

TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

MANUAL DE AUDITORIA
PARTE GERAL

BRASÍLIA

2011

TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

MANUAL DE AUDITORIA
PARTE GERAL

BRASÍLIA
2011

ELABORAÇÃO DA PRIMEIRA VERSÃO

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

ELABORAÇÃO DA SEGUNDA VERSÃO

Carlos Tobias da Silva

José Higino de Souza

Júlio Cesar Freitas de Sousa

Marcus Vinicius Nemésio de Albuquerque

Rita Eliana Pacheco (Revisão)

Rômulo Miranda Alvim

REVISÃO E PADRONIZAÇÃO FINAL

Henrique Mattei

Distrito Federal (Brasil). Tribunal de Contas.

Manual de Auditoria : parte geral 2ª v. Brasília : TCDF, 2011.

146 p.

1. Auditoria - Brasil. I. Título.

CDU 336.126(817.4)"2011"

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 – 2011

Conselheiros

Marli Vinhadeli – Presidente

Manoel Paulo de Andrade Neto – Vice-Presidente

Ronaldo Costa Couto

Antônio Renato Alves Rainha

Anilcéia Luzia Machado

Inácio Magalhães Filho

Auditor

José Roberto de Paiva Martins

Procuradores do Ministério Público Junto ao Tribunal

Demóstenes Tres Albuquerque – Procurador-Geral

Márcia Ferreira Cunha Farias

Cláudia Fernanda de Oliveira Pereira

APRESENTAÇÃO

É com imensa satisfação que apresento o Manual de Auditoria – Parte Geral, agora em sua segunda versão, revisada e ampliada, incorporando modernas técnicas e conceitos do Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO e ajustes com vistas ao alinhamento às Normas de Auditoria Governamental – NAGs, aplicáveis ao Controle Externo, adotadas como Normas Gerais de Auditoria por esta Corte.

Esta versão contempla, também, reordenação de alguns tópicos para melhor corresponder ao fluxo de trabalho, novas definições dos elementos básicos que regem as atividades auditoriais e adoção de estrutura modular, mecanismo que permite ajustes pontuais, facilitando sobremaneira futuras atualizações.

Para os propósitos a que se destina, é importante destacar que a aderência às disposições nele insertas tem papel fundamental no alinhamento e uniformização dos procedimentos adotados.

Na esteira da permanente adequação às modernas práticas que norteiam as atividades fiscalizatórias, busca-se, com mais esta iniciativa, prover o Tribunal dos instrumentos apropriados para contribuir, de maneira cada vez mais responsiva, aos anseios da sociedade.

MARLI VINHADELI

Presidente



SUMÁRIO

COMPOSIÇÃO DO TRIBUNAL – 2011

APRESENTAÇÃO

TÍTULO I Da atividade de controle

Capítulo I

1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

1.1 Alcance do Manual

1.2 Modalidades de fiscalização

Capítulo II

2. OBJETOS DA FISCALIZAÇÃO

Capítulo III

3. NORMAS DE CONDUTA DOS AUDITORES DE CONTROLE EXTERNO

3.1 Normas de conduta

3.2 Responsabilidade técnica

3.2.1 No planejamento

3.2.2 Na execução

3.3 Independência

3.4 Relações humanas e comunicações

Capítulo IV

4. PRERROGATIVAS DOS AUDITORES DE CONTROLE EXTERNO

TÍTULO II Das auditorias

Capítulo I

1. TIPOS DE AUDITORIA

1.1 Quanto à finalidade

1.1.1 Auditoria de regularidade

1.1.2 Auditoria operacional ou de desempenho

1.1.3 Auditoria integrada

1.1.4 Auditoria de recursos externos

1.2 Quanto à previsibilidade

1.2.1 Auditorias programadas

1.2.2 Auditorias não programadas



Capítulo II

2. EQUIPE DE AUDITORIA

- 2.1 Definição da equipe de auditoria
 - 2.1.1 Perfil profissional
 - 2.1.2 Quantitativo
- 2.2 Indicação da equipe
- 2.3 Designação da equipe
- 2.4 Apresentação da equipe
- 2.5 Coordenação da equipe
- 2.6 Supervisão dos trabalhos da equipe
 - 2.6.1 Abrangência
 - 2.6.2 Competência

Capítulo III

3. DOCUMENTOS DE AUDITORIA

- 3.1 Conceito
- 3.2 Conteúdo
- 3.3 Propósitos
- 3.4 Atributos
- 3.5 Cuidados na preparação
- 3.6 Codificação
- 3.7 Referenciação
- 3.8 Tipos de documentos de auditoria
- 3.9 Principais documentos de auditoria
- 3.10 Destinação e guarda dos documentos de auditoria

Capítulo IV

4. PLANEJAMENTO DE AUDITORIA

- 4.1 Finalidade
- 4.2 Conhecimento do objeto
- 4.3 Identificação das áreas/pontos potencialmente significantes
- 4.4 Definição dos destinatários do Relatório de Auditoria
- 4.5 Definição do objetivo geral de auditoria
- 4.6 Definição dos objetivos específicos
- 4.7 Delimitação do escopo
- 4.8 Avaliação do controle interno
 - 4.8.1 Conceito de controle interno



- 4.8.2 Identificação e avaliação dos controles
 - 4.8.2.1 Levantamento das rotinas, funções e sistemas
 - 4.8.3 Avaliação do grau de confiabilidade do controle interno
- 4.9 Estabelecimento do Risco de Auditoria
- 4.10 Definição do perfil da equipe
- 4.11 Recursos necessários
- 4.12 Elaboração da Matriz de Planejamento
 - 4.12.1 Objetivo geral
 - 4.12.2 Questões de auditoria
 - 4.12.3 Itens de verificação
 - 4.12.4 Identificação dos critérios de auditoria
 - 4.12.4.1 Características dos critérios de auditoria
 - 4.12.4.2 Fontes dos critérios de auditoria
 - 4.12.4.3 Natureza dos critérios de auditoria
 - 4.12.5 Informações requeridas e fontes
 - 4.12.6 Procedimentos
 - 4.12.7 Técnicas de auditoria
 - 4.12.8 Limitações
 - 4.12.9 Encarregado
 - 4.12.10 Dias úteis
 - 4.12.11 Referência
- 4.13 Definição do cronograma
- 4.14 Elaboração do Plano de Auditoria

Capítulo V

5. EXECUÇÃO DE AUDITORIAS

- 5.1 Obtenção de evidências
- 5.2 Requisição de documentos e informações
 - 5.2.1 Nota de Auditoria
 - 5.2.2 Certificação da entrega
 - 5.2.3 Negação de atendimento
- 5.3 Matriz de Achados
 - 5.3.1 Achados de auditoria
 - 5.3.1.1 Conceito
 - 5.3.1.2 Requisitos básicos dos achados de auditoria
 - 5.3.1.3 Elementos dos achados de auditoria
 - 5.3.1.4 Fatores a observar na verificação dos achados
 - 5.3.1.5 Preenchimento do campo na Matriz
 - 5.3.2 Critérios
 - 5.3.3 Análises e evidências
 - 5.3.4 Causas
 - 5.3.5 Efeitos
 - 5.3.6 Proposições
 - 5.3.7 Benefícios esperados
 - 5.3.8 Referências
- 5.4 Boas Práticas



5.5 Matriz de Responsabilização

- 5.5.1 Achados de auditoria
- 5.5.2 Irregularidade
- 5.5.3 Data (ou período) de ocorrência do fato
- 5.5.4 Responsável(eis)
- 5.5.5 Período de exercício no cargo
- 5.5.6 Conduta
- 5.5.7 Nexo de causalidade
- 5.5.8 Excludentes
- 5.5.9 Proposta de encaminhamento

Capítulo VI

6. RELATÓRIO DE AUDITORIA

- 6.1 Introdução
- 6.2 Considerações do Gestor e do Terceiro interessado
- 6.3 Estrutura do Relatório
 - 6.3.1 Resumo
 - 6.3.2 Sumário
 - 6.3.3 Introdução
 - 6.3.4 Resultados da auditoria
 - 6.3.5 Conclusão
 - 6.3.6 Considerações finais
 - 6.3.7 Proposições
 - 6.3.7.1 Conceito
 - 6.3.7.2 Plano de Ação
 - 6.3.8 Outros tópicos
 - 6.3.9 Anexos
- 6.4 Revisão dos trabalhos
- 6.5 Preenchimento dos campos do sistema de acompanhamento processual
 - 6.5.1 Indicação de responsável
 - 6.5.2 Atribuição de valores ao processo de auditoria
 - 6.5.3 Anexação da instrução e documentos de auditoria

Capítulo VII

7. MONITORAMENTO

GLOSSÁRIO

ANEXO I – TERMO DE NÃO IMPEDIMENTO

ANEXO II – TERMO DE DESIGNAÇÃO

ANEXO III – MODELO DE DOCUMENTO DE AUDITORIA

ANEXO IV – MODELO DE RELATÓRIO DE LPA

ANEXO V – MATRIZ DE PLANEJAMENTO



ANEXO VI – MODELO DE NOTA DE AUDITORIA (Requisição de informação)

ANEXO VII – MATRIZ DE ACHADOS

ANEXO VIII – MATRIZ DE RESPONSABILIZAÇÃO

ANEXO IX – MODELO DE NOTA DE AUDITORIA (Submissão da versão prévia do Relatório de Auditoria)

ANEXO X – MODELO DE PLANO DE AÇÃO

ANEXO XI – CÓDIGO DE ÉTICA DO AUDITOR DE CONTROLE EXTERNO (RESOLUÇÃO Nº 204/09)



TÍTULO I

Da atividade de controle



DA ATIVIDADE DE CONTROLE	TÍTULO I	
CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES	CAPÍTULO I	
ALCANCE DO MANUAL	SEÇÃO	PÁGINA
	1.1	1/1

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.



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DA ATIVIDADE DE CONTROLE	TÍTULO I	
CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES	CAPÍTULO I	
MODALIDADES DE FISCALIZAÇÃO	SEÇÃO	PÁGINA
	1.2	1/2

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, por meio de ato 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 (esta modalidade envolve certificação);



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DA ATIVIDADE DE CONTROLE	TÍTULO I	
CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES	CAPÍTULO I	
MODALIDADES DE FISCALIZAÇÃO	SEÇÃO	PÁGINA
	1.2	2/2

- 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) — esta modalidade envolve certificação;
- 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) — esta modalidade envolve certificação;
- 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 e balancetes.



