

TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

MANUAL DE AUDITORIA
PARTE GERAL

BRASÍLIA
2008

TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

MANUAL DE AUDITORIA

PARTE GERAL

BRASÍLIA
2008

ELABORAÇÃO

Eduardo Frederico de Castro Borges

Eduardo Madureira de Souza

Henirdes Batista Borges

Júlio Cesar Freitas de Sousa

Raimundo Lustosa de Melo Filho

Rômulo Miranda Alvim

REVISÃO

Henrique Mattei

Distrito Federal (Brasil). Tribunal de Contas.

Manual de Auditoria : parte geral. -- Brasília : TCDF, 2008.

90 p.

1. Auditoria - Brasil. I. Título.

CDU 336.126(817.4)"2008"

TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

Praça do Buriti, Edifício Presidente Costa e Silva – Anexo

CEP 70075-901 - Brasília (DF)

Endereço eletrônico: www.tc.df.gov.br

COMPOSIÇÃO DO TRIBUNAL – 2008

Conselheiros

Paulo César de Ávila e Silva – Presidente

Anilcéia Luzia Machado – Vice-Presidente

Ronaldo Costa Couto

Marli Vinhadeli

Jorge Caetano

Manoel Paulo de Andrade Neto

Antônio Renato Alves Rainha

Auditor

José Roberto de Paiva Martins

Procuradores do Ministério Público Junto ao Tribunal

Cláudia Fernanda de Oliveira Pereira – Procuradora-Geral

Márcia Ferreira Cunha Farias

Demóstenes Tres Albuquerque

Inácio Magalhães Filho



APRESENTAÇÃO

Tenho a satisfação de apresentar o Manual de Auditoria – Parte Geral, fruto da busca permanente de aperfeiçoamento dos mecanismos de fiscalização desta Corte de Contas.

O presente Manual traz em sua essência a adoção de novas técnicas e a adequação a modernas práticas de auditoria, principalmente no que diz respeito à elaboração das Matrizes de Planejamento, de Achados e de Responsabilização, bem como à supervisão de trabalhos e ao monitoramento do objeto auditado, além da incorporação de conceitos e instrumentos já utilizados em Auditoria Integrada.

Objetiva-se, com o uso desses mecanismos, dotar esta Corte dos meios necessários à obtenção de maior controle e uniformização de procedimentos, além de maior confiabilidade no planejamento e na execução das atividades fiscalizatórias, o que certamente contribuirá, sobremaneira, para a busca constante da excelência, princípio que norteia as ações desta Casa.

PAULO CÉSAR DE ÁVILA E SILVA

Presidente



SUMÁRIO

| | |
|-----------------------------------------------------------------------|----|
| COMPOSIÇÃO DO TRIBUNAL – 2008 | IV |
| APRESENTAÇÃO..... | V |
| TÍTULO I Da atividade de controle | 1 |
| Capítulo I..... | 2 |
| 1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES..... | 2 |
| 1.1 Alcance do Manual | 2 |
| 1.2 Modalidades de fiscalização..... | 2 |
| Capítulo II..... | 4 |
| 2. OBJETOS DA FISCALIZAÇÃO | 4 |
| Capítulo III..... | 6 |
| 3. NORMAS DE CONDUTA DOS ANALISTAS DE FINANÇAS E CONTROLE EXTERNO ... | 6 |
| Capítulo IV | 7 |
| 4. PRERROGATIVAS DOS ANALISTAS DE FINANÇAS E CONTROLE EXTERNO | 7 |
| TÍTULO II Das auditorias..... | 8 |
| Capítulo I..... | 9 |
| 1. TIPOS DE AUDITORIA | 9 |
| 1.1 Quanto à finalidade | 9 |
| 1.2 Quanto à previsibilidade | 9 |
| Capítulo II..... | 10 |
| 2. EQUIPE DE AUDITORIA | 10 |
| 2.1 Definição da equipe de auditoria | 10 |
| 2.2 Indicação da equipe | 11 |
| 2.3 Designação da equipe..... | 11 |
| 2.4 Coordenação da equipe | 12 |
| 2.5 Apresentação da equipe..... | 12 |
| 2.6 Supervisão dos trabalhos da equipe..... | 12 |
| Capítulo III..... | 15 |
| 3. PAPÉIS DE TRABALHO | 15 |
| 3.1 Conceito | 15 |
| 3.2 Conteúdo..... | 15 |
| 3.3 Propósitos | 15 |
| 3.4 Atributos | 16 |



| | |
|---------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 3.5 Cuidados na preparação | 16 |
| 3.6 Tipos | 16 |
| 3.7 Codificação..... | 17 |
| 3.8 Referenciação | 17 |
| 3.9 Destinação | 18 |
| 3.10 Principais papéis de trabalho..... | 18 |
| Capítulo IV | 19 |
| 4. PLANEJAMENTO DE AUDITORIA | 19 |
| 4.1 Conceito | 19 |
| 4.2 Levantamentos preliminares..... | 20 |
| 4.2.1 Conhecimento do auditado | 21 |
| 4.2.2 Identificação das áreas/pontos potencialmente significantes | 23 |
| 4.2.3 Avaliação dos sistemas de controle interno | 24 |
| 4.2.4 Exame das informações obtidas nas etapas anteriores | 28 |
| 4.3 Definição do tipo e dos objetivos gerais da auditoria | 29 |
| 4.4 Definição do escopo dos trabalhos | 30 |
| 4.4.1 Estabelecimento do risco de auditoria | 30 |
| 4.4.2 A materialidade..... | 32 |
| 4.5 Definição do perfil da equipe necessária para a fase de execução..... | 33 |
| 4.6 Estimativa de recursos | 34 |
| 4.7 Matriz de Planejamento..... | 34 |
| 4.7.1 Objetivo Geral..... | 36 |
| 4.7.2 Questões de Auditoria | 36 |
| 4.7.3 Itens de verificação..... | 37 |
| 4.7.4 Identificação de critérios aplicáveis à auditoria | 37 |
| 4.7.5 Informações requeridas e fontes..... | 41 |
| 4.7.6 Procedimentos..... | 41 |
| 4.7.7 Técnicas de auditoria..... | 42 |
| 4.7.8 Limitações | 43 |
| 4.7.9 Encarregado | 43 |
| 4.7.10 Período..... | 44 |
| 4.7.11 Referência | 44 |
| 4.8 Definição do cronograma dos trabalhos | 44 |
| 4.9 Definição dos destinatários do Relatório de Auditoria..... | 45 |
| 4.10 Elaboração do Plano de Auditoria | 45 |



| | |
|----------------------------------------------------------|----|
| Capítulo V | 47 |
| 5. EXECUÇÃO DE AUDITORIAS..... | 47 |
| 5.1 Obtenção de evidências | 48 |
| 5.2 Requisição de documentos e informações | 48 |
| 5.2.1 Nota de auditoria | 48 |
| 5.2.2 Certificação da entrega..... | 49 |
| 5.2.3 Negação de atendimento..... | 49 |
| 5.3 Guarda de documentos | 49 |
| 5.3.1 Conteúdo e finalidade das pastas correntes | 49 |
| 5.3.2 Conteúdo e finalidade das pastas permanentes | 50 |
| 5.4 Matriz de Achados..... | 51 |
| 5.4.1 Achados de Auditoria..... | 52 |
| 5.4.2 Critérios | 53 |
| 5.4.3 Análises e Evidências..... | 53 |
| 5.4.4 Causas | 54 |
| 5.4.5 Efeitos | 54 |
| 5.4.6 Proposições..... | 55 |
| 5.4.7 Benefícios esperados | 56 |
| 5.4.8 Referências | 56 |
| 5.5 Discussão da Matriz de Achados..... | 56 |
| 5.6 Boas Práticas | 57 |
| 5.7 Matriz de Responsabilização | 57 |
| 5.7.1 Achados de Auditoria..... | 58 |
| 5.7.2 Irregularidade | 58 |
| 5.7.3 Data (ou período) de ocorrência do fato | 58 |
| 5.7.4 Responsável(eis) | 59 |
| 5.7.5 Período de exercício no cargo | 59 |
| 5.7.6 Conduta..... | 59 |
| 5.7.7 Nexo de causalidade | 59 |
| 5.7.8 Excludentes de culpabilidade..... | 59 |
| 5.7.9 Proposta de encaminhamento | 59 |
| Capítulo VI | 61 |
| 6. RELATÓRIO DE AUDITORIA | 61 |
| 6.1 Conceito | 61 |
| 6.2 Estrutura do relatório | 62 |



| | | |
|-------|-----------------------------------------------------------------------------|----|
| 6.2.1 | Resumo | 63 |
| 6.2.2 | Sumário | 63 |
| 6.2.3 | Introdução..... | 63 |
| 6.2.4 | Resultados da auditoria | 64 |
| 6.2.5 | Conclusão..... | 64 |
| 6.2.6 | Proposições..... | 65 |
| 6.2.7 | Anexos | 65 |
| 6.3 | Forma de Redação..... | 65 |
| 6.4 | Revisão dos trabalhos | 66 |
| 6.5 | Sigilo e guarda | 66 |
| 6.6 | Preenchimento dos campos do sistema de acompanhamento processual | 67 |
| 6.6.1 | Indicação de Responsável..... | 67 |
| 6.6.2 | Atribuição de valores ao processo de auditoria..... | 67 |
| 6.6.3 | Anexar instrução e papéis de trabalho..... | 67 |
| 7. | PLANO DE AÇÃO E MONITORAMENTO | 68 |
| | GLOSSÁRIO | 69 |
| | ANEXO I – TERMO DE NÃO-IMPEDIMENTO | 75 |
| | ANEXO II – MATRIZ DE PLANEJAMENTO | 76 |
| | ANEXO III – MODELO DE NOTA DE AUDITORIA (REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES).... | 77 |
| | ANEXO IV – MATRIZ DE ACHADOS..... | 78 |
| | ANEXO V – MODELO DE NOTA DE AUDITORIA (DISCUSSÃO DA MATRIZ DE ACHADOS)..... | 79 |
| | ANEXO VI – MATRIZ DE RESPONSABILIZAÇÃO | 81 |



TÍTULO I

Da atividade de controle



Capítulo I

1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

1.1 Alcance do Manual

O disposto neste Manual aplica-se às auditorias e, no que couber, às inspeções e demais procedimentos que envolvam certificação.

1.2 Modalidades de fiscalização

No exercício de suas funções, o Tribunal de Contas do Distrito Federal realizará as seguintes modalidades de fiscalização:

- a) **auditoria:** (1) é um processo sistemático de obtenção e avaliação objetiva de evidências sobre ações e eventos econômicos, legais e operacionais, para aquilatação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos e a comunicação de resultados a usuários interessados; (2) é o procedimento que tem por objetivo avaliar a legalidade e a legitimidade da gestão contábil, financeira, orçamentária e patrimonial da Administração direta e indireta do Distrito Federal e dos bens e recursos públicos utilizados por pessoa física ou entidade de direito privado, bem como avaliar os resultados dessa gestão quanto à economicidade, à eficiência e à eficácia (art. 120 do Regimento Interno do TCDF, e art. 77 da Lei Orgânica do Distrito Federal – LODF);
- b) **inspeção:** é o procedimento que tem por objetivo verificar o cumprimento de decisões do Tribunal, obter dados ou informações preliminares sobre a procedência de fatos relacionados a denúncias ou a representações e suprir omissões ou esclarecer pontos duvidosos em documentos e processos;
- c) **diligência:** é o procedimento que tem por objetivo obter informações saneadoras de falhas verificadas em processos ou transmitir decisões do Tribunal relativas a determinações e recomendações de providências a serem adotadas pelos entes jurisdicionados;
- d) **diligência saneadora:** é o procedimento que tem por objetivo complementar a instrução de processos, bem como solicitar diretamente às unidades jurisdicionadas os documentos necessários ao acompanhamento dos procedimentos licitatórios, dos contratos, convênios e outros ajustes.



Esta ação é de competência do Inspetor de Controle Externo (art. 39, VII, do Regulamento dos Serviços Auxiliares do Tribunal, alterado pela Resolução nº 99, de 02.07.98);

- e) **exame de atos sujeitos a registro:** é o procedimento que tem por objetivo apreciar a legalidade, para fins de registro, de atos de admissão, aposentadoria, reforma ou pensão e melhorias posteriores que alterem o fundamento legal do ato concessório;
- f) **apreciação de contas:** é o procedimento que tem por objetivo apreciar as contas anuais do Governo, fazer sobre elas relatório analítico e emitir parecer prévio (art. 78, I, da LODF);
- g) **juízo de contas:** é o procedimento que tem por objetivo julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, bem como as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo aos cofres públicos (art. 71, II, da CF);
- h) **exame de outros elementos de informação:** é o procedimento que tem por objetivo assegurar a realização do controle externo por meio do exame da correção de instrumentos dos quais resultem receitas e despesas tais como normas, editais, acordos, atas, balancetes.



Capítulo II

2. OBJETOS DA FISCALIZAÇÃO

É objeto de exame do controle externo qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais o Distrito Federal responda ou que, em nome deste, assumam obrigações de natureza pecuniária (art. 70, parágrafo único, da CF); bem como:

- a) os sistemas administrativos, contábeis, financeiros, orçamentários, patrimoniais e operacionais e respectivas demonstrações;
- b) os sistemas de informação e os recursos computacionais empregados pelo órgão ou entidade fiscalizados;
- c) as contas anuais do Governo e as contas dos responsáveis por dinheiros, bens e valores da administração direta e indireta, bem como dos que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao Erário;
- d) as transferências concedidas pelos Poderes Executivo e Legislativo do Distrito Federal ou por eles recebidas;
- e) as doações, subvenções, auxílios e contribuições recebidas pelo GDF ou por ele concedidas;
- f) os editais, contratos, convênios, acordos ou outros ajustes;
- g) outros atos dos quais resulte receita ou despesa;
- h) os suprimentos e adiantamentos;
- i) a arrecadação e a renúncia de quaisquer receitas;
- j) os atos de admissão de pessoal na administração direta e indireta, para fins de registro, ressalvadas as nomeações para cargo de provimento em comissão;
- k) os atos de concessão de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório inicial, para fins de registro;



- l) as atas de reuniões de órgãos colegiados;
- m) os registros de entrada e de baixa de material permanente e os controles de materiais em almoxarifado;
- n) a concessão, a permissão e a autorização de serviço público e de uso de bem público;
- o) a concessão de direito real de uso e demais parcerias com a iniciativa privada celebradas pelo Distrito Federal — tais como contrato de gestão, termo de parceria, parceria público-privada — e com outros entes da federação, como os consórcios públicos;
- p) as operações de crédito, os avais, as garantias e os direitos e haveres dos órgãos e entidades dos Poderes Executivo e Legislativo distritais;
- q) os planos, os programas, os projetos e as atividades dos órgãos e entidades do GDF.



Capítulo III

3. NORMAS DE CONDUTA DOS ANALISTAS DE FINANÇAS E CONTROLE EXTERNO

As normas de conduta dos Analistas de Finanças e Controle Externo – AFCEs estão consubstanciadas no Código de Ética do Analista de Finanças e Controle Externo do TCDF.

Em relação ao princípio da independência abordado no Código de Ética, foi elaborado no Anexo I deste Manual um “*modelo de termo de não-impedimento*”, que deve ser assinado e anexado ao processo por todos os analistas que forem designados para participar de qualquer etapa da auditoria.



Capítulo IV

4. PRERROGATIVAS DOS ANALISTAS DE FINANÇAS E CONTROLE EXTERNO

São prerrogativas dos AFCEs, conforme o disposto nos arts. 123 a 125 do Regimento Interno do TCDF:

- a) garantia de acessibilidade aos dados necessários para a realização do trabalho de fiscalização, em quaisquer de suas modalidades, nos órgãos ou entidades, bem assim às dependências destes;
- b) garantia das condições necessárias à realização das atividades de controle externo;
- c) requisição, verbal ou por escrito, de documentos e de informações, bem como a fixação de prazo para o seu atendimento.



