCALIZADO:	DD/MM/AAAA a DD/MM/AAAA
PARTES RESPONSÁVEIS:	[Nome das principais partes responsáveis e dos demais agentes responsabilizados]
USUÁRIOS PREVISTOS:	[Nome dos usuários previstos]
UNIDADE TÉCNICA:	[Nome da unidade técnica]
SUPERVISOR:	[Nome do supervisor]
EQUIPE DE FISCALIZAÇÃO:	[Nome do líder da equipe] [Nome do membro da equipe] [Nome do membro da equipe]
PERÍODO DA FISCALIZAÇÃO:	DD/MM/AAAA a DD/MM/AAAA

 www.tcees.tc.br     @tceespiritosanto

(continua)



**TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

[Nome da unidade técnica]

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 forma de texto corrido.

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO (SE HOVER)	2
1 INTRODUÇÃO	3
1.1 Deliberação e razões da fiscalização	3
1.2 Visão geral do objeto	3
1.3 Objetivo e questões de auditoria	3
1.4 Metodologia utilizada e limitações	3
1.5 Volume de recursos fiscalizados.....	3
1.6 Benefícios estimados da fiscalização	3
1.7 Processos conexos	3
2 ACHADOS DE AUDITORIA	3
2.1 Achado de auditoria 1	3
2.2 Achado de auditoria 2	4
3 ACHADOS NÃO DECORRENTES DA INVESTIGAÇÃO DAS QUESTÕES DE AUDITORIA	4
3.1 Achado não decorrente das questões de auditoria 1	4
4 CONCLUSÃO	4
5 PROPOSTAS DE ENCAMINHAMENTO	4
APÊNDICE A. MATRIZ DE PLANEJAMENTO	5
APÊNDICE B. DOCUMENTOS PRODUZIDOS PELA EQUIPE	5
ANEXO I. DOCUMENTOS NÃO PRODUZIDOS PELA EQUIPE	5

APRESENTAÇÃO (se houver)

Visa a contextualizar o trabalho realizado.

(continua)



**TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

[Nome da unidade técnica]

1 INTRODUÇÃO

1.1 Deliberação e razões da fiscalização

A equipe deve registrar, de forma concisa, a deliberação que autorizou a fiscalização e as razões que a motivaram.

1.2 Visão geral do objeto

A equipe deve inserir a visão geral do objeto revisada após a execução.

1.3 Objetivo e questões de auditoria

A equipe deve registrar o objetivo e as questões de auditoria, definidos com apoio da matriz de planejamento, apresentada no Apêndice A (p. 5) deste relatório.

1.4 Metodologia utilizada e limitações

A equipe deve registrar a metodologia utilizada e as limitações.

1.5 Volume de recursos fiscalizados

A equipe deve registrar o volume de recursos efetivamente fiscalizados.

1.6 Benefícios estimados da fiscalização

A equipe deve registrar os benefícios estimados da fiscalização.

1.7 Processos conexos

A equipe deve registrar os processos conexos.

2 ACHADOS DE AUDITORIA

2.1 Achado de auditoria 1

Objetos: [objeto no qual o achado foi constatado 1]; [objeto no qual o achado foi constatado 2]; [...]



**TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

[Nome da unidade técnica]

Critérios: [base normativa do critério de auditoria 1]; [base normativa do critério de auditoria 2]; [...]

Além de indicar os critérios, a equipe deve os descrever.

Situação encontrada:

A equipe deve registrar a situação encontrada.

Evidências: [evidência 1]; [evidência 2]; [...]

Opinião da entidade fiscalizada: A equipe deve apresentar, resumidamente, os pontos principais dos comentários apresentados pelos dirigentes da entidade fiscalizada, e pelos responsáveis pela unidade de controle interno.

Conclusão: Considerando a opinião da entidade fiscalizada, a equipe deve apresentar sua conclusão em relação ao achado.

Data ou período de ocorrência do fato: [período de ocorrência do fato 1]; [período de ocorrência do fato 2]; [...]

Responsáveis:

[Nome do responsável 1]; [cargo] [período de exercício no cargo];

[Nome do responsável 2]; [cargo] [período de exercício no cargo];

[...]

Conduta: A equipe deve descrever a conduta de cada responsável.

Nexo de causalidade: A equipe deve descrever o nexo de causalidade.

Culpabilidade: A equipe deve indicar se há evidências da existência de excludentes de culpabilidade.

Punibilidade: A equipe deve indicar se há evidências da existência de causas de extinção da punibilidade.



TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

[Nome da unidade técnica]

Propostas de encaminhamento:

[Proposta de encaminhamento registrada na matriz de achados 1];

[Proposta de encaminhamento registrada na matriz de achados 2];

[...]

[Proposta de encaminhamento registrada na matriz de responsabilidade 1];

[Proposta de encaminhamento registrada na matriz de responsabilidade 2];

[...]

2.2 Achado de auditoria 2

A equipe deve registrar todos os elementos indicados para o achado, como indicado para achado de auditoria 1.

[...]

3 ACHADOS NÃO DECORRENTES DA INVESTIGAÇÃO DAS QUESTÕES DE AUDITORIA

3.1 Achado não decorrente das questões de auditoria 1

A equipe deve registrar todos os elementos indicados para o achado, como indicado para achado de auditoria 1.

[...]

4 CONCLUSÃO

A equipe deve sintetizar os fatos apurados, responder às questões de auditoria com referência aos achados, registrar os impactos nas contas dos dirigentes das entidades fiscalizadas e registrar os benefícios estimados das propostas de encaminhamento.



TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO

[Nome da unidade técnica]

5 PROPOSTAS DE ENCAMINHAMENTO

A equipe deve registrar todas as propostas de encaminhamento definidas para todos os achados de auditoria, com referência a eles.

Elaboração:

Em: ___/___/___

(assinado digitalmente)

[Nome do(a) líder da equipe de fiscalização]

Auditor(a) de Controle Externo

(assinado digitalmente)

[Nome do(a) membro(a) da equipe de fiscalização]

Auditor(a) de Controle Externo

(assinado digitalmente)

[Nome do(a) membro(a) da equipe de fiscalização]

Auditor(a) de Controle Externo

Ciente:

Em: ___/___/___

(assinado digitalmente)

[Nome do(a) supervisor(a) da fiscalização]

Auditor(a) de Controle Externo

(continua)



**TRIBUNAL DE CONTAS DO
ESTADO DO ESPÍRITO SANTO**

[Nome da unidade técnica]

APÊNDICE A. MATRIZ DE PLANEJAMENTO

No Apêndice A, a equipe deve incluir a última matriz de planejamento aprovada para a fiscalização.

▲ APÊNDICE B. DOCUMENTOS PRODUZIDOS PELA EQUIPE

Nos apêndices, a equipe deve incluir os documentos por ela produzidos que se relacionam com o trabalho, mas não são essenciais para a compreensão do relatório. Somente devem ser incluídos os documentos de auditoria necessários para subsidiar as decisões dos usuários previstos, inclusive o parecer do Ministério Público de Contas e o voto do relator e dos conselheiros.

ANEXO I. DOCUMENTOS NÃO PRODUZIDOS PELA EQUIPE

Nos anexos, a equipe deve incluir os documentos não produzidos por ela que sejam necessários para suportar os achados ou para subsidiar as decisões dos usuários previstos, inclusive o parecer do Ministério Público de Contas e o voto do relator e dos conselheiros.

CONSULTA PÚBLICA