DA ATIVIDADE DE CONTROLE	TÍTULO I	
OBJETOS DA FISCALIZAÇÃO	CAPÍTULO II	
	SEÇÃO	PÁGINA
	2	1/2

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, assuma 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 Governo do Distrito Federal – GDF ou por ele concedidas;
- f) os editais, contratos, convênios, acordos ou outros ajustes;
- g) outros atos dos quais resultem 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;



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DA ATIVIDADE DE CONTROLE	TÍTULO I	
OBJETOS DA FISCALIZAÇÃO	CAPÍTULO II	
	SEÇÃO	PÁGINA
	2	2/2

- 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.



DA ATIVIDADE DE CONTROLE	TÍTULO I	
NORMAS DE CONDUTA DOS AUDITORES DE CONTROLE EXTERNO	CAPÍTULO III	
NORMAS DE CONDUTA	SEÇÃO	PÁGINA
	3.1	1/1

Capítulo III

3. NORMAS DE CONDUTA DOS AUDITORES DE CONTROLE EXTERNO

3.1 Normas de conduta

As normas de conduta dos Auditores de Controle Externo – ACEs estão consubstanciadas na Lei Orgânica¹, no Regimento Interno do Tribunal², no Código de Ética³ e neste Manual.

¹ Lei Complementar nº 1/94, arts. 77 a 79.

² Regimento Interno, arts. 101 e 120 a 127.

³ Resolução nº 204/09 (Anexo XI deste Manual).



DA ATIVIDADE DE CONTROLE	TÍTULO I	
NORMAS DE CONDUTA DOS AUDITORES DE CONTROLE EXTERNO	CAPÍTULO III	
RESPONSABILIDADE TÉCNICA	SEÇÃO	PÁGINA
	3.2	1/3

3.2 Responsabilidade técnica

O ACE deve exercer sua atividade com independência, competência, diligência, objetividade, imparcialidade, confidencialidade, responsabilidade e zelo.

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

Entende-se por competência o conjunto das experiências, dos conhecimentos técnicos, das habilidades e das atitudes necessárias para que o ACE possa cumprir com suas responsabilidades com eficiência e eficácia.

São requisitos mínimos as seguintes competências:

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



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DA ATIVIDADE DE CONTROLE	TÍTULO I	
NORMAS DE CONDUTA DOS AUDITORES DE CONTROLE EXTERNO	CAPÍTULO III	
RESPONSABILIDADE TÉCNICA	SEÇÃO	PÁGINA
	3.2	2/3

- j) elaborar seus relatórios de forma analítica, descritiva e fidedigna ao objeto da auditoria, identificar e compreender as transações e operações a serem auditadas bem como as práticas e normas relevantes aplicáveis para o alcance dos objetivos da auditoria.

O ACE deve, ainda, empregar todos os seus conhecimentos técnicos e profissionais, cumprindo com rigor e oportunidade as orientações emanadas pelo Tribunal em matéria de auditoria.

Na realização dos trabalhos, o ACE deve sempre considerar a possibilidade de ocorrência de fraudes, ainda que a sua descoberta não seja o objetivo precípua da auditoria.

Tendo em vista o escopo estabelecido para o trabalho de auditoria, o ACE deverá, previamente, mediante adequada avaliação, julgar a viabilidade técnica da sua execução, em termos de prazos, disponibilidade de elementos comprobatórios e da extensão e complexidade dos exames auditoriais, assegurando-se de que seu trabalho reúne condições de satisfatório desempenho técnico.

A responsabilidade técnica do ACE circunscreve-se às atividades por ele executadas no âmbito da auditoria, devendo todo e qualquer fator limitante à realização dos trabalhos ser informado no Relatório de Auditoria.

3.2.1 No planejamento

Alterações determinadas pelas chefias no Plano de Auditoria e não referendadas pela equipe deverão ser promovidas no documento respectivo, registrando-se o fato no Relatório de Levantamento Preliminar de Auditoria. Neste caso, deverão constar do mencionado Relatório as motivações técnicas da chefia para a alteração determinada e as da equipe, pela não aceitação.

Nesta hipótese, a responsabilidade técnica pelo Plano de Auditoria passa à chefia que promoveu a alteração.

3.2.2 Na execução

No que se refere ao conteúdo do Relatório de Auditoria, — em especial os achados, conclusões e proposições —, eventuais divergências existentes, seja no âmbito da equipe, como no das chefias, deverão ser registradas nos autos, garantindo assim a independência de opinião do ACE e de todos os demais níveis hierárquicos de revisão.



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DA ATIVIDADE DE CONTROLE	TÍTULO I	
NORMAS DE CONDUTA DOS AUDITORES DE CONTROLE EXTERNO	CAPÍTULO III	
RESPONSABILIDADE TÉCNICA	SEÇÃO	PÁGINA
	3.2	3/3

Quando a divergência se der no âmbito da equipe, os posicionamentos divergentes deverão ser consignados no próprio Relatório de Auditoria. Nos demais casos, a divergência deverá ser consignada em despacho pelas chefias.



DA ATIVIDADE DE CONTROLE	TÍTULO I	
NORMAS DE CONDUTA DOS AUDITORES DE CONTROLE EXTERNO	CAPÍTULO III	
INDEPENDÊNCIA	SEÇÃO	PÁGINA
	3.3	1/2

3.3 Independência

O auditor deve ser independente, não se podendo deixar influenciar por preconceitos ou quaisquer outros elementos materiais ou afetivos que resultem perda, efetiva ou aparente, de sua independência.

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

Visando garantir a independência na realização dos trabalhos, é vedada a participação na equipe, de pessoas que, por um dos motivos a seguir apresentados, possam influir ou suscitar suspeição e com isso prejudicar o necessário nível de independência. É vedado participar de trabalhos de auditoria o ACE que:

- a) trabalhe ou tenha trabalhado nos últimos dois anos, ou no período a que se referir a auditoria, como empregado, dirigente, autônomo etc. para a entidade auditada;
- b) mantenha ou tenha mantido com a auditada qualquer relacionamento comercial, sindical etc. nos últimos dois anos ou no período a que se referir a auditoria;
- c) mantenha relações de amizade, de parentesco¹ ou de qualquer outra natureza com dirigentes e funcionários/servidores que ocupem cargos, funções ou que tenham ingerência na administração;
- d) tenha interesses diretos, imediatos ou mediatos, de natureza financeira, ou não.

Objetivando evidenciar o atendimento ao princípio da independência, os auditores designados para participar de qualquer etapa do trabalho de auditoria deverão assinar o Termo de Não Impedimento, consoante modelo contido no Anexo I deste Manual.

3.4 Relações humanas e comunicações

O ACE deve desenvolver atitudes que propiciem convivência de respeito

¹ Em linha reta, sem limites de grau, em linha colateral até o 3º grau e por afinidade até o 2º grau.



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DA ATIVIDADE DE CONTROLE	TÍTULO I	
NORMAS DE CONDUTA DOS AUDITORES DE CONTROLE EXTERNO	CAPÍTULO III	
INDEPENDÊNCIA	SEÇÃO	PÁGINA
	3.3	2/2

com os jurisdicionados e demais usuários internos e externos dos seus serviços.

Para o bom relacionamento profissional com os jurisdicionados, é necessário que o ACE mantenha sempre presente no seu trabalho:

- a) princípios da boa educação;
- b) respeito ao auditado na sua condição de pessoa, de funcionário, de servidor ou de empregado e do cargo, posto ou função que ocupa ou representa;
- c) transparência para com o auditado, comunicando-lhe, quando necessário, e levando ao seu conhecimento constatações efetuadas no desenvolvimento da auditoria, de modo que ele possa compreender a função do controle externo e da auditoria governamental, seus objetivos e a forma como contribui para a melhoria da qualidade da gestão dos recursos públicos.

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

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



DA ATIVIDADE DE CONTROLE	TÍTULO I	
PRERROGATIVAS DOS AUDITORES DE CONTROLE EXTERNO	CAPÍTULO IV	
	SEÇÃO	PÁGINA
	4	1/2

Capítulo IV

4. PRERROGATIVAS DOS AUDITORES DE CONTROLE EXTERNO

São prerrogativas dos ACEs, 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.

Para que o ACE possa realizar os trabalhos de auditoria satisfatoriamente e obter desempenho adequado, mantendo a independência, ele deve, ainda:

- a) ter acesso livre, direto e irrestrito ao corpo diretivo e gerencial dos entes auditados;
- b) atuar com a necessária liberdade junto às gerências e chefias intermediárias de qualquer ente auditado;
- c) ter livre acesso ao resultado dos trabalhos de todos os conselhos, comitês, comissões, auditorias e grupos de trabalho operacionais e estratégicos vinculados à Administração Pública;
- d) definir o objetivo, o escopo e a metodologia da auditoria, assim como realizar todos os trabalhos que julgar necessários para suportar sua opinião e dar ao exame a devida abrangência;
- e) planejar e organizar seu trabalho e elaborar o programa de auditoria com a devida autonomia e abrangência;
- f) executar seu trabalho livre de interferências que possam limitar o



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DA ATIVIDADE DE CONTROLE	TÍTULO I	
PRERROGATIVAS DOS AUDITORES DE CONTROLE EXTERNO	CAPÍTULO IV	
	SEÇÃO	PÁGINA
	4	2/2

objetivo, escopo e a exatidão dos exames ou impedir sua realização;

- g) aplicar todos os procedimentos de auditoria recomendados especificamente para cada tipo de auditoria e não se desviar deles, nem comprometer a qualidade, a extensão e os objetivos dos exames, quer por pressões de tempo e programação, quer por influências internas e/ou externas.



TÍTULO II

Das auditorias



DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
TIPOS DE AUDITORIA	CAPÍTULO I	
QUANTO À FINALIDADE	SEÇÃO	PÁGINA
	1.1	1/2

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 Auditoria de regularidade

Verifica a legalidade dos atos de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial, praticados pelos órgãos e entidades da Administração do Distrito Federal, e também das aplicações de recursos públicos por entidades de direito privado (art. 80, II, da LODF).

1.1.2 Auditoria operacional ou de desempenho

Avalia 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 Auditoria integrada

Verifica 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 avalia 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.