TÍTULO II
Das auditorias



Capítulo I

1. TIPOS DE AUDITORIA

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

1.1 Quanto à finalidade

1.1.1 de regularidade: verificar a legalidade dos atos de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial, praticados pelos órgãos e entidades da administração do Distrito Federal, e das aplicações de recursos públicos por entidades de direito privado (art. 80, II, da LODF);

1.1.2 operacional ou de desempenho: avaliar atividades, projetos, programas e ações governamentais, bem como entidades e órgãos públicos, quanto a aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, com objetivo de contribuir para o melhor desempenho da gestão pública.

1.1.3 integrada: verificar a legalidade, a economicidade, a eficiência, a eficácia e a efetividade dos controles, processos e sistemas usados na gerência de recursos financeiros, humanos, materiais e de informação das instituições públicas e dos programas de governo; bem como avaliar se as atividades referentes à obrigação de prestar contas são desenvolvidas a contento, incluindo o cumprimento legal de normas e regulamentos, naquilo que for aplicável.

1.2 Quanto à previsibilidade

1.2.1 programadas: as relacionadas no Plano Geral de Ação – PGA do Tribunal, que se subdividem em especificadas — que tiveram o ente jurisdicionado, a motivação e o tipo de auditoria definidos — e não-especificadas — que tiveram definido apenas o tipo de auditoria;

1.2.2 não-programadas: as que não integram o PGA do Tribunal e exigem autorização plenária.

Obs.: As auditorias especificadas são automaticamente autorizadas quando da aprovação plenária do PGA. As não-especificadas necessitam, a exemplo das não-programadas, de autorização plenária.



Capítulo II

2. EQUIPE DE AUDITORIA

2.1 Definição da equipe de auditoria

Para cada auditoria deve-se quantificar os recursos humanos necessários à realização dos trabalhos de forma satisfatória.

A equipe encarregada de realizar a auditoria não é necessariamente aquela responsável pelo levantamento preliminar, ainda que seja desejável que alguns de seus membros mantenham-se na equipe em face dos conhecimentos já obtidos.

Na definição da equipe, poderá ser considerada, também, a utilização de profissionais especializados não pertencentes ao quadro do TCDF.

2.1.1 Perfil profissional

Entenda-se por perfil profissional um conjunto de atributos requeridos, dentre os quais destacam-se:

- área de formação/especialização;
- capacitação técnica;
- experiência profissional.

A avaliação do perfil profissional pode considerar, inclusive, as etapas ou programas de auditorias a serem desenvolvidos, e não, necessariamente, a realização integral do trabalho.

O tipo de trabalho a ser desempenhado pode requerer conhecimentos/experiências específicos em determinadas áreas. Dessa forma é extremamente desejável a identificação dos perfis requeridos para o desempenho dos trabalhos.

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



- aproveitar o conhecimento e a experiência do pessoal da equipe em relação à área a ser auditada;
- estabelecer rodízio na formação de equipes, de forma a permitir a oportunidade de desenvolvimento profissional.

No caso de técnicos não pertencentes aos quadros do TCDF, além do perfil devem ser explicitadas, de forma sucinta, as atividades a serem realizadas, com vistas aos procedimentos administrativos necessários a sua contratação.

2.1.2 Quantitativo

Em função da extensão e da especificidade dos trabalhos a serem realizados, deve ser estabelecido, também, o quantitativo de recursos humanos a ser utilizado, incluindo a equipe de auditoria e de apoio.

O número de elementos da equipe deve ser fixado em função do volume de trabalho e do prazo estabelecido, podendo variar de acordo com as atividades a serem realizadas ao longo dos trabalhos, com vistas à otimização na utilização dos recursos humanos.

2.2 Indicação da equipe

A indicação de servidores para compor a equipe de auditoria deve ser feita pelo Diretor da Divisão responsável pela fiscalização ao respectivo Inspetor de Controle Externo, devendo ao menos um dos membros da equipe ter experiência em auditoria.

Quando a auditoria for realizada por servidores de mais de uma Divisão, cada Diretor das Divisões envolvidas deve indicar os servidores da respectiva unidade para integrar a equipe.

2.3 Designação da equipe

A designação da equipe de auditoria, bem como de seu coordenador, é feita, formal e nominalmente, pelo Inspetor responsável pela fiscalização à vista da indicação feita pelo Diretor. Quando a auditoria for realizada por servidores de mais de uma Inspeção, o titular de cada Inspeção envolvida deve designar os servidores da respectiva unidade.

É vedada a participação, na equipe, de pessoas que tenham recentemente trabalhado (como empregado, dirigente, autônomo etc.) para a entidade a ser auditada, ou que mantenham ou tenham mantido qualquer relacionamento (comercial, sindical etc.), ou, ainda, relações de amizade, de parentesco, com dirigentes, ou de qualquer natureza que possa suscitar suspeição e com isso prejudicar o necessário nível de independência.



2.4 Coordenação da equipe

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

- a) a distribuição das tarefas em conformidade com o perfil profissional de cada membro da equipe e com o cronograma aprovado;
- b) a utilização dos recursos;
- c) a interação com o supervisor e com a administração da entidade auditada;
- d) o auxílio na supervisão dos trabalhos, a qual, em princípio, compete ao Diretor de Divisão, que também tem a responsabilidade, preponderante, de revisar os trabalhos;
- e) a atualização das informações ao Diretor sobre o andamento dos trabalhos;
- f) a organização das pastas corrente e permanente;
- g) o zelo pelo correto preenchimento dos papéis de trabalho, pela adequada instrução do respectivo processo e pela perfeita correlação entre achados, evidências, conclusões e sugestões;
- h) o zelo pelo cumprimento das normas pertinentes.

2.5 Apresentação da equipe

Os integrantes da equipe de auditoria são apresentados ao órgão ou entidade objeto de auditoria por meio de ofício do(a) Presidente do Tribunal. O ofício de apresentação, expedido antes da fase de levantamentos preliminares, deve conter o aviso de que a instituição será fiscalizada, o escopo genérico do trabalho e a solicitação do apoio necessário à realização da tarefa.

2.6 Supervisão dos trabalhos da equipe

A supervisão é essencial para garantir a consecução dos objetivos da auditoria e a manutenção da qualidade dos trabalhos. Assim, supervisão e controle adequados são sempre necessários, independentemente da competência individual do AFCE.

2.6.1 Abrangência

Todas as etapas dos trabalhos da equipe de auditoria devem ser supervisionadas. A supervisão deve abranger:

- a) o planejamento da auditoria;



- b) a aplicação de procedimentos e técnicas para atingir os objetivos e metas estabelecidos;
- c) a confecção dos papéis de trabalho;
- d) a orientação da equipe de auditoria;
- e) a avaliação da consistência das informações levantadas e das conclusões;
- f) a observância dos objetivos da auditoria;
- g) o cumprimento das normas de auditoria;
- h) a elaboração do relatório, ressalvada a opinião fundamentada do AFCE.

Nos seguintes produtos gerados durante a auditoria, obrigatoriamente deverá constar manifestação do supervisor, por meio da aposição de rubrica ou assinatura: Matriz de Planejamento, Cronograma, Relatório de Levantamento Preliminar de Auditoria, Matriz de Achados, Matriz de Responsabilização, Relatório de Auditoria.

O visto do supervisor nos produtos da etapa de planejamento (Matriz de Planejamento, Cronograma, Relatório de Levantamento Preliminar de Auditoria) significa que tomou conhecimento e que concorda com o conteúdo neles expresso. Nos produtos da etapa de execução (Matriz de Achados, Matriz de Responsabilização e Relatório de Auditoria) o visto do supervisor significa que tomou conhecimento. Se o supervisor discordar do conteúdo desses últimos produtos, deverá, ainda assim, apor sua rubrica ou assinatura e, se julgar conveniente, expressar sua opinião em termo apropriado, preservando a independência da equipe.

2.6.2 Competência

A supervisão é exercida pelo Diretor da Divisão a cargo da qual esteja a matéria objeto do controle ou por alguém por ele indicado. No caso de fiscalização da qual participem mais de uma Inspeção, a supervisão é feita por qualquer dos Diretores das Divisões envolvidas ou por pessoa por eles indicada.

Cabe ao supervisor garantir que:

- a) os membros da equipe de auditoria tenham uma nítida e sólida compreensão do Plano de Auditoria;
- b) a auditoria seja realizada de acordo com as normas e práticas de auditoria;
- c) o Plano de Auditoria e a estratégia de ação nele especificada sejam seguidos, observadas as alterações autorizadas;
- d) os papéis de trabalho contenham informações probatórias que fun-



damentem adequadamente todas as conclusões, recomendações e pareceres;

- e) a equipe de auditoria atinja os objetivos estabelecidos;
- f) o relatório de auditoria contenha todas as conclusões, recomendações e pareceres pertinentes.



Capítulo III

3. PAPÉIS DE TRABALHO

3.1 Conceito

Papéis de trabalho são o conjunto de formulários e documentos com informações e apontamentos utilizados nas etapas de planejamento e execução das auditorias ou inspeções.

3.2 Conteúdo

Deve-se documentar todas as questões consideradas importantes para obtenção de evidências, visando fundamentar os achados e a conclusão da auditoria e comprovar que a auditoria foi executada de acordo com as normas aplicáveis.

Devem ser registradas nos papéis de trabalho as informações relativas ao planejamento da auditoria, a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos aplicados, os resultados obtidos e as conclusões da evidência da auditoria. Deve ser incluído nos papéis de trabalho o juízo da equipe de auditoria acerca de todas as questões significativas, juntamente com a conclusão a que chegou. Nas áreas que envolvem questões de princípio ou de julgamento difícil, devem ser registrados nos papéis de trabalho os fatos pertinentes que eram do conhecimento da equipe de auditoria no momento de suas conclusões.

3.3 Propósitos

- a) documentar o processo de auditoria, em especial as evidências;
- b) facilitar o registro das investigações realizadas;
- c) facilitar a elaboração do relatório de auditoria;
- d) explicar, em detalhes, fatos e opiniões;
- e) permitir a coordenação, a organização e a supervisão do trabalho de auditoria ou de inspeção;
- f) permitir o registro histórico dos métodos adotados;



- g) servir de guia para auditorias ou inspeções subseqüentes.

3.4 Atributos

Além dos atributos próprios da redação oficial (correção, concisão, clareza e objetividade) os papéis de trabalho devem apresentar:

- a) limpeza: não conter emendas, rasuras ou entrelinhas, de modo a garantir sua confiabilidade e qualidade estética;
- b) estruturação lógica: deve refletir a lógica do raciocínio e respeitar a seqüência natural dos fatos em face do objetivo a ser atingido.

3.5 Cuidados na preparação

- a) o papel de trabalho deve ser provido de cabeçalho com identificação do órgão ou entidade, do Processo, do Papel de Trabalho (código), do objeto da fiscalização, do período de realização da auditoria e numeração no formato “nº folha/total de folhas”;
- b) o papel de trabalho deverá conter no rodapé identificação do executor e do revisor e data de preenchimento;
- c) os papéis devem ser separados por assunto, tipo ou tópico;
- d) os papéis de trabalho devem ser preenchidos a lápis, quando não forem feitos em computador;
- e) as fontes dos dados apresentados devem ser mencionadas;
- f) os documentos analisados e as pessoas entrevistadas devem ser mencionados, sempre que as informações contidas forem baseadas em análise de documentos ou entrevistas;
- g) devem possuir notas explicativas com esclarecimentos sobre o seu conteúdo, sempre que necessário;
- h) devem conter campo para referência a outro papel de trabalho, quando for o caso.

3.6 Tipos

- a) **folha mestra:** registra o resumo ou sintetização do trabalho realizado em determinada área (assunto sob exame);
- b) **folhas subsidiárias:** registram desdobramentos e detalhes da matéria objeto de folha mestra. Sua elaboração somente se justifica quando houver



necessidade de a folha mestra ter desdobramentos.

3.7 Codificação

Além de serem codificadas pelo título, as folhas mestras e subsidiárias são identificadas por meio de código alfabético ou alfanumérico. Para as folhas mestras, deve-se adotar, tanto quanto possível, códigos mnemônicos, como por exemplo: BAP, para indicar Balanço Patrimonial; LIC, para licitação; CON, para convênios; COT, para contrato. Esse artifício ajuda a identificação rápida do conteúdo dos papéis. Para as folhas subsidiárias, deve-se usar o código da respectiva folha mestra ou subsidiária de nível imediatamente superior, seguido de número na ordem seqüencial.

Exemplo de codificação:

folha mestra: LIC

folhas subsidiárias de nível 1: LIC 1 e LIC 2

folhas subsidiárias de nível 2, desdobramentos de LIC 2: LIC 2.1 e LIC 2.2

3.8 Referenciação

As referências cruzadas permitem adequada vinculação dos papéis de trabalho de uma mesma área ou de áreas diferentes que tenham influência recíproca. Podem ser:

- a) **externas:** feitas entre papéis de trabalho distintos, por meio da indicação do código do papel de referência, de modo que em todos os papéis envolvidos seja mencionado o código dos demais correlacionados com a referência;
- b) **internas:** feitas dentro de um mesmo papel de trabalho, ainda que em folhas distintas.

Exemplo de referenciação:

Interna: no papel de trabalho Balanço Patrimonial encontram-se identificados os valores registrados nos agrupamentos: ativo circulante (AC), ativo realizável a longo prazo (ARL) e ativo permanente (AP). Surgindo a necessidade de, em algum lugar desse Papel de Trabalho, fazer menção ao ativo circulante, basta mencionar "AC".

Externa: Na Matriz de Achados (MA), necessita-se fazer referência a um questionário elaborado e respondido durante a execução da auditoria e que serviu de evidência para o achado. Nesse caso, supondo que o questionário foi nomeado como Papel de Trabalho nº 3, ou PT03-QUEST, basta, no campo "Análises e Evidências" da Matriz de Achados, escrever algo como



“Questionário (PT03-QUEST)”.

3.9 Destinação

Ao processo referente à fiscalização, devem ser juntados apenas os documentos imprescindíveis à correta compreensão ou à comprovação de fatos relevantes; os demais papéis devem ser arquivados na pasta corrente ou, quando for o caso, na pasta permanente. Sempre que possível deve-se associar por meio do Sistema de Protocolo e Acompanhamento Processual do TCDF, no campo “Papéis de Trabalho”, os documentos utilizados na fiscalização.

3.10 Principais papéis de trabalho

Os papéis de trabalho devem atender às etapas de planejamento e de execução de auditoria. Entre os principais papéis de trabalho usados na fase de planejamento encontram-se os seguintes:

- a) índice dos papéis de trabalho;
- b) lista de documentos a solicitar;
- c) lista de notas de auditoria;
- d) lista de levantamentos a realizar;
- e) agenda e lista de telefones úteis;
- f) identificação das falhas anteriormente detectadas;
- g) identificação dos programas e projetos;
- h) identificação das áreas de maior interesse;
- i) lista de abreviaturas;
- j) glossário de termos;
- k) avaliação do controle interno;
- l) Matriz de Planejamento.

Quanto aos papéis usados durante a etapa de execução, variam em função dos objetivos gerais e específicos definidos, da extensão e das demais características da auditoria, sendo projetados durante a etapa de planejamento, com base nos procedimentos de auditoria. Entretanto, é necessário que seja predefinido um conjunto de papéis de trabalho básicos, para determinadas auditorias já conhecidas, tais como: auditorias de obras, auditorias de material, auditorias de sistemas informatizados e auditorias de recursos humanos.



Capítulo IV

4. PLANEJAMENTO DE AUDITORIA

4.1 Conceito

O **Planejamento** compreende a determinação dos objetivos da auditoria, do escopo, do alcance, dos critérios, da metodologia empregada, dos períodos e datas da execução e dos recursos necessários. Durante o planejamento, a equipe de auditoria coleta e analisa as informações sobre o objeto da auditoria, com o intuito de conhecê-lo e de compreender seu funcionamento, o que possibilitará a definição das questões que deverão ser respondidas na etapa seguinte.