1.1.4 Auditoria de recursos externos



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
TIPOS DE AUDITORIA	CAPÍTULO I	
QUANTO À FINALIDADE	SEÇÃO	PÁGINA
	1.1	2/2

Emite parecer, na condição de auditores independentes, sobre as informações e demonstrações financeiras e operacionais exigidas pelos organismos internacionais de crédito ou de cooperação avaliando se os registros contábeis e documentação de apoio relacionada a gastos, os processos de aquisições de bens, obras e serviços, o sistema de controle interno e a utilização dos recursos do projeto estão em conformidade com os termos e condições do Contrato de Empréstimo, Acordos, Convênios e Termos de Cooperação Técnica firmados entre o Distrito Federal e o Organismo Internacional.¹

¹ As auditorias de recursos externos pressupõem um prévio credenciamento do Tribunal junto ao Organismo Internacional para atuar na condição de auditores independentes. Nessas auditorias, aplicam-se as regras de auditoria deste Manual e as regras de auditoria do Organismo Internacional, que prevalecem em caso de conflito com as primeiras.



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
TIPOS DE AUDITORIA	CAPÍTULO I	
QUANTO À PREVISIBILIDADE	SEÇÃO	PÁGINA
	1.2	1/1

1.2 Quanto à previsibilidade

1.2.1 Auditorias programadas

São as relacionadas no Plano Geral de Ação – PGA do Tribunal; subdividem-se 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. As auditorias especificadas são automaticamente autorizadas quando da aprovação plenária do PGA. As não especificadas necessitam, quando definidas, de autorização do Presidente do Tribunal.

1.2.2 Auditorias não programadas

São aquelas que não integram o PGA do Tribunal e exigem autorização plenária.



DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
EQUIPE DE AUDITORIA	CAPÍTULO II	
DEFINIÇÃO DA EQUIPE DE AUDITORIA	SEÇÃO	PÁGINA
	2.1	1/2

Capítulo II

2. EQUIPE DE AUDITORIA

2.1 Definição da equipe de auditoria

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

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

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, entre os quais se destacam:

- a) área de formação/especialização;
- b) capacitação técnica;
- c) experiência profissional.

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

O tipo de trabalho a ser desempenhado pode requerer conhecimentos/experiências específicos em determinadas áreas. Dessa forma, é extremamente desejável a identificação dos perfis requeridos para o desempenho dos trabalhos. Para a etapa de trabalhos de campo, esse perfil deverá ser registrado



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
EQUIPE DE AUDITORIA	CAPÍTULO II	
DEFINIÇÃO DA EQUIPE DE AUDITORIA	SEÇÃO	PÁGINA
	2.1	2/2

no Plano de Auditoria.

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

- a) aproveitamento da experiência e do conhecimento do pessoal da equipe em relação à área a ser auditada;
- b) estabelecimento de 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 de prazo estipulado, da extensão dos testes a serem realizados e da especificidade dos trabalhos a serem executados, deve ser estabelecido, também, o quantitativo de recursos humanos a ser utilizado, incluindo a equipe de auditoria e eventuais pessoas para apoio.



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
EQUIPE DE AUDITORIA	CAPÍTULO II	
INDICAÇÃO DA EQUIPE	SEÇÃO	PÁGINA
	2.2	1/1

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, o Diretor de cada uma delas deve indicar os auditores da sua unidade para integrar a equipe, cabendo a definição do coordenador ao Diretor da Inspeção de Controle Externo - ICE à qual o Processo esteja originalmente vinculado.

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

O ACE poderá, motivadamente, recusar os serviços, sempre que reconhecer não estar adequadamente capacitado para desenvolvê-los, contemplada a possibilidade da utilização de especialistas em outras áreas, em face da especialização requerida e dos objetivos da auditoria.



DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
EQUIPE DE AUDITORIA	CAPÍTULO II	
DESIGNAÇÃO DA EQUIPE	SEÇÃO	PÁGINA
	2.3	1/1

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 com base na indicação feita pelo Diretor. Quando a auditoria for realizada por servidores de mais de uma Inspetoria, o titular de cada uma delas deve designar os servidores da respectiva unidade.

É facultado ao Diretor fixar prazo máximo em dias úteis para as etapas de planejamento e de execução da auditoria. Não sendo o prazo fixado, serão considerados os prazos normativos para o planejamento (Levantamento Preliminar de Auditoria) e o prazo contido no Plano de Auditoria aprovado para a fase de execução.

O controle desses prazos será viabilizado por meio do Termo de Designação (Anexo II deste Manual), a ser preenchido pelo Diretor e assinado por todos os membros designados pelo Inspetor para compor a equipe.

O Termo de Designação contém:

- a) identificação do Processo;
- b) identificação dos ACE's designados, apontando-se o coordenador da equipe;
- c) tempo destinado à instrução, com o prazo final para a instrução fixado pelo Diretor (ou o prazo normativo caso nenhum prazo tenha sido fixado);
- d) assinatura de todos os membros da equipe;
- e) controle de eventuais reinstruções do Processo;
- f) controle de eventuais suspensões de prazos.

Terminada a instrução, a data de conclusão deve ser registrada nesse Termo.

A indicação da equipe deverá observar o que dispõe o item 3.3, Título I, deste Manual.



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
EQUIPE DE AUDITORIA	CAPÍTULO II	
APRESENTAÇÃO DA EQUIPE	SEÇÃO	PÁGINA
	2.4	1/1

2.4 Apresentação da equipe

Os integrantes da equipe 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 levantamento preliminar de auditoria, 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.



DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
EQUIPE DE AUDITORIA	CAPÍTULO II	
COORDENAÇÃO DA EQUIPE	SEÇÃO	PÁGINA
	2.5	1/1

2.5 Coordenação da equipe

A coordenação da equipe de auditoria deve recair sobre quem tenha, além dos conhecimentos requeridos, experiência em auditorias e capacidade de organização e direção. A indicação do coordenador constará do Termo de Designação da equipe (vide item 2.3, do Título II). 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) a atualização das informações ao Diretor sobre o andamento dos trabalhos;
- e) a organização das pastas corrente e permanente;
- f) o zelo pelo correto preenchimento dos documentos de auditoria, pela adequada instrução do respectivo Processo e pela perfeita correlação entre achados, evidências, conclusões e proposições;
- g) o zelo pelo cumprimento das normas pertinentes.

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



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
EQUIPE DE AUDITORIA	CAPÍTULO II	
SUPERVISÃO DOS TRABALHOS DA EQUIPE	SEÇÃO	PÁGINA
	2.6	1/2

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 ACE.

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 documentos de auditoria;
- 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 ACE.

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

O visto do supervisor nos produtos da etapa de planejamento (Matriz de Planejamento, Cronograma e 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



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
EQUIPE DE AUDITORIA	CAPÍTULO II	
SUPERVISÃO DOS TRABALHOS DA EQUIPE	SEÇÃO	PÁGINA
	2.6	2/2

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 Inspetoria, 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 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 documentos de auditoria contenham informações probatórias que fundamentem adequadamente todas as conclusões e proposições;
- e) a equipe de auditoria atinja os objetivos estabelecidos;
- f) o Relatório de Auditoria contenha todas as conclusões e proposições pertinentes.



DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PAPÉIS DE TRABALHO	CAPÍTULO III	
CONCEITO	SEÇÃO	PÁGINA
	3.1	1/1

Capítulo III

3. DOCUMENTOS DE AUDITORIA

3.1 Conceito

Os documentos de auditoria correspondem aos registros dos procedimentos adotados, dos testes realizados, das informações obtidas e das conclusões alcançadas ao longo de todas as etapas do processo de auditoria. Para tanto, podem ser empregados os mais diversos meios de registro, como formulários, folhas, fotos, áudio etc., tanto em papel como em meio digital. Os documentos de auditoria, também conhecidos como papéis de trabalho, constituem o suporte de toda a atividade desenvolvida pelo auditor e são de propriedade exclusiva do Tribunal de Contas do DF.



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PAPÉIS DE TRABALHO	CAPÍTULO III	
CONTEÚDO	SEÇÃO	PÁGINA
	3.2	1/1

3.2 Conteúdo

Deve-se documentar todas as etapas do processo de auditoria, notadamente a obtenção de evidências, visando fundamentar os achados e a conclusão da auditoria e comprovar que a auditoria foi executada de acordo com o planejamento e com as normas aplicáveis.

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

Objetivando garantir a continuidade das atividades de auditoria e a responsabilidade pelos trabalhos feitos, os documentos de auditoria que registram as análises e testes devem conter a conclusão do auditor responsável pela sua elaboração.



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PAPÉIS DE TRABALHO	CAPÍTULO III	
PROPÓSITOS	SEÇÃO	PÁGINA
	3.3	1/1

3.3 Propósitos

Os documentos de auditoria têm o propósito de:

- 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;
- f) permitir o registro histórico dos métodos adotados;
- g) servir de guia para auditorias ou inspeções subsequentes;
- h) fornecer instrumentos para que os trabalhos possam ser avaliados e revisados por pessoa independente, devidamente qualificada;
- i) propiciar melhor controle e padronização dos trabalhos, contribuindo para a eficiência administrativa e operacional das unidades de auditoria;
- j) servir como fonte de informações para responder a consultas da entidade auditada ou de quaisquer outros interessados;
- k) comprovar a observância pelos auditores às normas de auditoria em processos de apuração ou responsabilização administrativa, disciplinar, profissional e judicial;
- l) contribuir para o desenvolvimento profissional dos auditores, mediante indução da correta aplicação dos procedimentos e técnicas de auditoria;
- m) facilitar a execução satisfatória das tarefas delegadas;
- n) favorecer a continuidade dos trabalhos quando da substituição de membros da equipe de auditoria.



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PAPÉIS DE TRABALHO	CAPÍTULO III	
ATRIBUTOS	SEÇÃO	PÁGINA
	3.4	1/1

3.4 Atributos

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

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



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PAPÉIS DE TRABALHO	CAPÍTULO III	
CUIDADOS NA PREPARAÇÃO	SEÇÃO	PÁGINA
	3.5	1/1

3.5 Cuidados na preparação

- a) o documento de auditoria deve ser provido de cabeçalho com identificação do seu código, do Tribunal, do nº do Processo, do objeto da fiscalização e da numeração de páginas no formato “nº página/total de páginas”;
- b) os documentos disponibilizados por terceiros e transformados em documentos de auditoria deverão ser identificados com as informações referidas na alínea anterior e a indicação do responsável por sua elaboração;
- c) os documentos de auditoria produzidos por terceiros, registros de áudio, vídeo e foto, quando manipulados, deverão ter seus originais preservados e identificados;
- d) o documento de auditoria deverá conter identificação dos responsáveis por seu preenchimento e por sua revisão e a data de preenchimento;
- e) as fontes dos dados apresentados devem ser mencionadas;
- f) os documentos de auditoria devem ainda conter: notas explicativas com esclarecimentos sobre o seu conteúdo, sempre que necessário; campo para referência a outro documento de auditoria, quando for o caso; e identificação dos símbolos e abreviaturas utilizadas;
- g) o tempo gasto para a realização do procedimento registrado no documento de auditoria deve ser mencionado, sempre que possível.

Um exemplo de documento de auditoria com os campos requeridos é apresentado no Anexo III deste Manual.



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PAPÉIS DE TRABALHO	CAPÍTULO III	
CODIFICAÇÃO	SEÇÃO	PÁGINA
	3.6	1/1

3.6 Codificação

Todos os documentos de auditoria deverão receber um código alfanumérico sequencial no formato PT00, seguido de uma breve descrição de seu conteúdo.

Exemplo de codificação:

PT04-MatrizPlanejamento

PT53-OficioSecretaria

PT45-NotaAuditoria05

Caso seja necessária a utilização de folhas subsidiárias para registro dos desdobramentos e detalhes da matéria objeto de folha mestra, a codificação deverá ocorrer da seguinte forma:

PT32-BalancoConsolidado (exemplo de codificação de folha mestra)

PT32-1-BalancoFinanceiro (exemplo de codificação de folha subsidiária)

PT32-2-BalancoPatrimonial (exemplo de codificação de folha subsidiária)



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PAPÉIS DE TRABALHO	CAPÍTULO III	
REFERENCIAÇÃO	SEÇÃO	PÁGINA
	3.7	1/1

3.7 Referenciação

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

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

Nas referências externas, basta referenciar o código alfanumérico do documento de auditoria, sem necessidade da descrição.

Exemplo de referenciação:

Externa: na Matriz de Achados (PT45), necessita-se fazer referência a um questionário elaborado e respondido durante a execução da auditoria e que serviu de evidência para o achado. Nesse caso, supondo que o questionário foi nomeado como PT03-QUEST, basta, no campo “Análises e Evidências” da Matriz de Achados, escrever algo como “Questionário (PT03)”.

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



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PAPÉIS DE TRABALHO	CAPÍTULO III	
TIPOS DE PAPEL DE TRABALHO	SEÇÃO	PÁGINA
	3.8	1/1

3.8 Tipos de documentos de auditoria¹

Sendo os documentos de auditoria os principais meios de prova, onde são registradas todas as evidências obtidas pelos auditores, e por existirem diversas transações e entes a serem examinados, encontra-se uma extensa gama de modelos e tipos. Eles podem ser tipificados como:

- a) **elaborados pelo auditor:** documentos de auditoria que registram as evidências obtidas e que são preparados pelo próprio auditor, à medida que analisa os diversos eventos e transações relativos ao ente, programa ou sistema auditado, com o objetivo de ter um registro do serviço por ele executado;
- b) **elaborados por terceiros:** documentos de auditoria que registram as evidências obtidas e que são preparados pelo ente auditado e/ou por terceiros, os quais podem ser subdivididos em:
 - **elaborados por solicitação direta do auditor:** são os documentos de auditoria preparados pelo ente auditado a pedido do auditor e de uso específico para atender a um determinado procedimento de auditoria (ex: cartas de confirmação de terceiros ou circularização, resumo de movimentação de bens permanentes e de dívidas de longo prazo);
 - **elaborados no exercício das atividades do auditado:** todos os demais documentos de auditoria solicitados pelo auditor ao ente auditado, que também são utilizados para registrar ou evidenciar o trabalho executado, suportar as conclusões e fundamentar a opinião.

¹ Bahia - Tribunal de Contas do Estado. Proposta de Anteprojeto Normas de Auditoria Governamental - NAGs: Aplicáveis ao Controle Externo. - Salvador: TCE/BA. 2007, p. 9



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PAPÉIS DE TRABALHO	CAPÍTULO III	
PRINCIPAIS PAPÉIS DE TRABALHO	SEÇÃO	PÁGINA
	3.9	1/1

3.9 Principais documentos de auditoria

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

- a) índice dos documentos de auditoria;
- b) lista de documentos a solicitar;
- c) lista de notas de auditoria;
- d) lista de levantamentos a realizar;
- e) agenda e lista de telefones úteis;
- f) identificação das falhas anteriormente detectadas;
- g) identificação dos programas 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 documentos usados durante a etapa de execução, variam em função do objetivo geral e dos objetivos específicos definidos, da extensão dos testes e das demais características da auditoria, sendo projetados durante a etapa de planejamento, com base nos procedimentos de auditoria.



DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PAPÉIS DE TRABALHO	CAPÍTULO III	
DESTINAÇÃO E GUARDA DOS PAPÉIS DE TRABALHO	SEÇÃO	PÁGINA
	3.10	1/2

3.10 Destinação e guarda dos documentos de auditoria

As informações utilizadas em auditorias são armazenadas em pastas correntes e pastas permanentes. Tudo que não estiver em formato eletrônico deverá ser digitalizado e conferido pelo coordenador e pelo Diretor imediato.

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

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

Na pasta corrente (atualmente no item *papéis de trabalho* do Sistema de Acompanhamento Processual), serão armazenados todos os documentos de auditoria pertinentes à auditoria em curso, como por exemplo:

- 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 com a Matriz de Planejamento.

Ressalta-se que todos os documentos de auditoria que evidenciem os achados e os procedimentos de auditoria e que respaldem a confecção do correspondente Relatório devem ser armazenados na pasta corrente.

Na pasta permanente (atualmente no servidor de arquivos do Tribunal), devem ser armazenadas todas as informações que possam ser utilizadas em mais de uma auditoria e, que se refiram, em geral, ao ente jurisdicionado. Por essa razão, seu conteúdo deve ser constantemente atualizado e estar disponível para acesso amplo. São exemplos de informações a serem armazenadas nessa pasta:

- a) identificação do órgão ou da entidade (nome, natureza jurídica e localização na estrutura governamental);
- b) missão institucional;
- c) legislação e normas (ato de criação, estatuto, regimento interno, portarias etc.);
- d) estrutura organizacional;



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PAPÉIS DE TRABALHO	CAPÍTULO III	
DESTINAÇÃO E GUARDA DOS PAPÉIS DE TRABALHO	SEÇÃO	PÁGINA
	3.10	2/2

- e) áreas de atuação;
- f) rol de responsáveis da entidade e respectivos períodos de gestão;
- g) recursos humanos, distribuídos por unidades administrativas da entidade jurisdicionada;
- h) regime de contratação do pessoal (próprio, contratado, subcontratado);
- i) relatórios de auditorias internas;
- j) decisões sobre as prestações de contas dos três últimos exercícios;
- k) atas de assembleias gerais e de reuniões de diretoria ou de conselho, quando for o caso;
- l) diretrizes governamentais para a área;
- m) deficiências e falhas evidenciadas nas últimas contas, 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;
- q) relatórios de auditorias anteriores.

O prazo para guarda dos documentos de auditoria deverá observar as regras de temporariedade aplicadas no Tribunal.



DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	CAPÍTULO IV	
FINALIDADE	SEÇÃO	PÁGINA
	4.1	1/2

Capítulo IV

4. PLANEJAMENTO DE AUDITORIA

Entende-se por planejamento de auditoria a etapa na qual é definida a estratégia e a programação dos trabalhos de auditoria, estabelecendo a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames, determinando os prazos, as equipes de profissionais e outros recursos necessários para que os trabalhos sejam eficientes, eficazes e efetivos, e realizados com qualidade, no menor tempo e com o menor custo possível.

Todos os trabalhos de auditoria devem ser devidamente planejados, com o objetivo de garantir que a sua execução seja de alta qualidade e que sejam realizados de forma econômica, eficiente, eficaz, efetiva e oportuna.

Ao planejar a auditoria, os auditores devem definir os objetivos, assim como o escopo e a metodologia para alcançá-los. Os objetivos, o escopo e a metodologia da auditoria não são determinados de forma isolada, já que, frequentemente, esses três elementos se sobrepõem. Planejamento é um processo contínuo durante todo o trabalho; portanto, os auditores devem verificar a necessidade de fazer ajustes nos objetivos, no escopo e na metodologia à medida que a auditoria avança.¹

No Planejamento da Auditoria, em particular na elaboração da Matriz de Planejamento, a equipe deverá ponderar a relação custo/benefício dos trabalhos a serem realizados com os objetivos a alcançar e os prazos fixados.

4.1 Finalidade

O planejamento tem por finalidade definir questões essenciais à realização da auditoria, razão pela qual pressupõe adequado conhecimento do ramo

¹ Normas de Auditoria Governamental – Revisão 2003./.— Oficina de la Contraloría General de los Estados Unidos – GAO; Tradução de Pedro Humberto Teixeira Barretto. Revisão de Jayme Baleeiro Neto. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2005.



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	CAPÍTULO IV	
FINALIDADE	SEÇÃO	PÁGINA
	4.1	2/2

de atividade, negócio e práticas operacionais do auditado. Processualmente, o planejamento está situado na etapa de Levantamento Preliminar de Auditoria.

O planejamento organiza-se nas seguintes etapas:

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

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 deverá ser levado ao conhecimento superior mediante o Relatório do Levantamento Preliminar de Auditoria (Anexo IV deste Manual). Depois de aprovado pelo responsável por sua revisão (Diretor, Inspetor ou, eventualmente, Relator, conforme o caso), torna-se documento norteador dos trabalhos de auditoria e base para sua supervisão, revisão e controle pelo TCDF.

Quando verificada a inviabilidade da realização da auditoria, o Relatório do Levantamento Preliminar de Auditoria deverá ser instruído com as devidas motivações e eventuais proposições.

Alterações no Plano de Auditoria promovidas pela Chefia deverão observar o que dispõe o tópico 3.2, Título I, deste Manual.



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	CAPÍTULO IV	
CONHECIMENTO DO OBJETO	SEÇÃO	PÁGINA
	4.2	1/3

4.2 Conhecimento do objeto

Ao final desta etapa, os auditores devem estar aptos a redigir os seguintes campos do Plano de Auditoria:

- a) **apresentação:** indicação do tipo de procedimento¹ (auditoria de regularidade, auditoria operacional ou inspeção), do nome do órgão ou entidade, do ato administrativo que motivou a realização da auditoria (PGA, denúncia, representação etc.) e do período da sua realização;
- b) **identificação do objeto:** identificação do órgão ou entidade auditada (órgão, entidade, programa, sistema, serviço etc.), do gestor responsável, dos dados orçamentários e de outros dados que se entendam como relevantes para a caracterização do objeto;
- c) **contextualização:** breve histórico sobre o objeto auditado, o ambiente em que se insere, sua missão etc.; relação e descrição das fiscalizações anteriores; pontos fundamentais da denúncia, da representação ou do ato que motivou a realização da auditoria.