O planejamento tem por finalidade definir questões essenciais à realização da auditoria, razão pela qual pressupõe adequado conhecimento do ramo de atividade, negócio e práticas operacionais do auditado. O planejamento organiza-se nas seguintes etapas:

- a) levantamentos preliminares;
- b) definição do tipo e dos objetivos gerais da auditoria;
- c) delimitação do escopo dos trabalhos;
- d) definição do perfil da equipe necessária para a fase de execução;
- e) estimativa de recursos;
- f) elaboração da Matriz de Planejamento;
- g) definição do cronograma dos trabalhos;
- h) definição dos destinatários do Relatório de Auditoria;
- i) elaboração do Plano de Auditoria.

O planejamento deverá considerar todos os fatores relevantes na execução dos trabalhos, especialmente os seguintes:

- a) conhecimento detalhado da área de atuação do auditado, bem como da



legislação, no que for significativo ao objetivo da auditoria;

- b) conhecimento detalhado dos sistemas e controles internos da entidade e seu grau de confiabilidade;
- c) riscos de auditoria;
- d) natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados;
- e) utilização dos trabalhos de outros auditores, especialistas ou auditores internos.

Os resultados do planejamento devem ser formalmente registrados por meio de um documento denominado Plano de Auditoria, no qual as questões essenciais são apresentadas. O Plano de Auditoria, após aprovado pelo responsável pela sua revisão (Diretor, Inspetor ou, eventualmente, Relator, conforme o caso), torna-se documento mestre dos trabalhos de auditoria e base para sua supervisão, revisão e controle pelo TCDF.

4.2 Levantamentos preliminares

Levantamentos preliminares são a coleta e a guarda de informações de caráter geral destinadas a subsidiar a elaboração das demais atividades de planejamento e a realização de inspeção ou de auditoria. O desenvolvimento das diversas etapas do planejamento requer o conhecimento e a compreensão adequada do órgão/entidade que se pretende auditar, incluindo os aspectos legais, operacionais e administrativos, em especial:

- a) as atividades ou funções relacionadas, direta ou indiretamente, com o objetivo geral da auditoria;
- b) os objetivos, políticas e normas, inclusive a compatibilidade com a legislação pertinente;
- c) os procedimentos gerenciais, operacionais, administrativos e contábeis, relacionados ao objetivo geral da auditoria.

Os levantamentos são realizados, na sua maior parte, no órgão auditado, sendo complementados por meio de pesquisas nas Inspetorias de Controle Externo do Tribunal, na Internet, nos sistemas do GDF interligados ao Tribunal, nas pastas correntes de outras inspeções e auditorias, em pastas permanentes, em bibliotecas, e em outros meios disponíveis, conforme necessário.

Os documentos e informações obtidos nesta atividade devem ser arquivados, durante a auditoria, em pasta corrente. Cópias adicionais de atos normativos obtidos nesta atividade ou no transcurso da execução da auditoria deverão, sempre que necessário, ser arquivadas em pasta permanente, de modo a



mantê-la atualizada e em condições de subsidiar, a qualquer tempo, intervenções do Tribunal.

Os papéis de trabalho necessários à realização dos levantamentos deverão estar disponíveis ao ser iniciada esta atividade.

O levantamento preliminar pode ser dividido em 4 etapas, assim compreendidas:

- conhecimento do auditado;
- identificação das áreas/pontos potencialmente significantes;
- avaliação dos sistemas de controle interno;
- exame das informações obtidas nas etapas anteriores.

4.2.1 Conhecimento do auditado

Esta etapa consiste na obtenção de informações básicas necessárias ao conhecimento e compreensão da entidade ou programa a ser auditado.

Objetivando acelerar o processo e reduzir custos, é recomendável, num primeiro momento, subdividir a auditada em componentes relacionados ao objetivo da auditoria, de forma a dirigir os esforços às questões efetivamente pertinentes. Essa subdivisão pode ser feita por unidade organizacional, funções, origem ou aplicação de recursos, natureza de despesas ou receitas etc.

Delimitados os componentes pertinentes ao objeto da auditoria, pode-se dar início à coleta das informações básicas ao conhecimento e compreensão da auditada. Dentre as informações necessárias destacam-se as seguintes:

- a natureza da entidade, sua missão, políticas, legislação aplicável, estrutura administrativa e linhas de responsabilidade e delegação de função, entre outras;
- os objetivos declarados e as metas estabelecidas;
- os recursos (orçamentários, financeiros, humanos e materiais) colocados à disposição do administrador;
- as atividades operacionais e administrativas relevantes, seus controles administrativos (gerenciais) e contábeis, bem como seus sistemas (ou sistemáticas) de suporte;
- os produtos gerados, bens e serviços, e os respectivos quantitativos;
- os resultados físicos (metas) e financeiros apurados nos últimos exercícios;



- os critérios de avaliação de desempenho porventura utilizados pela entidade ou outras congêneres;
- as influências internas e externas ao ambiente; é pertinente considerar, ainda, os interesses envolvidos que possam influir na gestão e no desempenho da entidade ou programa de governo.

As informações em causa podem ser obtidas diretamente na entidade auditada ou por outros meios, como na pasta permanente ou em sistemas de recuperação de informação. Como fontes de informação podem-se listar, entre outras, as seguintes:

- leis e regulamentos;
- ato de constituição;
- estatuto social, regimento interno ou equivalentes, organogramas etc.;
- atos de delegação de competência;
- manuais, rotinas e procedimentos;
- demonstrações contábeis, orçamentárias e relatórios gerenciais utilizados pela administração;
- entrevistas com dirigentes e gerentes;
- revistas especializadas e literatura técnica;
- publicações externas, internas e materiais de orientação;
- informações disponíveis na Internet;
- observações do ambiente de trabalho;
- relatórios de auditorias anteriores, realizadas por auditores internos, externos e pelo próprio TCDF, bem como trabalhos de consultoria porventura existentes.

Todas as ações da equipe no decorrer da auditoria devem ser cuidadosamente registradas e documentadas. Para isso, devem ser utilizadas ferramentas apropriadas para a descrição dos fatos de interesse e para o registro das informações relevantes, colhidas durante os trabalhos de auditoria. Alguns métodos de registro de informações são listados a seguir:

- relatórios das reuniões e observações – descrições detalhadas dos contatos estabelecidos com os gestores e dos procedimentos e situações examinados;



- fluxogramas – representações gráficas (diagramas) do funcionamento do ciclo de transações, descrevendo a seqüência lógica das operações, facilitando a visualização do processo em análise e evitando o risco de interpretações divergentes;
- questionários – apesar de serem considerados métodos de coleta de informações, também funcionam como método de registro, ao documentar as respostas obtidas;
- mista – combina, de forma positiva, a documentação descritiva com a fluxográfica.

Os dados e as informações coletados devem ser organizados de tal modo que facilitem a sua utilização.

4.2.2 Identificação das áreas/pontos potencialmente significantes

Este procedimento consiste em avaliar, com caráter prospectivo, áreas/pontos da auditada, com vistas à determinação do que vem a ser significativo ao cumprimento do objetivo geral da auditoria. As avaliações aqui referidas devem ser conjugadas aos conhecimentos obtidos nas etapas anteriores, de forma a viabilizar a identificação das questões de interesse e relacionadas ao objetivo da auditoria.

Essa análise deverá levar à compreensão da estrutura do objeto, permitindo a elaboração das questões que deverão nortear as investigações, ao mesmo tempo em que serão explicitados os critérios de auditoria e as respectivas fontes. Ao término da análise, a equipe poderá decidir pela viabilidade do trabalho proposto e pelas dimensões do desempenho que serão investigadas.

A análise preliminar deverá identificar as unidades administrativas, as relações de responsabilidade, as atividades principais, funções, sistemas em operação e a adequação desses elementos ao objeto da auditoria. Deve-se dar especial atenção à estrutura lógica do objeto, a partir de seus principais componentes e mecanismos, resultados e efeitos, tendo por base os objetivos propostos. Também se reveste de importância fundamental nessa etapa a avaliação dos sistemas de controle interno, que deve emergir da descrição das atividades-chave da administração e das relações de responsabilidade existentes.

A Matriz de Risco, que tem por objetivo permitir melhor orientação das ações fiscalizadoras e melhor alocação dos recursos disponíveis, tendo por base a mensuração sistematizada do grau de risco que cada entidade ou programa governamental apresenta, pode, também, ser utilizada na identificação das áreas/pontos potencialmente relevantes. Assim, é possível obter o *ranking* das áreas mais críticas do jurisdicionado e enfatizar os trabalhos de auditoria nessas áreas.

A avaliação de áreas e pontos relevantes é dispensada em inspeções e quando o escopo da auditoria for previamente determinado. Quando a delimitação



for feita por Decisão Plenária ou ato do Presidente, deve-se indicar a Decisão/ato correspondente. Em se tratando de determinação de Inspetor ou Diretor, o analista deverá informar literalmente esse fato e transcrever as justificativas por eles apresentadas.

4.2.3 Avaliação dos sistemas de controle interno

Esta etapa tem por objetivo conhecer e avaliar os sistemas de controle interno da auditada, de forma a estabelecer o grau de risco envolvido, para, com base no grau de confiança a ser depositado nesses sistemas, poder-se fixar a extensão e a profundidade dos trabalhos.

Os sistemas a serem avaliados são aqueles que se relacionam com as áreas/pontos potencialmente significantes e que foram selecionados na etapa anterior. Não se busca aqui evidenciar irregularidades, mas sim fragilidades que possam influir negativamente nos mecanismos de prestação de contas e de gestão. Quanto maior for a fragilidade encontrada, maior o risco envolvido, logo, maior deve ser a extensão dos trabalhos.

Os controles a serem avaliados, frisa-se, são aqueles que auxiliam o cumprimento das leis e regulamentos significativos, os que auxiliam a observância aos princípios da economicidade, da eficiência e da eficácia, bem como aqueles que asseguram a observância à orientação política da administração e a prestação de informações oportunas e confiáveis.

Dentre os sistemas administrativos a serem avaliados destacam-se aqueles relacionados com os processos de planejamento, organização, direção e controle da entidade e/ou programa.

A avaliação, dessa feita, deve alcançar, entre outros, os sistemas responsáveis pela aferição, informação e monitoração do desempenho da entidade. Referida avaliação deverá levar em consideração os seguintes quesitos:

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

Os procedimentos de avaliação dos sistemas de controle interno são divididos em duas partes:



- levantamento das rotinas, funções e sistemas;
- avaliação dos referidos sistemas, quando será estabelecido o grau de confiança.

4.2.3.1 Levantamento das rotinas, funções e sistemas (caso não haja manuais de rotinas e procedimentos ou como procedimento complementar necessário)

Objetiva-se, nesta parte, conhecer e documentar as rotinas e funções relacionadas com os principais sistemas de controle interno. A documentação do sistema pode ser realizada de três formas, não excludentes: mediante o uso de fluxograma, por meio de relato descritivo e por meio da aplicação de questionários.

As rotinas e funções de interesse para o AFCE são aquelas efetivamente praticadas, posto ser com base nelas (pontos fortes e fracos) que devem ser elaborados o planejamento e os programas de auditoria. As situações de inobservância dos sistemas de controle instituídos pela organização devem ser registradas para posteriores providências.

Os procedimentos a serem aplicados para avaliação dos sistemas de controle interno em causa são:

- a) revisão das normas, rotinas e procedimentos dos setores eleitos, caso estejam documentadas, com vistas, inclusive, a subsidiar a entrevista;
- b) entrevista com o responsável pelo setor, com o fito de:
 - documentar, em papel de trabalho, as atividades realizadas pelo setor (caso essas não estejam documentadas), para melhor compreendê-las e revisá-las. Dentre as questões a serem documentadas destacam-se:
 1. documentos/informações recebidos, processados e expedidos;
 2. setores inter-relacionados;
 3. procedimentos realizados;
 4. sistemas utilizados, informatizados ou não;
 - identificar os servidores responsáveis pelas seguintes atividades:
 1. autorização;
 2. revisão/controle;
 3. operacionalização;
 - identificar, em relação aos servidores antes referidos:



1. tempo no desempenho das funções;
 2. nível de instrução e treinamento;
- registrar em papel de trabalho, os pontos de controle fracos ou inexistentes;
- c) realização de testes de observância objetivando confirmar se os sistemas de controle estabelecidos pela instituição em suas normas e/ou aqueles documentados na etapa anterior são de fato praticados no dia-a-dia. Os referidos testes seguem as seguintes etapas:
- selecionar, por amostra, um conjunto de registros, processos ou itens, representativos das atividades objeto do levantamento. A amostra a ser utilizada deverá ser a mínima necessária à confirmação dos procedimentos praticados pelo auditado (ressalta-se que ao longo do procedimento de auditoria a revisão dos controles internos deve ser observada). Deve-se considerar que, quanto mais relevante a área objeto do levantamento, maior deverá ser a compreensão e a confirmação dos procedimentos;
 - identificar, na amostra selecionada, o fiel cumprimento das rotinas levantadas, registrando em papel de trabalho as ocorrências derivadas da falta de aderência ao sistema de controle em análise.

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

4.2.3.2 Avaliação do grau de confiabilidade do controle interno

Objetiva mensurar o grau de confiabilidade a ser depositado no sistema de controle interno, bem como viabilizar a apresentação de sugestões necessárias ao seu aperfeiçoamento. Para tanto, é necessário:

- a) avaliar, com base no levantamento preliminar realizado, os sistemas de controle em uso, confrontando-os com os princípios de controle interno, legislação, normas, procedimentos e rotinas, com vistas a identificar pontos fortes e fracos, em especial no que tange a:
 - definição clara de responsabilidades e competências;
 - regimes de autorização e registros capazes de assegurar um controle contábil e administrativo sobre os atos e fatos praticados pela organização;



- zelo dos servidores no desempenho de suas funções;
 - qualidade dos recursos humanos, especificamente quanto aos aspectos técnicos (instrução e treinamento) e de responsabilidade;
 - metodologia de trabalho;
 - eficácia da aplicação das normas técnicas de contabilidade e administração;
 - qualidade e adequação dos meios e recursos utilizados;
 - eficácia dos mecanismos de aferição dos resultados;
- b) relacionar e estabelecer as causas e conseqüências decorrentes dos pontos fracos identificados, a amplitude e possíveis impactos (com vistas até a direcionar o programa de auditoria), bem como as medidas corretivas necessárias;
- c) relacionar os pontos críticos a serem observados quando da elaboração dos procedimentos de auditoria;
- d) relacionar os pontos fortes identificados;
- e) responder aos questionários de controle interno específicos para a área, em especial quanto aos seguintes quesitos:
- se há segregação de funções;
 - se são estipulados periodicamente objetivos e metas;
 - se são estabelecidos critérios de avaliação dos resultados obtidos e se esses são confrontados com aqueles esperados;
 - se são observadas/estabelecidas as linhas de responsabilidade e autorização;
 - se existem procedimentos de revisão e controle;
 - se os servidores estão adequadamente capacitados;
 - se as rotinas e os procedimentos estão adequadamente normatizados;
 - se há aderência aos sistemas preestabelecidos pela administração;
 - se as informações de cunho gerencial são suficientes e disponibilizadas tempestivamente;
 - se as informações gerenciais são confiáveis;



- se os controles internos existentes são suficientes e adequados ao atendimento das “relações de *accountability*”;
- f) especificar, à vista dos itens anteriores, o grau de confiança a ser depositado no controle interno avaliado, considerando as seguintes alternativas:
- controles fortes, adequados ⇒ grau de confiança alto;
 - controles moderados, passíveis de aprimoramento ⇒ grau de confiança médio;
 - controles fracos, inadequados ⇒ grau de confiança baixo.

4.2.4 Exame das informações obtidas nas etapas anteriores

Trata-se de estudo feito com base nos levantamentos preliminares, visando definir áreas críticas que devem ser prioritariamente auditadas, bem como subsidiar o Plano de Auditoria. O exame tem como principais propósitos:

4.2.4.1 Nas auditorias em geral

- a) avaliar a estrutura e a confiabilidade dos controles internos, especialmente por meio do exame dos sistemas de registros por ele utilizados (manuais, mecanizados ou informatizados), a consistência das informações, o grau de segregação das atividades, e os relatórios e demonstrações;
- b) identificar áreas de maior interesse da fiscalização;
- c) identificar as informações necessárias à elaboração do Plano de Auditoria, em especial as seguintes:
 - origem dos recursos financeiros;
 - principais programas e projetos;
 - falhas, deficiências ou irregularidades verificadas em auditorias ou inspeções anteriores (apontadas nos relatórios de auditorias ou de inspeções realizadas);
 - recursos humanos, materiais e institucionais necessários à auditoria.