Assim, esta etapa consiste na obtenção de informações básicas necessárias ao conhecimento e compreensão da entidade ou programa a ser auditado, incluindo os aspectos legais, operacionais e administrativos, em especial:

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

Os levantamentos são realizados, na sua maior parte, no órgão auditado e complementados mediante 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.

Recomenda-se dividir o objeto em componentes menores, tais como:

¹ Pode ser uma auditoria de regularidade, uma auditoria operacional ou uma inspeção. Classificações adicionais podem ser dadas, como a qualificação de auditoria de obras, auditoria de TI, avaliação de programas etc.



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	CAPÍTULO IV	
CONHECIMENTO DO OBJETO	SEÇÃO	PÁGINA
	4.2	2/3

unidade organizacional, funções, origem ou aplicação de recursos, natureza de despesas ou receitas etc.

Delimitados os componentes, pode-se dar início à coleta das informações básicas ao conhecimento e compreensão do objeto. Entre as informações necessárias, destacam-se as seguintes:

- a) a natureza do objeto, sua missão, políticas, legislação aplicável, estrutura administrativa e linhas de responsabilidade e delegação de função;
- b) os objetivos declarados e as metas estabelecidas;
- c) os recursos (orçamentários, financeiros, humanos e materiais) colocados à disposição do administrador;
- d) as atividades operacionais e administrativas relevantes, seus controles administrativos (gerenciais) e contábeis, bem como seus sistemas (ou sistemáticas) de suporte;
- e) os produtos gerados, bens e serviços, e os respectivos quantitativos;
- f) os resultados físicos (metas) e financeiros apurados nos últimos exercícios;
- g) os critérios de avaliação de desempenho porventura utilizados pela entidade ou por outras congêneres;
- h) 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 podem ser obtidas diretamente na entidade auditada ou relacionada ao objeto auditado e por outros meios, como na pasta permanente ou em sistema informatizado. Como fontes de informação, podem-se listar, entre outras, as seguintes:

- a) leis e regulamentos;
- b) ato de constituição;
- c) estatuto social, regimento interno ou equivalentes, organogramas etc.;
- d) atos de delegação de competência;
- e) manuais, rotinas e procedimentos;
- f) demonstrações contábeis, orçamentárias e relatórios gerenciais



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	CAPÍTULO IV	
CONHECIMENTO DO OBJETO	SEÇÃO	PÁGINA
	4.2	3/3

utilizados pela administração;

- g) entrevistas com dirigentes e gerentes;
- h) revistas especializadas e literatura técnica;
- i) publicações externas, internas e materiais de orientação;
- j) informações disponíveis na *Internet*;
- k) observações do ambiente de trabalho;
- l) relatórios de auditorias anteriores, realizadas por auditores internos, externos e pelo próprio 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:

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



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	CAPÍTULO IV	
IDENTIFICAÇÃO DAS ÁREAS/PONTOS POTENCIALMENTE SIGNIFICANTES	SEÇÃO	PÁGINA
	4.3	1/1

4.3 Identificação das áreas/pontos potencialmente significantes

Esta etapa consiste em avaliar, com caráter prospectivo, áreas/pontos da auditada significantes para o controle externo, ou seja, identificar os pontos fortes e fracos, as ameaças e as oportunidades inerentes ao objeto da auditoria.

Essa avaliação, juntamente com o conhecimento obtido na etapa anterior, deverá levar à compreensão da estrutura do objeto, contribuindo para o estabelecimento do objetivo geral, quando não previamente definido, do escopo e para a elaboração das questões que deverão nortear a auditoria. Ao término, a equipe poderá decidir pela viabilidade do trabalho proposto.

A identificação de áreas/pontos potencialmente significantes 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 auditor deverá informar literalmente esse fato e transcrever as justificativas apresentadas pelas chefias.



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	CAPÍTULO IV	
DEFINIÇÃO DOS DESTINATÁRIOS DO RELATÓRIO DE AUDITORIA	SEÇÃO	PÁGINA
	4.4	1/1

4.4 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(s) qual(is) se vincula o objeto da fiscalização.

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

Nesses casos, todos que possam ter interesse no conteúdo do Relatório devem ser identificados e considerados no planejamento da auditoria. Proposta de divulgação a esses interessados deve ser realizada ao término dos trabalhos.

Entre os possíveis destinatários estão: o Poder Legislativo, o Ministério Público do DF e Territórios, os meios de comunicação (imprensa), os sindicatos, as associações, as organizações da sociedade civil, os conselhos profissionais (CRC, CREA, CRM etc.) e a população em geral.

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



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	CAPÍTULO IV	
DEFINIÇÃO DO OBJETIVO GERAL DE AUDITORIA	SEÇÃO	PÁGINA
	4.5	1/1

4.5 Definição do objetivo geral de auditoria

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

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

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



DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	CAPÍTULO IV	
DEFINIÇÃO DOS OBJETIVOS ESPECÍFICOS	SEÇÃO	PÁGINA
	4.6	1/1

4.6 Definição dos objetivos específicos

Os objetivos específicos são as questões de auditoria e estão vinculadas ao objetivo geral da auditoria.

A título de exemplo, podem-se citar, a partir do objetivo geral de *avaliar o acesso da população aos serviços públicos de saúde*, os seguintes objetivos específicos:

- a) *O tempo médio de espera por consultas na rede pública de saúde é elevado?*
- b) *Os recursos humanos disponíveis são qualificados e suficientes para o atendimento da demanda?*
- c) *Os recursos materiais disponíveis são adequados e suficientes para o atendimento da demanda?*

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

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

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

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



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	CAPÍTULO IV	
DELIMITAÇÃO DO ESCOPO	SEÇÃO	PÁGINA
	4.7	1/1

4.7 Delimitação do escopo

O escopo deve ser definido levando-se em conta o objetivo geral e consiste na clara definição:

- a) da abrangência: áreas, controles, sistemas, atividades e práticas que serão auditados;
- b) do período em exame.
- c) da extensão dos procedimentos de auditoria que serão realizados, nos termos da tabela 1 do item 4.9.



DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	CAPÍTULO IV	
AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO	SEÇÃO	PÁGINA
	4.8	1/10

4.8 Avaliação do controle interno

4.8.1 Conceito de controle interno

Segundo a Entidade de Fiscalização Superior dos Estados Unidos, o controle interno, referido com frequência como controles administrativos em sentido amplo, inclui o plano da organização, os métodos e procedimentos adotados pela Administração para cumprir suas finalidades, objetivos e metas. O controle interno inclui o processo de planejar, organizar, dirigir e controlar as operações do programa, assim como os sistemas para medir, informar e monitorar seu desempenho. O controle interno também serve como a primeira linha de defesa para salvaguardar os ativos e prevenir e detectar erros, fraudes e violações a leis, regulamentos, cláusulas ou condições de contratos e de convênios de subvenção.¹

Segundo O *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* - COSO, em sua publicação denominada “*Internal Control – Integrated Framework*”², controle interno consiste em um processo conduzido pelo conselho de administração, pela administração e pelo corpo de empregados de uma organização, com a finalidade de possibilitar uma garantia razoável quanto à realização dos objetivos nas categorias a seguir identificadas:

- a) **eficácia e eficiência das operações:** esta categoria está relacionada com os objetivos básicos da entidade, inclusive com os objetivos e metas de desempenho e rentabilidade, bem como da segurança e qualidade dos ativos;
- b) **confiabilidade das demonstrações financeiras:** exatidão, integridade e confiabilidade dos registros financeiros e contábeis;
- c) **conformidade com leis e regulamentos:** aderência às normas administrativas, às políticas da empresa e à legislação à qual está subordinada.

De acordo, ainda, com a referida publicação do COSO, a estrutura do controle interno divide-se em cinco componentes que se inter-relacionam. São eles:

¹ Normas de Auditoria Governamental – Revisão 2003./.— Oficina de la Contraloría General de los Estados Unidos – GAO; Tradução de Pedro Humberto Teixeira Barretto. Revisão de Jayme Baleeiro Neto. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2005.

² Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. *Internal Control – Integrated Framework*. 1994



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	CAPÍTULO IV	
AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO	SEÇÃO	PÁGINA
	4.8	2/10

Ambiente de Controle

É a consciência de controle da entidade, sua cultura de controle. O Ambiente de Controle é efetivo quando as pessoas da entidade sabem quais são suas responsabilidades, os limites de sua autoridade e se têm a consciência, a competência e o comprometimento de fazerem o que é correto da maneira correta. Ambiente de Controle envolve competência técnica e compromisso ético; é um fator intangível, essencial à efetividade dos controles internos. A postura da alta administração desempenha papel determinante neste componente. Ela deve deixar claro para seus comandados quais são as políticas, os procedimentos, o Código de Ética e o Código de Conduta a serem adotados. Essas definições podem ser feitas de maneira formal ou informal; o importante é que sejam claras aos funcionários da organização. As funções principais do Controle Interno estão relacionadas ao cumprimento dos objetivos da entidade. Portanto, a existência de objetivos e metas é primordial para a existência dos controles internos. Se a entidade não tem objetivos e metas claros, não há necessidade de controles internos.

Avaliação e gerenciamento dos riscos

É a identificação e análise dos riscos associados ao não cumprimento das metas e dos objetivos operacionais, de informação e de conformidade. Este conjunto forma a base para definir como os riscos serão gerenciados. Os administradores devem definir os níveis de riscos operacionais, de informações e conformidade que estão dispostos a assumir. A avaliação de riscos é uma responsabilidade da administração, mas cabe à Auditoria Interna fazer uma avaliação própria dos riscos, confrontando-a com a avaliação feita pelos administradores. A identificação e o gerenciamento dos riscos é uma ação proativa, que permite evitar surpresas desagradáveis.

Atividade de controle

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

Informação e comunicação

A comunicação é o fluxo de informações dentro de uma organização, entendendo que esse fluxo ocorre em todas as direções — dos níveis hierárquicos superiores aos inferiores, dos níveis inferiores aos superiores,



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	CAPÍTULO IV	
AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO	SEÇÃO	PÁGINA
	4.8	3/10

e comunicação horizontal entre níveis hierárquicos equivalentes.

Monitoramento

É a avaliação dos controles internos ao longo do tempo; ele é o melhor indicador para saber se estão sendo efetivos ou não. É feito tanto pelo acompanhamento contínuo das atividades quanto por avaliações pontuais, tais como autoavaliação, revisões eventuais e auditoria interna. A função do monitoramento é verificar se os controles internos são adequados e efetivos. Controles adequados são aqueles em que os cinco elementos do controle (ambiente, avaliação de riscos, atividades de controle, informação e comunicação, e monitoramento) estão presentes e funcionando conforme o planejado. Controles são eficientes quando a alta administração tem razoável certeza:

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

O controle interno, portanto, é responsabilidade de todos.

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

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

4.8.2 Identificação e avaliação dos controles

Nesta etapa, deve-se obter a compreensão do controle interno que seja



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	CAPÍTULO IV	
AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO	SEÇÃO	PÁGINA
	4.8	4/10

significativa para os objetivos da auditoria e levar em consideração se procedimentos específicos de controle interno foram apropriadamente projetados e implementados.

Não se busca aqui evidenciar irregularidades, mas sim fragilidades que possam influir nos mecanismos de prestação de contas e de gestão.

A avaliação deverá considerar os seguintes quesitos:

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

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

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

4.8.2.1 Levantamento das rotinas, funções e sistemas³

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

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

³ Caso não haja manuais de rotinas e procedimentos ou como procedimento complementar necessário.



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	CAPÍTULO IV	
AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO	SEÇÃO	PÁGINA
	4.8	5/10

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

- a) revisão das normas, rotinas e procedimentos dos setores escolhidos, caso estejam documentadas, com vistas, inclusive, a subsidiar a entrevista;
- b) entrevista com o responsável pelo setor, com o fito de:
 - consignar, em documento de auditoria, as atividades realizadas pelo setor (caso não estejam registradas), para melhor compreendê-las e revisá-las; entre os pontos a serem documentados destacam-se:
 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 documento de auditoria, 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, seguindo estas etapas:
 - selecionar, por amostragem, um conjunto de registros, processos ou itens representativos das atividades objeto do levantamento, cuja amostra a ser utilizada deverá ser a mínima necessária à confirmação dos procedimentos praticados pelo auditado (ressalta-



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	CAPÍTULO IV	
AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO	SEÇÃO	PÁGINA
	4.8	6/10

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 documento de auditoria 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.

4.8.3 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 proposições necessárias ao seu aperfeiçoamento. Para tanto, é necessário:

- a) avaliar os sistemas de controle em uso, confrontando-os com os princípios de controle interno, legislação, normas, procedimentos e rotinas, para identificar pontos fortes e fracos, em especial no que tange a:
 - 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



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	CAPÍTULO IV	
AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO	SEÇÃO	PÁGINA
	4.8	7/10

vistas 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 os resultados esperados;
 - se são observadas/estabelecidas as linhas de responsabilidade e autorização;
 - se existem procedimentos de revisão e controle;
 - se os servidores estão adequadamente capacitados;
 - se as rotinas e os procedimentos estão adequadamente normatizados;
 - se há aderência aos sistemas preestabelecidos pela administração;
 - se as informações de cunho gerencial são suficientes e disponibilizadas tempestivamente;
 - se as informações gerenciais são confiáveis;
 - se os controles internos existentes são suficientes e adequados ao atendimento das “relações de *accountability*”;
- 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.



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	CAPÍTULO IV	
AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO	SEÇÃO	PÁGINA
	4.8	8/10

Tendo por referência o preconizado pelo COSO, indica-se, a título de ilustração, os seguintes itens de verificação⁴:

- em relação ao ambiente interno, avaliar, por exemplo:
 1. se a alta administração do objeto auditado desenvolveu uma declaração corporativa de valores éticos, disseminando-a entre seu corpo funcional;
 2. se os servidores/funcionários possuem a sensação de que estão sendo controlados;
 3. se os servidores/funcionários conhecem suas responsabilidades e a função de seus serviços;
 4. se há um plano adequado de treinamento;
 5. se os servidores/funcionários sabem qual o padrão de conduta e ética a ser seguido;
 6. se são tomadas as ações corretivas disciplinares devidas quando o servidor/funcionário não agir de acordo com os padrões de conduta e comportamento esperados ou de acordo com as políticas e procedimentos recomendados;
- em relação à avaliação de risco, avaliar, por exemplo:
 1. se o objeto auditado tem missão definida e se as metas e objetivos estão formalizados;
 2. se são conhecidos e geridos os riscos em nível de dependência e setor;
 3. se são conhecidos e geridos os riscos em nível de processo;
- em relação ao ambiente de controle, avaliar, por exemplo, a existência de:
 1. **alçadas** (prevenção): se existem limites determinados a um servidor/funcionário quanto à possibilidade de este aprovar valores ou assumir posições em nome do objeto auditado;

⁴ Elaborado com base no documento: Auditoria Interna – Roteiro prático para entender os princípios do COSO - *The Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission* sobre CONTROLES INTERNOS, produzidos por: Por: Luiz Eduardo Alves Ferreira (redação), Alceu Norberto Valente (revisão) e Fernando Asato (revisão).

http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=contabilidade_internacional-coso em 22.10.2009



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	CAPÍTULO IV	
AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO	SEÇÃO	PÁGINA
	4.8	9/10

2. **autorizações** (prevenção): se o objeto auditado determina as atividades e transações que necessitam de aprovação de um supervisor para que sejam efetivadas (a aprovação de um supervisor, de forma manual ou eletrônica, significa que ele verificou e validou a atividade ou transação e assegurou que ela está em conformidade com as políticas e os procedimentos estabelecidos; os responsáveis pela autorização devem verificar a documentação pertinente, questionar itens pouco usuais e assegurar-se de que as informações necessárias à transação foram checadas, antes de darem sua autorização);
3. **conciliação** (detecção): se é realizada a confrontação da mesma informação com dados vindos de bases diferentes, adotando as ações corretivas quando necessário;
4. **revisões de desempenho** (detecção): se é realizado acompanhamento de uma atividade ou processo, para avaliação de sua adequação e/ou desempenho, em relação às metas, aos objetivos traçados e aos *benchmarks*, assim como o acompanhamento contínuo do mercado, de forma a antecipar mudanças que possam impactar negativamente a entidade;
5. **segurança física** (prevenção e detecção): se os valores de uma entidade estão sendo protegidos contra uso, compra ou venda não autorizados (um dos melhores controles para proteger ativos é a segurança física, que compreende controle de acessos, controle de entrada e saída de funcionários e materiais, senhas para arquivos eletrônicos, *callback* para acessos remotos, criptografia e outros; incluem-se, neste controle, os processos de inventário dos itens mais valiosos para a entidade);
6. **segregação de funções** (prevenção): se há segregação de funções (a segregação é essencial para a efetividade dos controles internos; ela reduz tanto o risco de erros humanos quanto o risco de ações indesejadas) — contabilidade e conciliação, informação e autorização, custódia e inventário, contratação e pagamento, administração de recursos próprios e de terceiros, normatização (gerenciamento de riscos) e fiscalização (auditoria) devem estar segregadas entre funcionários;



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	CAPÍTULO IV	
AVALIAÇÃO DO CONTROLE INTERNO	SEÇÃO	PÁGINA
	4.8	10/10

7. **sistemas informatizados** (prevenção e detecção): se há controles feitos por sistemas informatizados, os quais se dividem em dois tipos:
- **controles gerais**: pressupõem os controles nos centros de processamento de dados e na aquisição, desenvolvimento e manutenção de programas e sistemas;
 - **controles de aplicativos**: são existentes nos aplicativos corporativos, que têm a finalidade de garantir a integridade e a veracidade dos dados e das transações;
8. **normatização interna** (prevenção): se há definição, de maneira formal, das regras internas necessárias ao funcionamento da entidade (as normas devem ser de fácil acesso para os funcionários da organização e devem definir responsabilidades, políticas corporativas, fluxos operacionais, funções e procedimentos);
- em relação à informação e comunicação, avaliar, por exemplo:
 1. se o gestor do objeto auditado, em particular as instâncias tomadoras de decisão, obtém as informações que necessita de maneira prática e tempestiva;
 2. se o gestor do objeto auditado obtém informações importantes para avaliação dos riscos internos e externos;
 3. se o gestor do objeto auditado tem conseguido obter informações de desempenho, ou seja, que permitam saber se os objetivos operacionais, de informação e conformidade estão sendo atingidos;
 4. se o gestor do objeto auditado identifica, captura, processa e comunica as informações necessárias a seus clientes e fornecedores em tempo hábil e de maneira prática.



DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	CAPÍTULO IV	
ESTABELECIMENTO DO RISCO DE AUDITORIA	SEÇÃO	PÁGINA
	4.9	1/4

4.9 Estabelecimento do Risco de Auditoria

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

O **Risco Inerente – RI** é aquele que decorre da própria natureza da operação, independentemente da existência de controle. A susceptibilidade de ocorrência de erro ou irregularidade decorre da natureza do negócio, dos componentes e dos sistemas de informações. O Risco Inerente deve ser avaliado sem levar em consideração a existência de controles na instituição, como se depreende do conceito de José Perez Júnior Hernandez:

“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.”¹

Para o estabelecimento do Risco Inerente, é preciso levar em consideração a materialidade, que consiste na magnitude de uma incorreção ou erro de informação, cujo efeito, se conhecido pelo usuário, provavelmente modificaria ou afetaria suas conclusões. Por isso, é pertinente estabelecer o valor da materialidade, ou seja, o valor de erro máximo, cuja ocorrência, na opinião do auditor, não implica em 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.

O valor de materialidade é empregado nas empresas de auditoria, bem assim em instituições de controle governamental, tais como, o Government Accountability Office – GAO (EUA) e o National Audit Office – NAO (Reino Unido). 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.

¹ HERNANDES, José Perez Junior. Auditoria das Demonstrações Contábeis: Normas e Procedimentos. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1998. p.39.



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	CAPÍTULO IV	
ESTABELECIMENTO DO RISCO DE AUDITORIA	SEÇÃO	PÁGINA
	4.9	2/4

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.

Outro ponto a ser considerado no Risco Inerente, notadamente em auditorias não contábeis, diz respeito à relevância, que consiste na importância de um fato em relação ao objeto da auditoria.