4.2.4.2 Nas auditorias de programas e projetos governamentais (auditoria operacional ou de desempenho aplicada a programas e projetos)

- a) conhecer os objetivos e metas;
- b) identificar os entes públicos e privados envolvidos no empreendimento e



respectiva participação;

- c) avaliar a relevância social e econômica do programa ou projeto;
- d) avaliar a oportunidade da realização da auditoria.

4.2.4.3 Nas auditorias de obras e serviços de engenharia

- a) verificar a motivação do empreendimento e o contexto em que está inserido;
- b) conhecer os benefícios esperados com a execução do projeto;
- c) identificar o impacto econômico e social esperado do empreendimento.

4.2.4.4 Nas auditorias de tecnologia de informação

Avaliar a estrutura dos controles quanto à confidencialidade, disponibilidade e integridade.

4.3 Definição do tipo e dos objetivos gerais da auditoria

Nesta etapa deve-se explicitar a abordagem a ser empregada, isto é, se será uma inspeção ou uma auditoria e, caso seja uma auditoria, especificar o seu tipo, conforme definido no Capítulo I do Título II, ou seja, regularidade, operacional ou integrada. Classificações adicionais podem ser dadas, como a qualificação de auditoria de obras, auditoria de TI, avaliação de programas etc.

O objetivo geral da auditoria deve ser explicitado pelo requerente, oportunidade em que deve justificar as razões de ordem técnica que motivaram a necessidade do trabalho. A explicitação dos motivos para a realização da auditoria permite que a equipe obtenha maior entendimento acerca do que o requerente quer ver respondido, no caso, representado pelo objetivo geral.

No caso de auditorias programadas em que não haja objetivo geral previamente estabelecido, caberá à equipe, após motivação, estabelecê-lo.

O estabelecimento do objetivo geral da auditoria deve considerar os seguintes aspectos:

- a significância do trabalho;
- a relevância da entidade ou programa;
- a possibilidade de melhoria nas “relações de *accountability*” ou na gestão;
- as mudanças de condições nas entidades ou programas;



- os destinatários do relatório (auditado, Legislativo, mídia, grupos de interesse ou cidadãos), podendo essa destinação considerar um ou mais dos potenciais usuários, vistos de forma conjunta ou isoladamente.

O objetivo geral da auditoria deve nortear os trabalhos necessários ao levantamento preliminar que, por sua vez, viabiliza a explicitação de um conjunto de objetivos específicos a serem alcançados pela auditoria.

4.4 Definição do escopo dos trabalhos

A partir do objetivo geral e com base no risco de auditoria deve ser definida a extensão dos trabalhos a serem realizados.

Deve, assim, explicitar quais as áreas, controles, sistemas, atividades e práticas a serem auditados, e a extensão e profundidade dessa verificação.

Entende-se por extensão o período de abrangência dos testes, ou seja, as operações realizadas em dado espaço de tempo e, por profundidade, a maior ou menor extensão dos testes substantivos.

Para determinar a profundidade da auditoria, a equipe de controle externo deve, inicialmente, verificar o nível de exposição a risco do objeto da auditoria e avaliar o grau de confiabilidade dos controles internos.

4.4.1 Estabelecimento do risco de auditoria

O risco de auditoria compreende três vertentes que devem ser avaliadas individualmente, num primeiro momento, e em conjunto, posteriormente, para assim estabelecer-se o risco de auditoria – RA. Em primeiro plano, deve-se avaliar o risco inerente ou implícito, assim conceituado:

“É a percepção da possibilidade de ocorrência de erros ou irregularidades relevantes, mesmo antes de se conhecer e avaliar a eficácia do sistema de controles da empresa.”

O risco inerente – RI é aquele que decorre da própria natureza da operação, independentemente da existência de controle. Assim, uma instituição bancária possui, pela sua própria natureza, um risco inerente muito superior àquele verificado numa empresa prestadora de serviços de processamento de dados. O risco inerente deve ser avaliado sem que se leve em consideração a existência de controles na instituição, cuja avaliação se dá quando da mensuração do risco de controle.

O risco de controle – RC é o risco de não haver um bom sistema de controles internos que previna ou detecte, em tempo hábil, erros ou irregularidades relevantes. O risco de controle está relacionado à vulnerabilidade.



Outro componente a ser considerado na avaliação do risco de auditoria é o risco de detecção – RD, ou seja, o risco de não serem descobertos pelo AFCE eventuais erros ou irregularidades relevantes.

O risco de detecção pode eventualmente ser substituído pelo risco da amostra – RAm, caso os trabalhos sejam pautados em métodos estatísticos. O risco da amostra consiste na probabilidade de um erro ou irregularidade não ser encontrado pelo auditor, por não estar incluso na amostra.

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

Portanto, o risco de auditoria consiste no resultado da seguinte equação:
RA = RI*RC*RD.

A avaliação do risco é procedimento contínuo, devendo ser reavaliada a cada fase do processo de auditoria. Conseqüentemente, pode-se afirmar que existirão tantas análises de riscos quantos procedimentos levados a efeito. Logo, os Riscos de Auditoria podem ser identificados como RA₁, RA₂, RA₃ ...RA_n, à medida que forem reavaliados ao longo do processo de auditoria. Obviamente, para cada novo RI, RC ou RD haverá novos RA, todos compatíveis com os novos níveis de conhecimento da auditada.

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

Estabelecer os riscos envolvidos permite antever possíveis falhas, mediante a inclusão nos programas de auditoria de procedimentos que visem minimizar a ocorrência de falhas/impropriedades que possam afetar significativamente os resultados dos trabalhos de auditoria. O risco decorre basicamente das seguintes situações:

- utilização de critérios indevidos, resultando em afirmações equivocadas;
- falta de definição precisa do escopo, fato este que pode afetar a interpretação dos resultados;
- confiança e conseqüente apoio em sistemas de controle interno deficientes;



- não detecção ou relato de desvios significativos em relação aos critérios fixados;
- emprego de técnicas estatísticas de forma inadequada.

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

A tabela seguinte exemplifica a relação entre risco, controles internos e extensão dos trabalhos:

| Tabela 1 - ANÁLISE DA EXTENSÃO DOS TESTES DE AUDITORIA | | |
|---------------------------------------------------------------|-------------------------------------|---------------------------------------------|
| Exposição a Risco | Eficácia do Controle Interno | Extensão do Teste de Auditoria |
| Elevado | Fraco Adequado Forte | Alto Moderado a alto Baixo a moderado |
| Moderado | Fraco Adequado Forte | Moderado a alto Moderado Baixo |
| Baixo | Fraco Adequado Forte | Baixo a moderado Baixo Muito baixo |

Tratando-se de auditoria de sistema informatizado, em lugar da avaliação do controle interno, serão avaliados os controles gerais e de banco de dados do setor de informática responsável pelo sistema ou do próprio sistema auditado.

4.4.2 A materialidade

Sob o enfoque da auditoria contábil, o valor de materialidade consiste na magnitude de uma incorreção ou omissão de informação contábil, cujo efeito, se conhecido pelo usuário, provavelmente modificaria ou afetaria suas conclusões sobre a posição financeira e resultados das operações da entidade auditada.

Desse modo é pertinente estabelecer o valor de materialidade, ou seja, o



valor do erro monetário máximo, cuja ocorrência, na opinião do auditor, não implica erro material na conclusão emitida.

Esse valor, obviamente, deve ser compatível com a natureza das atividades exercidas pelos jurisdicionados, não sendo adequado, portanto, o estabelecimento de valor comum a todos.

Trazendo o tema para o âmbito dos Tribunais de Contas, o valor de materialidade serviria de parâmetro técnico para fins de julgamento de contas, bem como para conduzir o procedimento de auditoria, especialmente o planejamento (quando da estimativa preliminar de materialidade) e a definição da extensão dos testes substantivos (erro tolerável).

O valor de materialidade é empregado nas empresas de auditoria, bem assim em instituições de controle governamental, tais como, o General Accounting Office – GAO (USA) e o National Audit Office – NAO (Britânico). Trata-se, portanto, de ferramenta que tem sido objeto de criteriosos estudos técnicos, em nível profissional e doutrinário, merecendo por isso mesmo adequada atenção das instituições.

O valor de materialidade, em especial, a forma de calculá-lo, não é algo ainda consensual. Todavia o seu cálculo considera, sempre, o tipo de atividade exercida pelo ente auditado.

Deve ser observado que a base de cálculo de materialidade pode variar conforme a natureza da conta a ser auditada. Entre as possíveis bases de cálculo, o NAO indica as receitas brutas e o total do ativo — neste último caso o percentual a ser empregado deve ser reduzido pela metade.

Cabe ressaltar que outras questões atinentes à materialidade devem ser consideradas, tais como a natureza do erro e o contexto em que ocorreu, com seus desdobramentos.

Obviamente, a materialidade aqui referida não deve ser considerada nos casos de irregularidades resultantes de atos voluntários e intencionais, como fraudes e desfalques, oportunidade em que o fato deve ser levado ao conhecimento do Plenário, para as providências cabíveis.

4.5 Definição do perfil da equipe necessária para a fase de execução

Os membros da equipe que planejou a auditoria não serão necessariamente os mesmos membros da equipe que irá executá-la. Quando for este o caso, deve-se especificar o perfil necessário dos membros da equipe para a execução da auditoria. Quando, a critério de quem planeja, julgar-se que o objeto auditado requer conhecimentos técnicos específicos, recomenda-se explicitar o perfil desejado, ainda que não haja alteração nos membros da equipe entre as fases de planejamento e execução. Essa informação pode ser importante para subsidiar a demanda por cursos de capacitação no Tribunal.



Nos casos em que a equipe que irá executar for a mesma que planejou a auditoria, devem-se anotar as informações básicas do perfil dos membros da equipe já designados, como formação acadêmica e tempo de experiência na realização de auditorias.

4.6 Estimativa de recursos

Devem ser anotadas neste ponto todas as necessidades de recursos, materiais e humanos, para a adequada execução dos trabalhos.

Em recursos materiais, deve ser prevista, por exemplo, a necessidade de resmas de papel, material bibliográfico, máquinas fotográficas, *notebooks*, veículos etc.

Em recursos humanos não devem ser repetidos os perfis ideais dos membros da equipe, caso tenham sido apontados. Deve-se abordar aqui a necessidade de apoio de técnicos, estagiários, consultores etc.

A importância de se quantificar corretamente os recursos é permitir, no futuro, aferir os custos na realização dos trabalhos de fiscalização, viabilizando análise de custos, riscos e benefícios.

Ademais, em se tratando de recursos não usuais (viagens, cursos específicos, material bibliográfico, consultores) ou não disponíveis na Divisão, a sua indicação permitirá a adoção de providências tendentes a suprir essas necessidades.

4.7 Matriz de Planejamento

A Matriz de Planejamento é uma esquematização das informações relevantes do planejamento e dos procedimentos de uma auditoria, com o propósito de orientar a equipe na fase de execução.

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

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

A Matriz de Planejamento é um instrumento flexível e o seu conteúdo pode ser atualizado ou modificado pela equipe, à medida que o trabalho de auditoria progride. Por exemplo, a não confirmação, ao longo dos testes substantivos, das impressões iniciais quanto ao risco de auditoria poderá ensejar a revisão da Matriz



de Planejamento.

A elaboração da Matriz de Planejamento é o momento oportuno para se promover:

- a definição de subobjetivos específicos, ou seja, desdobramentos dos objetivos específicos;
- a revisão dos critérios de auditoria antes definidos e, também, a definição de critérios de auditoria de caráter mais analítico;
- a especificação da natureza das evidências a serem coligidas;
- a especificação dos procedimentos para coleta e análise de evidências.

A Matriz de Planejamento deverá conter os seguintes campos:

- objetivo do trabalho (geral);
- questões de auditoria, identificadas pelo código QA seguido da numeração correspondente e acompanhadas de sua descrição (são os objetivos específicos);
- itens de verificação (os possíveis achados);
- critérios a serem utilizados;
- informações requeridas e a respectiva fonte;
- procedimentos de auditoria, acompanhados, se for o caso, da base de seleção e tamanho da amostra;
- técnicas utilizadas para obtenção e tratamento das informações;
- limitações.

Os campos a seguir também compõem a Matriz e poderão ser preenchidos durante a execução dos trabalhos de campo:

- encarregado pelos procedimentos;
- período de realização do procedimento;
- referência ao papel de trabalho onde a realização do procedimento possa ser comprovada.

Na elaboração da Matriz de Planejamento, o primeiro passo, portanto, é a formulação das questões de auditoria. De posse dessas questões, formulam-se os



possíveis achados (desvio entre o critério e a situação existente), para que, assim, possam ser obtidas as evidências que confirmem a sua ocorrência ou não. Na Matriz, esses possíveis achados serão denominados “itens de verificação”.

Quando corretamente preenchida, a Matriz permite fixar a importância relativa de cada trabalho e sua divisão racional entre os membros da equipe, antecipar a descoberta de problemas e, ainda, permitir o acompanhamento e a revisão dos trabalhos de auditoria, por parte do supervisor.

Deve ser ressaltado, todavia, que o aproveitamento e a aplicação de forma mecânica dos programas de auditoria contidos na Matriz de Planejamento podem resultar numa limitação de criação e na possibilidade de determinado procedimento não ser aplicado, por não estar previsto. Portanto, cabe à equipe de auditoria manter constante atenção em relação à matriz elaborada, de forma a identificar, prontamente, eventuais omissões ou falhas, oportunidade em que deverá ser revisada.

O modelo de Matriz de Planejamento encontra-se no Anexo II. A seguir, são tecidos comentários para cada um de seus campos.

4.7.1 Objetivo Geral

O objetivo geral da auditoria deve nortear os trabalhos necessários ao levantamento preliminar, conforme já comentado anteriormente.

4.7.2 Questões de Auditoria

Identificados os pontos potencialmente significativos e o risco de auditoria, resta estabelecer os objetivos específicos da auditoria, expressos como questões de auditoria.

Os objetivos específicos, a *priori*, são as questões a serem respondidas pela auditoria. A título de exemplo pode-se citar: a entidade vem cumprindo sua missão institucional? a obtenção dos recursos se processa de forma econômica? a entidade apresenta metodologia apropriada de mensuração, avaliação, controle e informação de seus objetivos e metas?

Assim, as evidências a serem perseguidas ao longo dos trabalhos de auditoria são aquelas necessárias a responder tais questionamentos.

Os objetivos específicos devem estar vinculados ao objetivo geral e, por via de consequência, às questões que motivaram a solicitação dos trabalhos de auditoria.

A questão de auditoria é o elemento central na determinação do direcionamento dos trabalhos de auditoria, das metodologias e técnicas a serem adotadas e dos resultados que se pretende atingir.

Ao formular as questões e, quando necessário, as subquestões de



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

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

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

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

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

4.7.3 Itens de verificação

São os possíveis achados da auditoria. Dentro de cada questão, é preciso listar os pontos que se pretende avaliar, aquilo que será objeto de comparação com o critério de auditoria. Sua elaboração pressupõe um prévio conhecimento do objeto auditado, normalmente adquirido nas etapas descritas anteriormente.

Deve-se buscar listar todos os pontos relevantes que possam divergir dos critérios adotados, considerando os riscos envolvidos. A elaboração dos critérios é abordada mais adiante.

A idéia é que os itens de verificação que não atendam o critério se transformem em achados de auditoria. Por isso é importante, quando de sua formulação, observar o disposto sobre os achados de auditoria, no Capítulo V.

No entanto, na elaboração da Matriz de Achados (na fase de execução), pode acontecer de o item de verificação ser causa ou consequência de outro item de verificação. Nesse caso, apenas um deles deverá ser lançado como achado na Matriz de Achados, enquanto o outro será classificado como causa ou efeito desse achado. Quando isso ocorrer, o item “referência” na Matriz de Achados deverá apontar para os dois itens de verificação da Matriz de Planejamento.

4.7.4 Identificação de critérios aplicáveis à auditoria

Os critérios de auditoria são conceituados como “... padrões utilizados



para determinar se uma dada condição satisfaz ou supera o esperado.”¹ São parâmetros balizadores da avaliação das práticas administrativas, bem assim dos resultados apresentados por programas governamentais. Verificar se o critério está sendo atendido consiste na coleta de evidências de auditoria, que são as provas obtidas pela equipe de auditoria para embasar suas conclusões.

Os critérios a serem utilizados devem ser declarados no Plano de Auditoria.

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

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

4.7.4.1 Características dos critérios de auditoria

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

- **razoabilidade** – os critérios selecionados devem ser atingíveis, factíveis, sob pena de se tornarem inócuos e não se prestarem aos fins da auditoria;
- **pertinência** – devem guardar consonância com o assunto a ser examinado;
- **confiabilidade** – critérios confiáveis devem gerar opiniões similares quando usados por diferentes auditores nas mesmas circunstâncias;
- **objetividade** – critérios objetivos são concretamente definidos, imunes à deturpação de seu entendimento pelos auditores ou auditada;
- **utilidade** – critérios úteis são aqueles que produzem achados e opiniões que satisfazem às necessidades de informação do auditado;
- **clareza** – critérios claros são aqueles enunciados de tal forma a não

¹ GAO *apud* TCU *in* TCU – Tribunal de Contas da União. Manual de Auditoria de Natureza Operacional. Brasília: Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000. p. 26.



deixar lugar para interpretações significativamente diferenciadas;

- **aceitabilidade** – critérios aceitáveis podem ser desenvolvidos pela administração da auditada ou pelos auditores e derivar de padrões estabelecidos por organismos reguladores, associações profissionais ou outras autoridades reconhecidas. O estabelecimento de critérios não reconhecidos pelo auditado poderá mostrar-se insatisfatório aos resultados da auditoria, posto que, sujeitos à contestação, podem reduzir os benefícios decorrentes dos trabalhos, em face das controvérsias advindas do não reconhecimento do critério e, por via de consequência, dos resultados decorrentes;
- **comparabilidade** – critérios comparáveis são consistentes com outros usados em auditorias semelhantes na auditada, em circunstâncias semelhantes;
- **totalidade** – cabe envidar os maiores esforços para assegurar que todos os critérios significativos tenham sido identificados.

Critérios eficazes e úteis respondem a duas premissas:

- são suficientemente claros no relatório, de modo que um usuário razoavelmente informado e diligente será capaz de avaliar a extensão e profundidade das conclusões e entender quaisquer restrições ou limitações sobre sua aplicabilidade;
- tornam possível um julgamento, estimativa ou medição razoavelmente coerentes. Conquanto de nenhuma forma eliminem o julgamento profissional, critérios úteis aumentam a probabilidade de que diferentes auditores cheguem a conclusões semelhantes em circunstâncias semelhantes. Portanto, eles são de grande importância ao eliminar o fator subjetivo, que deve estar ausente em uma opinião ou conclusão profissional.

4.7.4.2 Fontes de critérios

Como fontes de critérios podem ser citadas as seguintes:

- legislação, normas e regulamentos;
- objetivos, metas estabelecidas ou indicadores previstos ou estabelecidos em lei ou fixados pela administração;
- padrões tecnicamente desenvolvidos ou normatizados;
- opinião de especialistas;
- desempenho obtido em anos anteriores;



- desempenho de entidades semelhantes;
- desempenho do setor privado.

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

4.7.4.3 Natureza de critérios

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

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



pertinente, de forma compreensível;

d) a adequação dos resultados; a entidade deveria alcançar resultados (em áreas importantes) que sejam satisfatórios quando comparados com:

- compromissos e declarações públicas;
- metas gerenciais;
- expectativas razoáveis;
- organizações congêneres.

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

4.7.5 Informações requeridas e fontes

São todas as informações necessárias para se conhecer a condição do objeto auditado e suas respectivas fontes. Tais informações serão comparadas com os critérios.

A avaliação de cada item de verificação pode requerer um conjunto de informações. Para cada informação, deve-se listar a respectiva fonte na qual a informação será buscada. Pode ocorrer de uma informação ter mais de uma fonte. Quando isso se verificar, é recomendável que todas as fontes sejam listadas e consultadas, por meio das diversas técnicas de auditoria existentes.

4.7.6 Procedimentos

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

- ser elaborados especificamente para atender a um ou mais possíveis achados de auditoria;
- ser expressos de forma lógica e ordenada;
- especificar como os testes devem ser executados, identificando o documento, o registro administrativo ou financeiro, a função ou o controle a ser examinado (procedimento preparatório);
- indicar a extensão planejada para cada procedimento.



Os procedimentos podem ser:

- a) **de observância:** são os testes destinados a obter razoável, embora não absoluta, segurança de que os controles internos, nos quais o controle externo se apóia, estão funcionando adequadamente;
- b) **comprobatórios:** são os exames com a finalidade de verificar a validade dos dados produzidos pelos sistemas administrativos, também conhecido como testes substantivos.

4.7.7 Técnicas de auditoria

- a) **exame físico:** verificação *in loco* da existência física de objeto ou item. (Ex.: contagem de estoques, constatação da existência de determinada obra, medição de obra);
- b) **confirmação formal ou circularização:** obtenção de declaração formal e isenta de pessoa independente e estranha ao órgão ou entidade objeto de auditoria. O pedido de confirmação é feito pela equipe de auditoria ao titular do órgão ou entidade sob fiscalização, o qual solicita, em papel timbrado, ao destinatário a remessa dos dados para a referida equipe. O pedido de confirmação pode ser positivo ou negativo;
- c) **pedido de confirmação positivo:** quando é necessária resposta da pessoa de quem se quer obter confirmação formal. Pode ser: **branco** (quando não constam valores) e **preto** (quando solicitada a confirmação de saldos e valores em determinada data). (Ex.: solicitação de saldo de conta bancária, confirmação de bens em poder de terceiros);
- d) **pedido de confirmação negativo:** quando não é necessária resposta de quem se quer obter **confirmação** formal. A omissão de resposta é tida como confirmação;
- e) **exame dos documentos originais:** comprovação por meio de documentos originais, e não de cópias, da autenticidade de atos e fatos de interesse da auditoria. (Ex.: exame de notas fiscais, exame dos termos de contrato devidamente assinados). Quem procede ao exame dos documentos originais deve atentar para:
 - **autenticidade:** comprovação de que o documento é autêntico e, portanto, merece fé;
 - **normalidade:** constatação de que o documento se refere a ato compatível com a atividade do órgão ou entidade;
 - **aprovação:** verificação de que o documento foi assinado ou aprovado por servidor competente;
 - **registro:** verificação de que o registro da ação da qual resultou o



documento foi feito de modo adequado e lançado contabilmente, quando for o caso.

- f) **conferência de cálculos:** verificação de que as operações matemáticas estão corretas. (Ex.: cálculo de juros, cálculo de proventos de aposentadoria, cálculo do preço total de etapa de obra com base em preço unitário);
- g) **exame da escrituração:** constatação da veracidade das informações contábeis. (Ex.: verificação de despesas de viagens, conciliação de saldos em contas bancárias);
- h) **entrevista:** investigação por meio de perguntas e respostas. Deve-se evitar questionamentos desnecessários. É recomendável que seja aplicada por quem conheça bem o órgão ou entidade sob exame. As respostas podem ser obtidas por meio de declarações formais ou informais;
- i) **exame dos registros auxiliares:** técnica por meio da qual se verifica a fidedignidade dos registros principais por meio do exame dos registros auxiliares que são suporte àqueles. (Ex.: exame do registro auxiliar de estoques ou dos registros de tombamento de bens patrimoniais);
- j) **correlação das informações obtidas:** constatação do relacionamento harmônico das informações obtidas. (Ex.: exame da depreciação do imobilizado, que afeta o resultado e as depreciações acumuladas; pagamentos a fornecedores, que afetam contas a pagar e o disponível);
- k) **observação:** exame visual que pode revelar erros e problemas. Depende de argúcia, conhecimentos e experiência de quem realiza a auditoria. (Ex.: observação de itens obsoletos durante a contagem de estoque ou da consistência de aplicação dos princípios de contabilidade);
- l) **amostragem:** processo de coleta de informação sobre o todo (universo) mediante exame de parte (amostra representativa) definida de forma imparcial e aleatória.

4.7.8 Limitações

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

4.7.9 Encarregado

Cada procedimento deve ter o analista encarregado pela sua execução. Tem como objetivo distribuir a responsabilidade entre os membros da equipe, organizar o trânsito de informações entre a equipe e o supervisor e, por



conseqüência, facilitar a supervisão.

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

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

4.7.10 Período

Trata-se do tempo necessário para a realização de cada procedimento, com a previsão de datas para seu início e término. Se adequadamente preenchido, o cronograma dos trabalhos estaria automaticamente determinado.

Naturalmente, podem surgir grandes dificuldades em se prever adequadamente o período para a realização de cada procedimento, especialmente nos primeiros trabalhos em que essa metodologia será empregada. Por esse motivo, o período de realização pode ser preenchido durante a execução.

Porém, é fundamental que, ao final da auditoria, os períodos de realização dos procedimentos estejam corretamente preenchidos na Matriz de Planejamento, refletindo com precisão o tempo necessário à realização de cada um deles. Isso contribuirá sobremaneira para reaproveitamento do planejamento em trabalhos futuros similares.

4.7.11 Referência

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

4.8 Definição do cronograma dos trabalhos

O cronograma dos trabalhos corresponde à seqüência em que os trabalhos serão realizados e terá por base a Matriz de Planejamento. Explicita, ainda, a quantidade de recursos humanos (homens/dia ou hora) relacionados com as atividades a serem desempenhadas. Quando não decorrer automaticamente da Matriz de Planejamento, deve contemplar, no mínimo, as seguintes etapas:

- a) trabalho de campo:



- coleta de evidências;
 - tabulação, consolidação e análise das informações;
 - elaboração das Matrizes (achados e responsabilização);
- b) elaboração do relatório;
- c) revisão do relatório.

4.9 Definição dos destinatários do Relatório de Auditoria

Normalmente constarão como destinatários do Relatório de Auditoria o próprio Tribunal de Contas do DF e o(s) jurisdicionado(s) ao qual se vincula o objeto da fiscalização.

No entanto, há casos em que é possível prever outros interessados na auditoria. Determinados temas são de interesse de outros órgãos da administração pública ou mesmo de organizações e pessoas da sociedade.

Nesses casos, deve-se listar todos que possam ter interesse no conteúdo do relatório e sugerir a sua divulgação para esses destinatários. Depois de concluído o trâmite processual e proferida a Decisão do Tribunal sobre a matéria, cópias do relatório poderão ser remetidas a esses destinatários.

Dentre esses possíveis destinatários estão: Ministério Público do DF e Territórios, meios de comunicação (imprensa), sindicatos, associações, organizações da sociedade civil, conselhos profissionais (CRC, CREA, CRM...) e mesmo a população em geral.

Os objetivos e vantagens esperadas com a prática são divulgar os trabalhos que o Tribunal realiza, atrair parceiros para futuros trabalhos e contribuir para a *accountability* pública.

4.10 Elaboração do Plano de Auditoria

O Plano de Auditoria é o produto final da etapa de planejamento da auditoria. Deverá ser apresentado por escrito, mediante relatório analítico não demasiadamente extenso, contemplando as informações geradas em cada uma das etapas descritas anteriormente.

O Plano de Auditoria contém, portanto, as seguintes informações:

- dados sobre a entidade/programa auditado, em especial os aspectos importantes de seu campo de atuação, missão e objetivos atuais;
- legislação e normas aplicáveis;



- principais sistemas de controle interno, seus pontos fortes e fracos (explicitando, em relação a estes, as causas, conseqüências, amplitude, impactos e propostas de melhorias pertinentes), seus pontos críticos (aqueles que merecem atenção especial quando da elaboração do programa de auditoria) e, ainda, o grau de confiança a ser depositado;
- objetivo geral da auditoria e seu tipo ;
- delimitação do escopo de auditoria, abordando os riscos envolvidos;
- perfil necessário para os membros da equipe;
- estimativa de recursos para a realização da auditoria;
- Matriz de Planejamento, destacando-se, no texto do Plano, as Questões de Auditoria, ou seja, os objetivos específicos do trabalho;
- cronograma das atividades;
- destinatários do relatório de auditoria.

O Plano de Auditoria deve ser aprovado pelo Diretor da Divisão de Auditoria ou pelo Relator a quem o trabalho estiver vinculado e pode sofrer alterações sempre que necessário. Todavia, esse procedimento depende de aprovação prévia. O Plano de Auditoria deve refletir as alterações ocorridas em qualquer fase do trabalho.



Capítulo V

5. EXECUÇÃO DE AUDITORIAS

A **Execução** consiste no desenvolvimento dos trabalhos de campo, tendo por base os objetivos e critérios estabelecidos no planejamento. De fato, todas as fases de uma auditoria integram sua execução, em sentido lato. Todavia, aqui pretende-se designar com este termo o levantamento de provas e de evidências suficientes ao juízo que se pretende fazer, com base nos objetivos, nos critérios e na metodologia selecionada durante o Planejamento, passando pela elaboração da Matriz de Achados e, quando for o caso, da Matriz de Responsabilização, até se chegar ao **Relatório**, com o qual se procedem aos registros da auditoria para a comunicação dos seus resultados ao Plenário e, posteriormente, à sociedade.

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

Durante a execução da auditoria, qualquer fato relevante detectado, não relacionado à auditoria, deve ser comunicado ao Diretor para as providências cabíveis, conforme disposto no art. 127 do RI/TCDF.

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

As evidências devem conter informações pertinentes, suficientes e adequadas para permitir que a equipe opine conclusivamente sobre os aspectos do objeto considerados relevantes. Podem ser classificadas de acordo com os procedimentos utilizados para coletá-las. Assim, pode-se dizer de evidência física, documental, testemunhal e analítica. Deve-se levar em conta que a mesma evidência obtida por procedimentos diferentes geralmente proporciona maior grau de confiabilidade e convencimento.

De todo modo, a equipe deve estar segura de que terceiros alcançariam as mesmas conclusões a partir das evidências coletadas, avaliando a cada momento a necessidade de provas adicionais para garantir essa segurança.



5.1 Obtenção de evidências

A evidência vem a ser a prova, ou conjunto de provas coletadas que permite formar convicção acerca do objeto auditado e, assim, subsidiar a emissão de opinião. Como tal, não deve haver nenhuma dúvida quanto à afirmação feita de que o objeto auditado mostra-se regular ou irregular, adequado ou inadequado, verdadeiro ou falso, eficiente ou ineficiente, eficaz ou ineficaz etc., conforme o caso e a opinião manifestada.

Assim, o objetivo do trabalho de campo é reunir as evidências necessárias à emissão de opinião. A obtenção das evidências de auditoria se dá por meio da aplicação de testes de observância e substantivos.

A aplicação desses testes se dá, normalmente, de forma conjugada. A utilização exclusiva de testes substantivos ocorre, tão-somente, quando não for possível confiar nos sistemas de controle interno. Conforme já salientado, a quantidade de testes substantivos depende, exclusivamente, do grau de confiança depositado nos sistemas de controle interno.

5.2 Requisição de documentos e informações

A requisição de documentos e informações pode ser feita verbalmente ou, quando se julgar necessário, por escrito, mediante nota de auditoria, ao responsável direto pelo objeto da fiscalização.

No caso de não atendimento da solicitação verbal, deverá ser encaminhada nota de auditoria ao superior hierárquico daquele a quem foi requerida a informação, oportunidade em que a negativa deverá ser noticiada.