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

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

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

Dentro da avaliação do Risco de Detecção, deve-se considerar se os critérios estabelecidos são de fato razoáveis, atingíveis e pertinentes, posto que sua inadequação 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 pode ser representado pela equação:

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

A análise do risco é procedimento contínuo, devendo ser refeita a cada fase do processo de auditoria. Conseqüentemente, pode-se afirmar que existirão tantas análises quantos forem os procedimentos levados a efeito. Logo, os Riscos de Auditoria podem ser identificados como RA_1 , RA_2 , RA_3 ... RA_n , à medida que



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	CAPÍTULO IV	
ESTABELECIMENTO DO RISCO DE AUDITORIA	SEÇÃO	PÁGINA
	4.9	3/4

forem reavaliados ao longo do processo de auditoria. Obviamente, para cada novo RI, RC ou RD haverá novos RAs, todos compatíveis com os novos níveis de conhecimento da auditada.

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

Estabelecer os riscos envolvidos permite antever possíveis falhas, mediante a inclusão, na Matriz de Planejamento, de procedimentos com o propósito de minimizar a ocorrência de falhas/impropriedades que possam afetar significativamente os resultados dos trabalhos de auditoria.

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

Esse risco decorre basicamente das seguintes situações:

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

A equipe de auditoria deve estar sempre atenta à materialidade dos valores envolvidos, à relevância e aos possíveis riscos de fraude, levando em conta oportunidades e atitudes individuais que possam permitir sua ocorrência. A tabela seguinte exemplifica a relação entre risco, controles internos e extensão dos testes:



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	CAPÍTULO IV	
ESTABELECIMENTO DO RISCO DE AUDITORIA	SEÇÃO	PÁGINA
	4.9	4/4

Tabela 1 - ANÁLISE DA EXTENSÃO DOS TESTES DE AUDITORIA		
Risco Inerente	Controle Interno	Grau de Testes 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



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	CAPÍTULO IV	
DEFINIÇÃO DO PERFIL DA EQUIPE	SEÇÃO	PÁGINA
	4.10	1/1

4.10 Definição do perfil da equipe

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

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

Sobre a equipe de auditoria, veja o tópico 2 do Título II deste Manual.



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	CAPÍTULO IV	
RECURSOS NECESSÁRIOS	SEÇÃO	PÁGINA
	4.11	1/1

4.11 Recursos necessários

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

A indicação de recursos não usuais (viagens, cursos específicos, material bibliográfico e tecnológico, consultores) ou não disponíveis na Divisão tem por objetivo a adoção de providências tendentes a suprir essas necessidades em tempo hábil.



DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	CAPÍTULO IV	
ELABORAÇÃO DA MATRIZ DE PLANEJAMENTO	SEÇÃO	PÁGINA
	4.12	1/11

4.12 Elaboração da 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, devem ser considerados a abordagem a ser utilizada, o escopo e a extensão dos testes, os riscos de auditoria e os componentes a serem verificados. Deverá conter, ainda, a explicitação formal dos procedimentos de auditoria a serem aplicados, com intuito de obter evidências suficientes e adequadas que possibilitem formar opinião acerca da questão de auditoria.

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

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

- a) a identificação dos itens de verificação;
- b) a revisão dos critérios de auditoria antes definidos e, também, a definição de critérios de auditoria de caráter mais analítico;
- c) a especificação da natureza das evidências a serem obtidas, dos procedimentos para sua coleta e análise, bem como dos testes a serem realizados.

A Matriz de Planejamento deverá conter os seguintes campos:

- a) objetivo do trabalho (geral);
- b) questões de auditoria, identificadas pelo código QA seguido da numeração correspondente e acompanhadas de sua descrição (são os objetivos específicos);
- c) itens de verificação (os possíveis achados);
- d) critérios a serem utilizados;



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	CAPÍTULO IV	
ELABORAÇÃO DA MATRIZ DE PLANEJAMENTO	SEÇÃO	PÁGINA
	4.12	2/11

- e) informações requeridas e a respectiva fonte;
- f) procedimentos de auditoria, acompanhados, se for o caso, da base de seleção e tamanho da amostra;
- g) técnicas utilizadas para obtenção e tratamento das informações;
- h) limitações.

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

- a) encarregado pelos procedimentos;
- b) dias úteis para a realização do procedimento;
- c) referência ao documento de auditoria em que 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, proporcionar 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 V. A seguir, são tecidos comentários para cada um de seus campos.

4.12.1 Objetivo geral

O objetivo geral da auditoria deve observar o disposto no tópico 4.5 do Título II deste Manual.



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	CAPÍTULO IV	
ELABORAÇÃO DA MATRIZ DE PLANEJAMENTO	SEÇÃO	PÁGINA
	4.12	3/11

4.12.2 Questões de auditoria

As questões de auditoria devem ser elaboradas conforme o tópico 4.6 do Título II deste Manual.

4.12.3 Itens de verificação

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

Quando se avaliar um item de verificação e a situação encontrada (condição) não atender o critério de auditoria, ficará caracterizado um achado. Por isso é importante, na sua formulação, observar o disposto sobre achados de auditoria no tópico 5.3.1, do Capítulo V.

4.12.4 Identificação dos critérios de auditoria

Os critérios de auditoria são parâmetros balizadores da avaliação das práticas administrativas e 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 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 desses, os critérios de auditoria serão fixados pela equipe ou buscados em fontes externas à Administração. Nesse caso, será avaliada a necessidade de serem discutidos com o auditado e com especialistas, para fins de validação de sua aplicação.

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



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	CAPÍTULO IV	
ELABORAÇÃO DA MATRIZ DE PLANEJAMENTO	SEÇÃO	PÁGINA
	4.12	4/11

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

4.12.4.1 Características dos critérios de auditoria

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

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



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	CAPÍTULO IV	
ELABORAÇÃO DA MATRIZ DE PLANEJAMENTO	SEÇÃO	PÁGINA
	4.12	5/11

critérios significativos tenham sido identificados.

Critérios eficazes e úteis respondem a duas premissas:

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

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

4.12.4.2 Fontes dos critérios de auditoria

Os critérios de auditoria podem ser obtidos das seguintes fontes:

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

À vista do conceito de *accountability*, compete ao auditado 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 base nas características antes citadas, como também nos mecanismos de controle, mensuração, avaliação e registro utilizados pela auditada, de forma a lhes dar validade.



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	CAPÍTULO IV	
ELABORAÇÃO DA MATRIZ DE PLANEJAMENTO	SEÇÃO	PÁGINA
	4.12	6/11

4.12.4.3 Natureza dos critérios de auditoria

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

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

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

4.12.5 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 de auditoria.

A avaliação de cada item de verificação pode requerer um conjunto de



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	CAPÍTULO IV	
ELABORAÇÃO DA MATRIZ DE PLANEJAMENTO	SEÇÃO	PÁGINA
	4.12	7/11

informações.

Para cada informação, deve-se listar a respectiva fonte na qual 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.

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

4.12.6 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:

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

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

- a) **de procedimento:** consiste em selecionar uma operação e acompanhar o seu fluxo ao longo de todo o seu processamento e controle, de forma a assegurar e confirmar o entendimento do auditor sobre o sistema — aplica-se comumente na documentação e avaliação de controles internos;
- b) **de observância:** são os testes destinados a obter razoável, embora não absoluta, segurança de que os controles internos, nos quais o controle externo se apoia, estão funcionando adequadamente ou seja, visa a avaliação da confiabilidade do sistema de controle interno. São conhecidos, também, como testes de controle;
- c) **comprobatórios:** são os exames que visam a obtenção de evidências



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	CAPÍTULO IV	
ELABORAÇÃO DA MATRIZ DE PLANEJAMENTO	SEÇÃO	PÁGINA
	4.12	8/11

quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelo sistema contábil, administrativo ou operacional do auditado. Esses exames são também conhecidos como testes substantivos.

4.12.7 Técnicas de auditoria

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

- 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 ao destinatário, em papel timbrado, a remessa dos dados para a referida equipe e pode ser positivo ou negativo:
 - **pedido de confirmação positivo:** quando é necessária resposta da pessoa de quem se quer obter confirmação formal; pode ser: branco (quando não constam valores) e preto (quando solicitada a confirmação de saldos e valores em determinada data) — ex.: solicitação de saldo de conta bancária, confirmação de bens em poder de terceiros;
 - **pedido de confirmação negativo:** quando não é necessária resposta de quem se quer obter confirmação formal — a omissão de resposta é tida como confirmação;
- c) **revisão analítica:** consiste na realização de análises comparativas, envolvendo o emprego de indicadores de desempenho, econômico-financeiros, quocientes, quantidades absolutas ou outros meios e objetivando avaliar o comportamento de valores significativos com vistas à identificação de situação ou tendências atípicas;
- d) **exame dos documentos originais:** comprovação, por meio de documentos originais e não de cópias, da autenticidade de atos e fatos de interesse da auditoria (ex.: exame de notas fiscais, exame dos termos de contrato devidamente assinados); quem procede ao exame dos documentos originais deve atentar para:



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	CAPÍTULO IV	
ELABORAÇÃO DA MATRIZ DE PLANEJAMENTO	SEÇÃO	PÁGINA
	4.12	9/11

- **autenticidade:** comprovação de que o documento é autêntico e, portanto, merece fé;
 - **normalidade:** constatação de que o documento se refere a ato compatível com a atividade do órgão ou entidade;
 - **aprovação:** verificação de que o documento foi assinado ou aprovado por servidor competente;
 - **registro:** verificação de que o registro da ação da qual resultou o documento foi feito de modo adequado e lançado contabilmente, quando for o caso;
- e) **conferência de cálculos:** verificação de que as operações matemáticas estão corretas (ex.: cálculo de juros, cálculo de proventos de aposentadoria, cálculo do preço total de etapa de obra com base em preço unitário);
- f) **exame de registros:** constatação da veracidade das informações por meio de exames em livros de controle, relatórios, mapas, demonstrativos, registros informatizados etc. (ex.: verificação de registros de consumo de combustível);
- g) **entrevista:** investigação por meio de perguntas e respostas (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);
- h) **correlação das informações obtidas:** técnica pela qual se verifica a fidedignidade dos registros principais por meio do exame dos registros auxiliares que dão suporte àqueles ou como o uso de outras fontes de informação independentes — é empregado para obtenção de evidências de confirmação (ex.: exame do registro auxiliar de estoques ou dos registros de tombamento de bens patrimoniais);
- i) **observação:** exame visual que pode revelar erros e problemas — depende de argúcia, conhecimentos e experiência de quem realiza a auditoria (ex.: observação de itens obsoletos durante a contagem de estoque ou da consistência na aplicação dos princípios de contabilidade);
- j) **conciliação:** conjunto de procedimentos técnicos utilizados para comparar uma amostra do universo com diferentes fontes de informação, a fim de se certificar da igualdade entre ambas e, quando



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	CAPÍTULO IV	
ELABORAÇÃO DA MATRIZ DE PLANEJAMENTO	SEÇÃO	PÁGINA
	4.12	10/11

for o caso, identificar as causas das divergências constatadas. As fontes-base de confirmação podem ter origem interna ou externa;

- k) reexecução: envolve a execução independente pela equipe de auditoria de procedimentos ou controles que forem originalmente realizados como parte do controle interno do auditado.