5.2.1 Nota de auditoria

A nota de auditoria deve conter, pelo menos, os seguintes elementos essenciais:

- a) número de identificação, seqüencial, por processo;
- b) menção expressa aos arts. 42 e 79, III, da Lei Complementar do DF nº 1/94 como fundamento legal da requisição, ou outros dispositivos que vierem a substituí-los;
- c) descrição clara e sucinta dos documentos ou informações solicitados;
- d) parágrafo no qual seja indicado que, nos casos de impossibilidade de atendimento total ou parcial da solicitação, o órgão ou a entidade auditada deve formular, por escrito, no prazo prefixado, esclarecimento fundamentado do descumprimento da obrigação;
- e) indicação do destinatário e a quem e como deverá ser encaminhada a



informação requerida;

- f) prazo assinado para o atendimento da requisição, preferencialmente estabelecido de comum acordo com preposto do órgão ou entidade sob auditoria;
- g) data de emissão;
- h) nome, matrícula e assinatura dos servidores responsáveis pelo procedimento de controle externo.

A nota de auditoria não deve conter prejulgamento, juízo de valor ou palavras que os demonstre, tais como: irregularidade, ilegalidade, ilegitimidade, desvios, prejuízo.

O modelo de Nota de Auditoria usada para requerer documentos e informações encontra-se no Anexo III.

5.2.2 Certificação da entrega

A certificação da entrega da nota de auditoria deve ser feita mediante recibo assinado pelo destinatário na respectiva cópia que deve ser juntada à pasta corrente.

5.2.3 Negação de atendimento

A negação de atendimento, o não-atendimento ou o atendimento parcial de solicitações feitas deverão ser objeto de registro do fato no relatório da respectiva auditoria. Conforme o caso, deve ser objeto de representação, de acordo com o art. 78, II, da Lei Complementar do DF nº 1/94.

5.3 Guarda de documentos

A guarda dos documentos e informações das auditorias deve ser feita em dois tipos de pasta, em meio físico ou eletrônico:

- pastas correntes;
- pastas permanentes.

5.3.1 Conteúdo e finalidade das pastas correntes

A pasta corrente deve conter os documentos e informações referentes a determinada auditoria ou inspeção, nas etapas de planejamento e execução, e após o seu término. A pasta corrente serve não só à guarda dos documentos como para a sua organização. Assim, ela deverá, sempre que necessário, ser reorganizada ou subdividida, a critério da equipe, em cada etapa da auditoria, de modo a facilitar a manipulação do seu conteúdo. Deverá possuir índice e folhas de separação, não



sendo necessária a numeração de suas folhas. Nela serão guardados os seguintes tipos de documento:

- a) memórias de discussão com servidores do órgão ou entidade auditada;
- b) expedientes emitidos e recebidos (documentos de circularização, ofícios etc.);
- c) plano de auditoria;
- d) programa de auditoria;
- e) anotações, documentos e papéis de trabalho que evidenciem procedimentos de auditoria e que respaldem a confecção do correspondente relatório.

Ao término da fiscalização, a respectiva pasta corrente deve ser arquivada na Divisão de Auditoria da Inspeção de Controle Externo correspondente, até o arquivamento do processo, ocasião em que deverá a ele ser juntada.

5.3.2 Conteúdo e finalidade das pastas permanentes

As pastas permanentes devem conter informações que possam ser utilizadas em mais de uma auditoria ou inspeção, referindo-se, em geral, a um determinado ente jurisdicionado. Por essa razão, seu conteúdo deve ser constantemente atualizado. Assim como as pastas correntes, devem possuir índice e ser adequadamente organizadas. Os documentos que delas forem retirados devem ser substituídos por folha de papel na qual seja indicada a identificação do documento retirado, o nome e a assinatura de quem os retirou. Essas pastas devem conter informações menos sujeitas a modificações, tais como:

- a) identificação do órgão ou da entidade (nome, natureza jurídica e localização na estrutura governamental);
- b) missão institucional;
- c) legislação e normas (ato de criação, estatuto, regimento interno, portarias etc.);
- d) estrutura organizacional;
- e) áreas de atuação;
- f) rol de responsáveis da entidade e respectivo período de gestão;
- g) recursos humanos, distribuídos por unidades administrativas do ente jurisdicionado;
- h) regime de contratação do pessoal (próprio, contratado, subcontratado);



- i) relatórios de auditorias internas;
- j) decisões sobre as 3 (três) últimas 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, inspeções ou auditorias;
- n) orçamento e principais programas, projetos e atividades;
- o) decisões do Tribunal sobre fiscalizações realizadas na instituição;
- p) informações necessárias à avaliação do Controle Interno.

5.4 Matriz de Achados

A Matriz de Achados é uma forma de organização das informações correspondentes aos achados de auditoria. O desenvolvimento dos achados de auditoria consiste em levantar evidências suficientes para a emissão de juízo sobre o objeto da auditoria, por meio da comparação entre a situação observada e os critérios fixados. Associam-se aos achados suas causas e seus efeitos, culminando com a indicação das determinações ou recomendações necessárias para sanar os desvios encontrados e prevenir ocorrências indesejáveis.

A organização desses elementos em forma de matriz facilita a visualização dos resultados da auditoria e a estruturação lógica da análise das informações levantadas na fase de execução.

Os seguintes elementos compõem a Matriz de Achados:

- Achados de Auditoria;
- Critérios;
- Análises e Evidências;
- Causas;
- Efeitos;
- Proposições
- Benefícios Esperados;
- Referência.



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

5.4.1 Achados de Auditoria

5.4.1.1 Conceito

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

Considerando que os exames são orientados para responder as questões de auditoria, os achados estarão diretamente ligados às questões elaboradas no planejamento da auditoria. Portanto, os achados são decorrentes da tentativa de resposta às questões de auditoria.

Esses fatos observados pela equipe devem atender os requisitos básicos dos achados de auditoria, visto que fundamentarão as conclusões e recomendações. Os achados devem ser suficientes e completos para amparar a emissão de juízo. Também devem ser objetivos e fortemente embasados em evidências, as quais deverão estar devidamente registradas em papéis de trabalho, de modo a exercer suficiente poder de convencimento.

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

O achado, para efeito da Matriz de Achados, deverá ser a descrição genérica do fato tido como irregular e poderá contemplar uma ou mais irregularidades. Ex. Achado: sobrepreço em processos de licitação; irregularidades: (i) Sobrepreço nos itens 1, 2 e 3 da Licitação A; (ii) Sobrepreço nos itens 2, 3 e 4 da Licitação B.

5.4.1.2 Requisitos básicos dos achados de auditoria

Os achados de auditoria devem ser, simultaneamente:

- a) pertinentes (diretamente relacionados com as evidências);
- b) relevantes;
- c) confiáveis e adequadamente documentados;
- d) bastantes para amparar as conclusões;
- e) convincentes para todos que detenham um mínimo grau de conhecimento do assunto.



5.4.1.3 Atributos dos achados de auditoria

- a) **condição:** a situação encontrada (*o que é?*);
- b) **critério de auditoria:** parâmetro ou grandeza com a qual se fazem comparações para avaliar e emitir opinião (*o que deveria ser?*);
- c) **causa:** origem da diferença referida no item anterior. Deve-se procurar conhecer as causas do desvio identificado (*por que ocorreu?*);
- d) **efeito:** as situações indesejadas desencadeadas pela inadequação da situação considerada em desacordo com os critérios. De modo mais direto, são as conseqüências geradas pelo achado de auditoria (*o resultado*).

5.4.1.4 Fatores a observar na verificação dos achados

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

5.4.2 Critérios

Os critérios serão aqueles indicados na Matriz de Planejamento.

5.4.3 Análises e Evidências

As evidências são o conjunto de fatos devidamente coletados e registrados ao longo da auditoria, por meio de observações, inspeções, entrevistas,



exames de documentos, entre outros procedimentos de auditoria, que se constituem em material probante dos achados. São os elementos que comprovam que a situação encontrada (condição) está em desacordo com os critérios. Para dar sustentação aos achados de auditoria, esses elementos devem atender aos requisitos básicos dos achados (5.4.1.2).

A reunião de evidências necessárias para amparar os achados de auditoria iniciará já na fase de planejamento, e seu registro criterioso contribuirá para fortalecer as conclusões e embasar o conteúdo do Relatório. Algumas evidências resultam de análises de fatos, dados e informações. Nesses casos, devem ser registradas, na Matriz de Achados, as evidências e a análise que as consubstanciou.

5.4.4 Causas

Na elaboração da Matriz de Achados, registram-se em coluna própria as origens dos fatos consignados como achados de auditoria. A identificação precisa das causas é crucial para a elaboração de recomendações adequadas e construtivas.

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

- insuficiência de recursos humanos, materiais e/ou financeiros;
- ausência de conhecimento técnico e de capacitação;
- comunicação interna deficiente;
- tempo insuficiente para a realização de tarefas;
- dolo, desinteresse, resistência à mudança;
- negligência ou descuido;
- ausência de segregação de funções e delegação de autoridade;
- falta de rodízio de funcionários;
- controle interno ineficiente;
- planejamento inadequado ou inexistente;
- normas inadequadas, inexistentes, obsoletas ou impraticáveis;
- desobediência consciente às normas.

5.4.5 Efeitos

Os efeitos são conseqüências do achado e não das causas. Os efeitos



podem ser concretos, quando comprovada sua ocorrência. Neste caso sempre que possível devem ser mensurados.

Deverão constar do relatório como efeitos potenciais, aqueles que não ocorreram, mas poderiam ter se materializado em razão do achado, ou aqueles que ocorreram, mas não foi possível comprovar a relação de causalidade.

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

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

- as causas e os efeitos estão interrelacionados;
- a relação causa e efeito deve estar suficientemente clara para que a equipe possa elaborar recomendações práticas e significativas;
- os efeitos podem estar circunscritos a setores isolados ou atuar de forma mais abrangente; constituir fatos isolados ou interferir no sistema como um todo;
- os efeitos podem ultrapassar a área sob análise.

5.4.6 Proposições

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

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

Em se tratando de responsabilização do agente, deve-se anotar, literalmente, uma ou mais das proposições listadas no tópico 5.7.9 (proposta de encaminhamento – Matriz de Responsabilização):

Nesses casos, o detalhamento da proposição, a quantificação dos valores e a individualização das responsabilidades deverão estar contempladas na Matriz de Responsabilização.



5.4.7 Benefícios esperados

Neste elemento da Matriz de Achados deve-se registrar o que se espera como consequência da implementação das proposições realizadas pela equipe de auditoria para sanar as causas do achado.

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

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

5.4.8 Referências

Campo destinado ao registro do papel de trabalho onde o achado encontra-se documentado.

5.5 Discussão da Matriz de Achados

Na verificação da pertinência dos achados, necessário se faz oferecer ao órgão ou entidade auditada a oportunidade de fazer comentários ou de dar explicações sobre os achados, de modo a esclarecer circunstâncias e fatores que contribuíram para sua ocorrência.

A discussão da Matriz de Achados consiste em processo de revisão da auditoria, onde serão colhidos esclarecimentos prévios que poderão, ou não, alterar o posicionamento final da equipe de auditoria.

Os esclarecimentos requeridos devem cingir-se à confirmação dos achados, em especial às circunstâncias e fatores que contribuíram para sua ocorrência, bem como às eventuais providências já tomadas em face do verificado.

A operacionalização da discussão se dá, inicialmente, pelo uso de Nota de Auditoria específica (modelo no Anexo V) encaminhando a Matriz de Achados. Esses esclarecimentos devem ser prestados por escrito, sendo, no entanto, passíveis de discussão entre as partes, com vistas à obtenção de uma maior compreensão de ambos acerca das questões colocadas.

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



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

Ao fim da discussão, deve a equipe de auditoria ter em mãos os esclarecimentos prestados formalmente pela auditada, acerca dos pontos importantes a serem contemplados no relatório final.

5.6 Boas Práticas

São consideradas boas práticas aquelas identificadas no âmbito do objeto da avaliação ou fora dele, que possam ser aplicadas integralmente ou com adaptações para melhorar o desempenho do sistema de controle interno, do programa, da atividade ou da instituição sob avaliação.

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

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

5.7 Matriz de Responsabilização

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

A Matriz de Responsabilização deve ser preenchida sempre que houver achados que se constituam em irregularidades. Deverão constar na Matriz apenas os nomes daqueles cuja conduta tenha nexos de causalidade com o fato, independentemente da culpabilidade.

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

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



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

A Matriz de Responsabilização é composta dos seguintes campos:

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

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

5.7.1 Achados de Auditoria

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

5.7.2 Irregularidade

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

5.7.3 Data (ou período) de ocorrência do fato

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

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



5.7.4 Responsável(eis)

Nome, matrícula, cargo e CPF do agente. No caso de Pessoa Jurídica, informar Razão Social, CNPJ, endereço e nome e CPF do representante ou preposto.

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

5.7.5 Período de exercício no cargo

Indicação do período de exercício no cargo do agente que deu causa à irregularidade. Os eventuais afastamentos deverão ser considerados.

5.7.6 Conduta

Indicação da ação ou omissão, culposa ou dolosa, que deu causa ao achado. Em caso de omissão é fundamental a juntada aos autos de documentação (Lei, Estatuto, Regimento etc.) que comprove o dever de agir.

5.7.7 Nexo de causalidade

Evidência de que a conduta do responsável contribuiu significativamente para a irregularidade. Para fins de avaliação de sua existência, pode-se, hipoteticamente, subtrair do mundo real a conduta do responsável e avaliar se ainda assim o achado teria ocorrido e com a mesma gravidade. A inexistência do nexo de causalidade significa que o agente não pode ser responsabilizado pelo achado, não devendo, assim, figurar na Matriz.

5.7.8 Excluentes de culpabilidade

O preenchimento do campo é obrigatório nos casos em que houver evidências que permitam a exclusão de culpabilidade. Na maioria dos casos, avalia-se a inexigibilidade de conduta diversa daquela adotada pelo agente, consideradas as circunstâncias.

5.7.9 Proposta de encaminhamento

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

- imputação de débito;
- sanção (multa, inabilitação, ...);
- afastamento do cargo;
- não imputação de sanção ou débito;
- encaminhamento para autoridade competente;



- instauração de TCE, quando não quantificado o débito;
- conversão dos autos em TCE, nos casos de imputação de débito e aplicação de multa proporcional ao débito.



Capítulo VI

6. RELATÓRIO DE AUDITORIA

6.1 Conceito

Exposição detalhada de fatos e circunstâncias observados em auditoria ou inspeção. Deve conter, necessariamente, introdução, resultados da auditoria, conclusão e proposições.

A sua elaboração terá por base o conteúdo da Matriz de Achados e, quando houver, da Matriz de Responsabilização.

Os comentários dos gestores, cujas atividades foram revisadas e estão relacionadas com os achados, conclusões e proposições, devem ser solicitados e mencionados no relatório.

O relatório deve atender ao Manual de Redação Oficial do TCDF.

É pertinente incluir, também, no relatório de auditoria, os resultados importantes alcançados pela auditada, especialmente quando as medidas adotadas pela administração possam ser estendidas a outras instituições (boas práticas).

Deve-se registrar, ainda, no relatório, os casos em que não for possível apresentar recomendações apropriadas, apontando as causas da impossibilidade e o trabalho necessário à sua formulação.

Devem constar do relatório, também, assuntos, pontos ou questões que requeiram trabalhos adicionais, e que, apesar de identificados, não estavam contemplados no objetivo do trabalho ou não foram explorados por não ter sido possível ampliar o escopo para melhor avaliá-los.



6.2 Estrutura do relatório

Resumo

Sumário

1. Introdução

- 1.1 apresentação;
- 1.2 dados do jurisdicionado;
- 1.3 contextualização;
- 1.4 objetivos;
 - 1.4.1 geral;
 - 1.4.2 específicos;
- 1.5 escopo;
- 1.6 técnicas, metodologias, critérios e padrões adotados;
- 1.7 fontes;
- 1.8 resultado da avaliação dos sistemas de controle interno;

2. Resultados da Auditoria

2.1 Questões de Auditoria (extraídos da Matriz de Achados)

2.1.1 primeira questão de auditoria (tópico)

texto respondendo a questão (parágrafo destacado – negrito)
explicações adicionais sobre a resposta, se necessário.

2.1.1.1 Achados

2.1.1.1.1 Primeiro achado da primeira questão de auditoria (tópico.
Texto em negrito)

Análise e evidência (tópico não numerado)

Causa (tópico não numerado)

Efeito (tópico não numerado)

Consideração do auditado (tópico não numerado)

2.1.1.2 Responsabilização, se houver (extraído da Matriz de Responsabilização)

2.1.1.3 Recomendações;

2.1.1.4 Benefícios esperados

2.2 Outros achados, se houver (similar à estrutura dos achados)

2.3 Boas práticas;

3. Considerações finais;

4. Conclusão;

5. Proposições.

Anexos



6.2.1 Resumo

Consiste na apresentação concisa e seletiva do Relatório de Auditoria e tem por finalidade a difusão das informações contidas no trabalho.

O resumo deverá apresentar descrição dos objetivos, das respostas às questões de auditoria, principais achados e proposições.

Devem ser evitados parágrafos, tópicos, citações, fórmulas e diagramas que não sejam indispensáveis ao entendimento.

O resumo deverá se limitar a, no máximo, duas laudas.

6.2.2 Sumário

Consiste na enumeração dos capítulos e itens (Tópicos) do Relatório de Auditoria. Os capítulos devem ser numerados a partir da Introdução até Proposições, em algarismos arábicos.

Compete aos Inspetores e Diretores estabelecer em quais processos deverão constar o resumo e o sumário, levando em consideração a complexidade da matéria e o interesse na sua divulgação.

6.2.3 Introdução

A introdução deve conter os seguintes dados de forma resumida, dentro da seguinte estrutura:

- a) **apresentação:** indicação do tipo de procedimento (auditoria de regularidade, auditoria operacional ou inspeção), do nome do órgão ou entidade, da motivação para a realização da auditoria e do período da sua realização (trabalho de campo);
- b) **dados do jurisdicionado:** identificação do órgão ou entidade auditada (UG, Gestão, Programa, setor, ...), do gestor responsável, dados orçamentários e outros dados que se entendam relevantes à caracterização do jurisdicionado. Caso seja uma auditoria de sistemas, incluir um item “dados sobre o Sistema”, com a descrição do sistema auditado;
- c) **contextualização:** breve histórico sobre o objeto auditado. Relação e descrição das fiscalizações anteriores realizadas no órgão, entidade, programa ou sistema.
- d) **resultado da avaliação dos sistemas de controle interno:** descrição do resultado da avaliação dos principais sistemas de controle interno relacionados ao objeto da auditoria.



- e) **objetivos:** descrição dos objetivos geral e específicos (questões de auditoria) da auditoria ou da inspeção;
- f) **escopo:** descrição das áreas, controles, sistemas, atividades e práticas a serem auditados, e a extensão e profundidade dessa verificação;
- g) **técnicas, metodologias, critérios e padrões adotados:** descrição das técnicas, metodologias, critérios e padrões de auditoria adotados nas investigações e análises, em termos gerais;
- h) **fontes:** relação da legislação e demais fontes de caráter geral utilizadas na realização da auditoria, também em termos gerais.

6.2.4 Resultados da auditoria

Descrição objetiva de fatos e circunstâncias verificados na auditoria (questões de auditoria, achados, evidências, causas, efeitos, boas práticas, proposições) e transcrição dos esclarecimentos apresentados pelo órgão ou entidade.

6.2.5 Conclusão

Compreende o posicionamento da equipe acerca do objetivo geral da auditoria. Além das críticas pertinentes, deve-se, sempre que possível, mencionar as constatações de regularidade ou de adequado desempenho institucional, observado o escopo dos trabalhos. A conclusão deve estar em consonância com os fatos e evidências levantadas e discussões desenvolvidas na fundamentação do relatório.

Nas auditorias de regularidade, o posicionamento da equipe de auditoria deverá, necessariamente, contemplar um dos seguintes pareceres:

- a) **pela regularidade:** quando a equipe de auditoria concluir pela regularidade do objeto da auditoria ou pela conformidade com os parâmetros estabelecidos;
- b) **pela regularidade com ressalva:** quando a equipe de auditoria constatar falhas, omissões ou impropriedades de natureza formal, mas que não caracterizem irregularidade de atuação de agentes responsáveis;
- c) **pela irregularidade:** quando a equipe de auditoria verificar vícios de natureza material, decorrentes da inobservância dos princípios da legalidade, da legitimidade e da economicidade, dos quais resulte ou possa resultar prejuízo ao erário do Distrito Federal.

Ante o dever constitucional de prestar contas a que estão obrigados todos aqueles que gerem recursos públicos, o parecer de **abstenção de opinião** não é aplicável. Nesse caso, quando conclusões e sugestões não puderam ser emitidas



por inexistência, inconsistência ou não-disponibilização de informações que possibilitem a formação de opinião da equipe de auditoria ou de inspeção, o parecer deverá ser pela irregularidade.

6.2.6 Proposições

Trata-se de lista de sugestões da equipe de auditoria ao Plenário. A sugestão deverá contemplar necessariamente a conclusão alcançada pela equipe de auditoria.

Devem ser propostas medidas corretivas que alcancem, conforme o caso, as causas e efeitos dos achados de auditoria, bem como outras que viabilizem o aprimoramento dos controles internos ou de gestão e que, de fato, agreguem valor ao auditado. Além dessas deverão constar as propostas que visem, por exemplo, ao ressarcimento ao erário, afastamento do cargo, não imputação de sanção ou débito, encaminhamento dos autos para autoridade competente, instauração de TCE quando não quantificado o débito, conversão dos autos em TCE nos casos de imputação de débito e aplicação de multa proporcional ao débito.

As proposições deverão ser extraídas da Matriz de Achados e da Matriz de Responsabilização.

6.2.7 Anexos

Serão registradas nos Anexos todas as explicações técnicas necessárias à compreensão da informação contida no relatório, mas que em razão de sua extensão e complexidade, se colocadas no corpo do relatório poderiam desviar o foco do assunto.

6.3 Forma de Redação

A redação do relatório de auditoria deve seguir o padrão da escrita oficial e as orientações inseridas no Manual de Redação Oficial do TCDF, com observância aos seguintes preceitos:

- a) a correção, a coesão, a clareza e a concisão são fundamentais;
- b) o supérfluo — adjetivações inúteis, circunlóquios e orações subordinadas desenvolvidas — deve ser evitado;
- c) os parágrafos devem ser curtos;
- d) o estilo da escrita deve ser simples;
- e) a obscuridade e as idéias desconexas devem ser evitadas;
- f) a maneira mais curta e direta de expor uma idéia é a melhor;



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

6.4 Revisão dos trabalhos

A eficiência e a garantia da qualidade da auditoria somente estão asseguradas após uma revisão completa dos papéis de trabalho. A inspeção final e objetiva é de responsabilidade do supervisor da auditoria, o qual, apesar de, no transcurso da auditoria tê-la efetuado diversas vezes, porém, de forma individual, deverá, após a conclusão dos trabalhos, efetuar a revisão final envolvendo o jogo completo dos papéis utilizados no processo de auditoria.

O supervisor de auditoria, ao revisar os papéis de trabalho, determina se as evidências neles circunstanciadas são suficientes, a seu juízo, para chegar às mesmas conclusões e opiniões, tal como expresso no esboço do relatório.

A aprovação final que o supervisor dá ao relatório indica a aprovação de todos os papéis de trabalho relacionados com o procedimento e a suficiência de seu conteúdo para respaldar o relatório em sua totalidade; além disso, ratifica que tenham sido elaborados em observância às normas de auditoria. As perguntas que se originam da revisão devem encontrar as respostas nos papéis de trabalho.

O processo de revisão é importante e não deve ser efetuado de maneira superficial ou apressada. Sua importância tem fundamento na necessidade de certificar-se de que a evidência é clara, demonstrável e objetiva, em respaldo aos trabalhos efetuados e aos achados relacionados. A revisão deve levar em consideração alguns fatores, como por exemplo:

- conformidade com o programa de trabalho;
- precisão, confiabilidade do trabalho executado e aceitabilidade dos papéis relacionados como evidência do trabalho e dos resultados alcançados ou dos achados apresentados;
- conformidade com as normas para apresentação de papéis de trabalho.

6.5 Sigilo e guarda

O relatório de auditoria ou de inspeção é peça que merece tratamento sigiloso. Integra os respectivos processos e só pode ser reproduzido, integral ou



parcialmente, em obediência às normas de classificação e tramitação de documentos sigilosos.

6.6 Preenchimento dos campos do sistema de acompanhamento processual

Nesta etapa, deve-se atentar para:

6.6.1 Indicação de Responsável

A ser preenchido de acordo com a Matriz de Responsabilização.

6.6.2 Atribuição de valores ao processo de auditoria

Conforme o disposto na Portaria nº 236, de 04.12.02, deverão ser determinados os valores do montante total em exame, montante da amostra utilizada e eventuais prejuízos absorvidos pelo ente jurisdicionado. Multas propostas, prejuízos passíveis de serem evitados, multas contratuais cobradas, prejuízos evitados ou receitas auferidas em virtude da realização da auditoria também deverão ser estimados nesta fase, segundo os critérios gerais determinados na fase de planejamento. (trata-se de procedimento interno, sem relação com a auditoria).

Tais valores e respectivas datas de levantamento deverão constar do Relatório de Auditoria.

6.6.3 Anexar instrução e papéis de trabalho

Enquanto não houver campo específico, as matrizes elaboradas durante a auditoria deverão necessariamente ser anexadas como papéis de trabalho.

Quando o papel de trabalho for cadastrado no sistema, O campo descrição deve ser preenchido com a respectiva codificação e uma breve descrição. Ex.: “MP – Matriz de Planejamento”; “BAP – Balanço Patrimonial”, “PT04 – Checklist itens avaliados”.



7. PLANO DE AÇÃO E MONITORAMENTO

A fase de **Monitoramento** tem o propósito de verificar se as recomendações e determinações aprovadas pelo Plenário e encaminhadas aos responsáveis foram implementadas. Ressalte-se que os resultados do Monitoramento podem se converter em insumos para a aferição da efetividade da própria auditoria, a partir da verificação do grau de adoção das providências recomendadas e dos efeitos produzidos.

O relatório de auditoria deve conter recomendação específica para que o gestor elabore e apresente, em prazo determinado pelo Tribunal, Plano de Ação para implementar as proposições apontadas, bem assim que indique grupo de contato de auditoria que será responsável pelo intercâmbio de informação acerca da elaboração e da execução do referido plano. Isso garantirá a possibilidade de se monitorar o objeto auditado após o encerramento dos trabalhos. Esse expediente tenderá a aumentar a efetividade da auditoria que terá seus efeitos estendidos para além do momento da avaliação, permitindo acompanhar as mudanças de rumo e as correções demandadas.

O Plano de Ação deve conter cronograma para a implementação de todas as medidas saneadoras a serem adotadas, baseadas nas recomendações aprovadas pelo Tribunal, preferencialmente com metas e prazos negociados previamente entre a equipe de auditoria e o gestor.

Desse modo, o Plano de Ação permitirá que o Tribunal exerça objetivamente o Monitoramento tempestivo das medidas saneadoras necessárias à efetiva implementação de suas decisões, de modo a garantir a eficácia da auditoria.

Assim, a equipe de auditoria designada para proceder ao monitoramento aqui referido ficará encarregada de estabelecer todos os procedimentos necessários à aferição do grau de implementação das recomendações, cujos resultados deverão ser reportados ao Relator do processo.



GLOSSÁRIO

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

Accountability – (1) Ou Responsabilidade Pública, é a obrigação de pessoas ou entidades, públicas ou privadas, que lidam com recursos públicos, de serem questionadas pelo Fisco, gerencialmente, e pelas responsabilidades dos programas que lhes tenham sido atribuídos, e de fazer relato àqueles que lhes tenham designado estas responsabilidades. É a obrigação de "prestar contas", decorrente de uma responsabilidade que tenha sido delegada. Presume a existência de pelo menos duas partes: uma, que delega a responsabilidade, e a outra, que a aceita, com o entendimento de efetuar o relato da forma pela qual tenha sido cumprida. O controle da responsabilidade (*Accountability Control*) pretende assegurar que o dinheiro alocado a um propósito específico não seja repassado a outro propósito, e que os responsáveis pelas respectivas despesas não realizem gastos em duplicidade. Alguns estudiosos vêm tentando utilizar um neologismo, na forma de "respondabilidade", que corresponde às noções de "responsabilidade" assumida e obrigatoriedade de "responder", de prestar contas. A tendência atual é ampliar a liberdade dos administradores públicos para realizarem suas operações, mas em correspondência com suas responsabilidades em relação aos objetivos e metas. Há também uma tentativa de ligar a preocupação com eficiência à performance das nações em implementar os objetivos das políticas governamentais (*TCDF, Auditoria no Controle Externo – Conceitos Básicos e Classificação, 1996, Glossário*). (2) Dever do administrador em dar satisfação ao contribuinte quanto à aplicação dos recursos públicos sob sua gerência. Obrigação de prestar contas por uma responsabilidade outorgada.

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

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

Amostragem não-probabilística – Tipo de amostragem em que a amostra é extraída sem a necessidade de elaboração de uma lista com todos os itens de uma população. É conveniente quando a população é pequena, embora não permita a avaliação objetiva do erro amostral.

Amostragem probabilística estratificada – Técnica que pressupõe a divisão da população



em subgrupos homogêneos, procedendo-se a amostragem em função desses subgrupos. Isso permite que o tamanho da amostra seja menor, em função da menor variabilidade das características de cada subgrupo.

Amostragem probabilística por conglomerado – Tipo de amostragem que pressupõe a divisão da população em subgrupos heterogêneos, extraído-se a amostra de um desses subgrupos. É aplicável quando os itens da população estão muito dispersos, tornando dispendiosa a realização de amostragem aleatória, pelos custos de viagens e tempo de deslocamento.

Amostragem probabilística sistemática – Tipo de amostragem que requer a confecção de uma lista dos itens da população numerados ordinalmente, para permitir a escolha do k-ésimo item dessa lista. Por exemplo, se o k-ésimo item for 4, seleciona-se os itens da população terminados no número 4.

Auditoria – (1) Processo sistemático de obtenção e avaliação objetiva de evidências sobre ações e eventos econômicos, legais e operacionais, para aquilatação do grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos e a comunicação de resultados a usuários interessados; (2) Procedimento que tem por objetivo avaliar a legalidade e a legitimidade da gestão contábil, financeira, orçamentária e patrimonial da Administração direta e indireta do Distrito Federal e dos bens e recursos públicos utilizados por pessoa física ou entidade de direito privado bem como avaliar os resultados dessa gestão quanto à economicidade, à eficiência e à eficácia (art. 120 do Regimento Interno do TCDF, e art. 77 da Lei Orgânica do Distrito Federal – LODF).

Auditoria de desempenho ou operacional – Tem por fim avaliar atividades, projetos, programas e ações governamentais, bem como entidades e órgãos públicos, quanto a aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, com objetivo de contribuir para o melhor desempenho da gestão pública.

Auditoria de Regularidade – Tem por fim verificar a legalidade dos atos de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial, praticados pelos órgãos e entidades da administração do Distrito Federal, e das aplicações de recursos públicos por entidades de direito privado (art. 80, II, da LODF)

Auditoria integrada – tem por fim verificar a legalidade, a economicidade, a eficiência, a eficácia e a efetividade dos controles, processos e sistemas usados na gerência de recursos financeiros, humanos, materiais e de informação das instituições públicas e dos programas de governo; bem como avaliar se as atividades referentes à obrigação de prestar contas são desenvolvidas a contento, incluindo o cumprimento legal de normas e regulamentos, naquilo que for aplicável.

Circularização – Obtenção de declaração formal e isenta de pessoa independente e estranha ao órgão ou entidade objeto de auditoria. O pedido de confirmação é feito pela equipe de auditoria ao titular do órgão ou entidade sob fiscalização, o qual solicita, em papel timbrado, ao destinatário a remessa dos dados para a referida equipe. O pedido de confirmação pode ser positivo ou negativo.

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



Diligência saneadora – Procedimento que tem por objetivo complementar a instrução de processos, bem como solicitar diretamente às unidades jurisdicionadas os documentos necessários ao acompanhamento dos procedimentos licitatórios, dos contratos, convênios e outros ajustes. Esta ação é de competência do Inspetor de Controle Externo (art. 39, VII, do Regulamento dos Serviços Auxiliares do Tribunal, alterado pela Resolução nº 99, de 02.07.98).

Dollar Unit Sampling – DUS (Amostragem pelo Valor Monetário) – Método de amostragem estatística onde cada unidade monetária da população a ser auditada possui igual probabilidade de ser selecionada. A unidade física deixa de ser o enfoque da seleção para dar lugar à unidade monetária.

Economicidade – Princípio que busca avaliar se a alternativa escolhida foi a melhor em termos de gastos com os recursos empregados. Trata-se, aqui, de saber se o produto foi obtido com o mínimo dispêndio de recursos, ou seja, se apresentou a melhor relação custo/benefício, sem descuidar da qualidade (*TCDF, Planest 1999-2003, Glossário*).

Efetividade – (1) É a conjugação dos parâmetros de eficiência e eficácia no cumprimento da finalidade que a sociedade espera do empreendimento. Traduz um conceito de satisfação do consumidor dos bens ou do usuário dos serviços da organização. Refere-se à aceitação da entidade por seu ambiente operacional. Serve para mensurar o grau de correspondência da instituição aos anseios da sociedade. É medida de avaliação de natureza política, de interesse interno e é indicador de sobrevivência institucional (*TCDF, Planest 1999-2003, Glossário*). (2) Conceito que permite expressar o impacto de uma programação na solução de problemas, ou seja, a determinação do grau de atingimento dos objetivos sociais e econômicos, considerando a adequação da medida adotada, em termo de qualidade, quantidade, custo etc., em relação à satisfação da necessidade da comunidade afetada pela referida medida (*TCDF, Relatório Preliminar das Contas do Governador – exercício de 1998, Glossário*). (3) A efetividade relaciona-se com a extensão em que um programa alcança suas metas e, ao mesmo tempo, obtém o resultado social pretendido pela comunidade beneficiada. Por exemplo, para aumentar a renda em uma certa área, um programa se constituiu em projetos de criação de empregos. Os empregos criados seriam o "output" (produto) dos projetos. Isso contribuiu para o efeito almejado do programa, do qual resultou a elevação da renda, e, portanto, a efetividade do programa. Outro exemplo seria a elaboração de um manual de serviço. O produto esperado seria o manual. Após sua impressão, pode-se afirmar que houve eficácia. Entretanto, a conclusão sobre a efetividade só virá quando da real utilização deste manual de serviço por aqueles aos quais se destina. É claro que nem todos os programas são igualmente objeto de valor, de metas físicas quantificáveis. Ademais, os procedimentos gerenciais para mensuração e os relatórios de efetividade sofrerão variação entre os diversos tipos de programa (*TCDF, Auditoria no Controle Externo – Conceitos Básicos e Classificação, 1996, Glossário*).

Eficácia – (1) Pleno atingimento dos resultados planejados. Ser eficaz é cumprir o que foi prometido, atingindo os fins almejados. Grau com que os objetivos são alcançados. Relação entre os resultados pretendidos e os resultados reais de determinada atividade. É medida pelo grau de realização dos objetivos organizacionais. Pressupõe definição clara de objetivos e metas. Quanto maior a quantidade de objetivos e metas atingidas, mais eficaz é a Instituição. A preocupação é com os resultados, qualquer que seja o custo. É uma medida de desempenho de natureza técnica e de interesse do ambiente operacional interno e externo da organização (*TCDF, Planest 1999-2003, Glossário*). (2) É a extensão em que uma organização, programa, projeto, atividade ou função alcança os seus objetivos, as metas operacionais estabelecidas e outros "produtos" ou efeitos pretendidos. Vincula o



relacionamento entre os resultados esperados (impacto pretendido) e os produtos reais (impacto alcançado) em bens, informações ou outros resultados (*TCDF, Auditoria no Controle Externo – Conceitos Básicos e Classificação, 1996, Glossário*). (3) Princípio que permite avaliar se determinado órgão, entidade, programa, projeto ou atividade cumpriu os objetivos e metas previamente fixados, nos prazos estabelecidos. Sua preocupação é com resultados (*TCDF, Relatório Preliminar das Contas do Governador – exercício de 1998, Glossário*).

Eficiência – (1) Relação entre produto, em termos de bens, serviços e outros resultados e os recursos utilizados para produzi-los. Mede a capacidade da organização em utilizar, com o máximo rendimento, todos os insumos necessários ao cumprimento de seus objetivos e metas. A eficiência preocupa-se com os meios, métodos e procedimentos planejados e organizados, a fim de assegurar otimização dos recursos disponíveis (*TCDF, Planest 1999-2003, Glossário*). (2) É a relação entre o resultado em bens e serviços produzidos ou outros resultados alcançados por uma entidade ou unidade e os recursos utilizados para produzi-los ou alcançá-los. Pode referir-se a uma entidade inteira ou apenas a uma parte dela, a um programa, projeto ou atividade. Uma operação eficiente produz o máximo de resultados por conjunto de recursos ("inputs") dados; ou tem o mínimo de "inputs" em relação à quantidade e qualidade de serviço obtido. É a extensão pela qual os resultados — "outputs" — e os recursos utilizados para produzi-los se encontram de acordo com reconhecidos critérios ou padrões de desempenho (em resumo, "gastar bem"). As medidas de eficiência tomam a forma de coeficientes output/input (produtividade) e custo total/quantidade de unidades produzidas ou serviços prestados (custo unitário). Trata-se de alcançar o melhor e mais produtivo uso possível de bens, pessoas e dinheiro (*TCDF, Auditoria no Controle Externo – Conceitos Básicos e Classificação, 1996, Glossário*).

Evidência de Auditoria – É a prova, ou conjunto de provas coletadas pelo AFCE que lhe permitem formar convicção acerca do objeto auditado e assim, subsidiar a emissão de opinião.

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

Folha mestra – Papel de trabalho onde é registrado o resumo ou sintetização do trabalho realizado em determinada área (assunto sob exame).

Folhas subsidiárias – Papéis de trabalho onde são registrados desdobramentos e detalhes da matéria objeto de folha mestra. Sua elaboração somente se justifica quando houver necessidade de a folha mestra ter desdobramentos.

Inspeção – Procedimento que tem por objetivo verificar o cumprimento de decisões do Tribunal, obter dados ou informações preliminares sobre a procedência de fatos relacionados a denúncias ou a representações e suprir omissões ou esclarecer pontos duvidosos em documentos e processos.

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



o planejamento (quando da estimativa preliminar de materialidade) e a definição da extensão dos testes substantivos (erro tolerável).

Matriz de risco – (1) Resultado da identificação de aspectos importantes para priorizar melhor orientação na auditoria de uma empresa, levando-se em conta um conjunto de variáveis ou fatores que indicam as situações de risco dela. (2) Metodologia que permite identificar áreas importantes a serem auditadas, visualizando a priorização das ações e a melhor alocação dos recursos, levando-se em conta um conjunto de variáveis que causem impacto no Risco de Auditoria em um contexto global (Planejamento de um Órgão de Auditoria) ou unitário (Processo de Auditoria).

Papéis de Trabalho – São o conjunto de formulários e documentos com informações e apontamentos utilizados nas etapas de planejamento e execução das auditorias ou inspeções.

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

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

Pedido de confirmação negativo – Quando não é necessária resposta de quem se quer obter confirmação formal. A omissão de resposta é tida como confirmação.

Pedido de confirmação positivo – Quando é necessária resposta da pessoa de quem se quer obter confirmação formal. Pode ser: **branco** (quando não constam valores) e **preto** (quando solicitada a confirmação de saldos e valores em determinada data).

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

Programa de Auditoria – É a explicitação formal dos procedimentos de verificação a serem aplicados a determinados elementos, com a finalidade de obter-se informações apropriadas (evidências suficientes e adequadas) que possibilitem ao AFCE formar opinião. O programa de auditoria consiste, então, num conjunto de tarefas (comandos) a serem levadas a efeito pela equipe de auditoria, com a finalidade de confirmar se os critérios de auditoria estão sendo atendidos.

Proposições – São as Determinações e Recomendações pugnadas pela equipe de auditoria para a regularização da situação inadequada.

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

Risco da Amostra (Ram) – Consiste na probabilidade de um erro ou irregularidade não ser encontrado pelo AFCE, por não estar incluso na amostra representativa de determinada população sob análise.



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

Risco de Controle (RC) – É o risco de não haver um bom sistema de controles internos que previna ou detecte, em tempo hábil, erros ou irregularidades relevantes. O risco de controle está relacionado à vulnerabilidade.

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

Risco Inerente (RI) – (1) É a percepção da possibilidade de ocorrência de erros ou irregularidades relevantes, mesmo antes de se conhecer e avaliar a eficácia do sistema de controles da empresa. Ou seja, é aquele que decorre da própria natureza da operação, independentemente da existência de controle. (2) Possibilidade de perda decorrente de fraude, desperdício ou abuso administrativo, devido à natureza específica de uma atividade. Possibilidade de desperdício, perda, uso não autorizado ou apropriação indevida, devido à natureza da própria atividade (*TCDF, Auditoria no Controle Externo – Conceitos Básicos e Classificação, 1996, Glossário*).

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

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



ANEXO I – TERMO DE NÃO-IMPEDIMENTO

TERMO DE NÃO-IMPEDIMENTO

Declaro não estar impedido de participar na auditoria/inspeção objeto do Processo-TCDF nº _____/____,

Brasília, [dia] de [mês] de [ano]

Nome do Analista – Matrícula

Causas de Impedimento (fonte: código de ética do TCDF)

- a) vínculo conjugal, parentesco consangüíneo em linha reta ou colateral até o 3º grau, ou afinidade até o 2º grau com dirigentes, proprietários, sócios ou empregados que tenham direta ingerência no objeto da fiscalização;
- b) interesse financeiro direto ou indireto na entidade fiscalizada;
- c) amizade ou inimizade com pessoa que tenha influência direta na matéria objeto da fiscalização.



ANEXO II – MATRIZ DE PLANEJAMENTO

AUDITORIA [NOME DA AUDITORIA]

TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

MATRIZ DE PLANEJAMENTO

MP - Página 1 de X

Objetivo do Trabalho: [Descrever o problema de auditoria]
QA 1: [Primeira Questão de Auditoria]

| Ref | Itens de Verificação | Critério | Informações requeridas e Fonte | Procedimentos | Técnica | Limitações | Encarregado | Período | Referência |
|-----|----------------------|----------|--------------------------------|---------------|---------|------------|-------------|---------|------------|
| A.1 | | | | | | | | | |
| A.2 | | | | | | | | | |
| A.3 | | | | | | | | | |

Elaborada por: _____ Supervisão: _____



**ANEXO III – MODELO DE NOTA DE AUDITORIA
(REQUISIÇÃO DE INFORMAÇÕES)**

| | | |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------|
| | <p>TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL PRIMEIRA INSPECTORIA DE CONTROLE EXTERNO DIVISÃO DE AUDITORIA / ACOMPANHAMENTO / CONTAS</p> | <p>Fis.: 1 Proc.: 00000/00 Rubrica</p> |
| <p>NOTA DE AUDITORIA Nº XX/[nº Processo]</p> | | |
| <p>Processo: [nº do Processo] Unidade: [Nome da Jurisdicionada] Assunto: [Insira o assunto da NA, ou o nome da auditoria] Referência: Ofício nº [XX]/[ano] – [Presidência ouª ICE], de [data do ofício], em anexo.</p> | | |
| <p>[Tratamento] [Cargo do Destinatário]</p> | | |
| <p>Em conformidade com o disposto nos arts. 42 e 79 da Lei Complementar do DF nº 1, de 09.05.94, e nos arts. 120 a 125 do Regimento Interno do Tribunal de Contas do Distrito Federal e tendo em vista instrução do Processo em referência, solicitamos ...</p> | | |
| <ol style="list-style-type: none">1. [Primeiro Pedido]2. [Segundo Pedido]3. | | |
| <p>Cumpre-nos lembrar a V. Sa. que a execução do trabalho está condicionada a prazos, o que nos impõe estabelecer a data ___/___/___ para o atendimento da solicitação, com a observação de que, no caso da impossibilidade de cumprimento da presente solicitação, seja formulada, por escrito, justificativa fundamentada no prazo acima referido. Esclarecemos, ainda, que os nossos telefones para contato são 3314-xxxx, 3314-xxxx e 3314-xxxx (fax).</p> | | |
| <p>[Fecho]</p> | | |
| <p>Brasília(DF), ___ de _____ de _____.</p> | | |
| <p>[Nome do Servidor] AFCE - Mat. xxx-x</p> | <p>[Nome do Servidor] AFCE - Mat. xxx-x</p> | |



ANEXO IV – MATRIZ DE ACHADOS

TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

AUDITORIA [NOME DA AUDITORIA]

MATRIZ DE ACHADOS

MA - Página 1 de X

QA 1.: [Primeira Questão de Auditoria]

| Ref | Achados de Auditoria | Critérios | Análises e Evidências | Causas | Efeitos | Proposições | Benefícios Esperados | Referência |
|-----|----------------------|-----------|-----------------------|--------|---------|-------------|----------------------|------------|
| A.1 | | | | | | | | |
| A.2 | | | | | | | | |
| A.3 | | | | | | | | |

Supervisão: _____

Elaborada por: _____



**ANEXO V – MODELO DE NOTA DE AUDITORIA
(DISCUSSÃO DA MATRIZ DE ACHADOS)**



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL
PRIMEIRA INSPECTORIA DE CONTROLE EXTERNO
DIVISÃO DE AUDITORIA / ACOMPANHAMENTO / CONTAS



NOTA DE AUDITORIA Nº XX/[nº Processo]

Processo: [nº do Processo]

Unidade: [Nome da Jurisdicionada]

Assunto: [Insira o assunto da NA, ou o nome da auditoria]

Referência: Ofício nº [XX]/[ano] – [Presidência ouª ICE], de [data do ofício], em anexo.

[Tratamento] [Cargo do Destinatário]

Em conformidade com o disposto na alínea "xx", item x.x.x do Manual de Auditoria do TCDF, aprovado pela Resolução nº xx, de xx.xx.xxxx, submeto à consideração de V. Sª., a Matriz de Achados de Auditoria, acompanhada dos critérios utilizados, resultantes do exame em epígrafe.

O conteúdo da Matriz de Achados tem caráter meramente informativo, não tendo sido apreciada pelo Plenário do Tribunal. Os esclarecimentos oferecidos serão utilizados pela Equipe de Auditoria na avaliação da pertinência dos Achados e demais itens da Matriz, assim como na elaboração do Relatório de Auditoria.

Objetivando sistematizar o processo de avaliação dos Achados, sugere-se que as informações prestadas observem o seguinte formato:

- 1) Indicação do Achado ou do respectivo número de identificação;
- 2) Posicionamento em relação ao mérito, mediante a indicação de concordância ou não;
- 3) Esclarecimentos e justificativas, que se entendam pertinentes, sobre os Achados, suas causas e efeitos, anexando, em caso de discordância, documentação comprobatória;
- 4) Posicionamento em relação às proposições oferecidas pela Equipe de Auditoria. Caso entenda pertinente, poderá ser apresentada proposta alternativa.



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL
PRIMEIRA INSPECTORIA DE CONTROLE EXTERNO
DIVISÃO DE AUDITORIA / ACOMPANHAMENTO / CONTAS



As informações prestadas poderão ser objeto de discussão com a Equipe de Auditoria, em eventual reunião posterior.

Cumpre-nos lembrar a V. Sa. que a execução do trabalho está condicionada a prazos, o que nos impõe estabelecer a data ___/___/___ para o atendimento da solicitação. A não-remessa das informações constitui perda de oportunidade de revisar os trabalhos de Auditoria. Esclarecemos, ainda, que os nossos telefones para contato são 3314-xxxx, 3314-xxxx e 3314-xxxx (fax).

[Fecho]

Brasília-DF, ___ de _____ de _____.

[Nome do Servidor]
AFCE - Mat. xxx-x

[Nome do Servidor]
AFCE - Mat. xxx-x