4.12.8 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.

4.12.9 Encarregado

Cada procedimento deve ter o auditor 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 consequência, facilitar a supervisão.

Ressalte-se que o encarregado não será necessariamente o único a realizar efetivamente cada procedimento. Trata-se do responsável pela sua realização. Em um procedimento mais complexo e que 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 contratemplos que possam surgir durante a execução, o encarregado pode ser determinado apenas nesta 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.

4.12.10 Dias úteis

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



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	CAPÍTULO IV	
ELABORAÇÃO DA MATRIZ DE PLANEJAMENTO	SEÇÃO	PÁGINA
	4.12	11/11

4.12.11 Referência

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



DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	CAPÍTULO IV	
DEFINIÇÃO DO CRONOGRAMA	SEÇÃO	PÁGINA
	4.13	1/1

4.13 Definição do cronograma

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

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

Deve contemplar, no mínimo, as seguintes etapas:

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



DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
PLANEJAMENTO DE AUDITORIA	CAPÍTULO IV	
ELABORAÇÃO DO PLANO DE AUDITORIA	SEÇÃO	PÁGINA
	4.14	1/1

4.14 Elaboração do Plano de Auditoria

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

O Plano de Auditoria deve observar a seguinte estrutura:

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

Anexo - Matriz de Planejamento

O Plano de Auditoria deve ser aprovado pelo Diretor da Divisão de Auditoria ou pelo Relator a quem o trabalho esteja vinculado. Deve refletir as alterações ocorridas em qualquer fase do trabalho. Todavia, as decisões da equipe de auditoria que acarretarem alterações no objetivo geral, no período em exame e nos prazos finais do trabalho deverão ser justificadas e dependem de aprovação prévia.

Após aprovado, as alterações significativas na Matriz de Planejamento deverão ser revisadas e validadas pelo responsável pela sua aprovação.



DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
EXECUÇÃO DE AUDITORIAS	CAPÍTULO V	
	SEÇÃO	PÁGINA
	5	1/2

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 se pretende designar com esse 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 proporção 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, 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 as questões de auditoria apresentadas e o objetivo geral. 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



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
EXECUÇÃO DE AUDITORIAS	CAPÍTULO V	
	SEÇÃO	PÁGINA
	5	2/2

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.



DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
EXECUÇÃO DE AUDITORIAS	CAPÍTULO V	
OBTENÇÃO DE EVIDÊNCIAS	SEÇÃO	PÁGINA
	5.1	1/2

5.1 Obtenção de evidências

A evidência é a prova coletada, ou conjunto de provas, que permite formar convicção acerca dos itens de verificação, das questões de auditoria e do objetivo geral e deve ser adequada, relevante e razoável para, assim, subsidiar a emissão de opinião. Como tal, não deve haver dúvida quanto à afirmação feita de que o item de verificação se mostra 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 realiza-se por meio da aplicação de testes de observância e substantivos.

A aplicação desses testes acontece, 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.

Erro, Fraude e Irregularidade

Em regra, as normas de auditoria costumam referir-se a erro e fraude, cuja distinção fundamental se baseia no caráter involuntário ou não de um e de outro.

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

O termo fraude, por sua vez, refere-se a ato voluntário, intencional, resultante de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, informações, registros e demonstrações. Existe dolo, pois há intenção de causar algum tipo de dano. A fraude pode ser caracterizada, por exemplo, pelas seguintes práticas:

- a) manipulação, falsificação ou alteração, em todo ou em parte, de documentos, registros e transações;
- b) supressão ou omissão de documentos, registros e transações;



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
EXECUÇÃO DE AUDITORIAS	CAPÍTULO V	
OBTENÇÃO DE EVIDÊNCIAS	SEÇÃO	PÁGINA
	5.1	2/2

- c) acréscimo de documentos, registros e transações sem comprovação;
- d) aplicação de práticas indevidas.

Consoante a Lei Orgânica do Tribunal, a irregularidade alcança tanto atos involuntários como voluntários — ou seja, os erros e as fraudes — que resultem, ou não, em dano ao erário, bem como as omissões praticadas por aquele que, tomando ciência de erro ou fraude, não tenha adotado as providências cabíveis.

A Lei Orgânica do Tribunal menciona, além da irregularidade, a ilegalidade. Para fins deste Manual, conforme parágrafos anteriores, a ilegalidade está contemplada no termo irregularidade.

Identificada a ocorrência de irregularidade que apresente indícios de crime, deverá o Relatório contemplar proposição de encaminhamento da matéria ao Ministério Público do Distrito Federal e Territórios.



DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
EXECUÇÃO DE AUDITORIAS	CAPÍTULO V	
REQUISIÇÃO DE DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES	SEÇÃO	PÁGINA
	5.2	1/2

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, sequencial, 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 e no prazo prefixado, esclarecimento fundamentado acerca 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.

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



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
EXECUÇÃO DE AUDITORIAS	CAPÍTULO V	
REQUISIÇÃO DE DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES	SEÇÃO	PÁGINA
	5.2	2/2

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, devem ser objeto de representação, de acordo com o art. 78, II, da Lei Complementar do DF nº 1/94.



DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
EXECUÇÃO DE AUDITORIAS	CAPÍTULO V	
MATRIZ DE ACHADOS	SEÇÃO	PÁGINA
	5.3	1/8

5.3 Matriz de Achados

A Matriz de Achados é uma forma de organização das informações correspondentes aos achados de auditoria e deve guardar pertinência com a Matriz de Planejamento. Tem por objetivo facilitar a visualização dos resultados, demonstrar a consistência lógica entre os achados, suas causas, seus efeitos, as proposições e benefícios esperados e auxiliar na elaboração do Relatório de Auditoria.

Os seguintes campos 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 VII.

5.3.1 Achados de auditoria

5.3.1.1 Conceito

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

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

5.3.1.2 Requisitos básicos dos achados de auditoria



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
EXECUÇÃO DE AUDITORIAS	CAPÍTULO V	
MATRIZ DE ACHADOS	SEÇÃO	PÁGINA
	5.3	2/8

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.

5.3.1.3 Elementos 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 consequências geradas pelo achado de auditoria (*o resultado*).

5.3.1.4 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 proposições;
- e) realizar estudo dos achados, se possível, por equipe multidisciplinar, de modo a serem examinados sob diversos pontos de vista;



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
EXECUÇÃO DE AUDITORIAS	CAPÍTULO V	
MATRIZ DE ACHADOS	SEÇÃO	PÁGINA
	5.3	3/8

- f) abster-se de críticas sobre decisões ou práticas de funcionários do órgão ou entidade auditada e fundar conclusões e proposições nos resultados ou efeitos das decisões tomadas ou das práticas adotadas;
- g) indicar, quando possível, os efeitos econômicos ou financeiros do ato ou fato objeto do achado.

5.3.1.5 Preenchimento do campo na Matriz

Nas auditorias em geral, a coluna achados da Matriz de Achados deverá ser preenchida com o resultado da avaliação do item de verificação mesmo quando a situação encontrada satisfaça o critério de auditoria. Nesse caso, não é necessário o preenchimento dos demais campos da Matriz.

No caso de auditorias de regularidade, devem constar as situações encontradas que estejam aquém do critério de auditoria estabelecido e nas auditorias operacionais, dependendo de seus objetivos, também deverão constar as situações encontradas que superem o critério de auditoria, caso em que, se viável, os demais campos devem ser preenchidos.

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

5.3.2 Critérios

Os critérios serão aqueles indicados na Matriz de Planejamento.

5.3.3 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. São os elementos que comprovam que a situação encontrada (condição) está ou não de acordo com os critérios. Para dar sustentação aos achados de auditoria, esses elementos devem atender aos requisitos básicos dos achados (5.3.1.2).

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.



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
EXECUÇÃO DE AUDITORIAS	CAPÍTULO V	
MATRIZ DE ACHADOS	SEÇÃO	PÁGINA
	5.3	4/8

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

Quanto à forma, as evidências podem ser classificadas em:

- a) **físicas**: obtêm-se a evidência física quando os auditores inspecionam diretamente, ou observam, pessoas, propriedades ou eventos (pode-se documentar essa evidência em memorando, fotos, desenhos, quadros, mapas ou amostras físicas);
- b) **testemunhais**: obtidas por respostas/declarações de natureza oral ou escrita;
- c) **documentais**: evidência documental consiste em informação de atos praticados, por exemplo, cartas, contratos, registros contábeis, faturas e informação da Administração sobre o desempenho;
- d) **analíticas**: a evidência analítica inclui cálculos, comparações, decomposição da informação em componentes e argumentos racionais.¹

Quanto à fonte, as evidências podem ser classificadas em:

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

Quanto ao tipo, as evidências podem ser classificadas:

- a) pelo tipo de prova que fornece, como:
 - **positivas**: quando a prova obtida dá suporte à conclusão do auditor — é o tipo de prova de menor Risco Inerente;
 - **negativa**: quando a conclusão do auditor decorre da não obtenção de prova positiva de que dada ocorrência/situação não se materializou, ou seja, quando a conclusão do auditor se pautou na

¹ Normas de Auditoria Governamental – Revisão 2003./.— Oficina de la Contraloría General de los Estados Unidos – GAO; Tradução de Pedro Humberto Teixeira Barretto. Revisão de Jayme Baleeiro Neto. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2005. p. 192.



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
EXECUÇÃO DE AUDITORIAS	CAPÍTULO V	
MATRIZ DE ACHADOS	SEÇÃO	PÁGINA
	5.3	5/8

não obtenção de provas positivas que permitissem concluir em sentido contrário ao que se objetiva avaliar (ex: conclusão pela efetividade de um controle interno teve por fundamento a não identificação de situações sugestivas de controle inadequado) — é o tipo de prova de maior Risco Inerente, portanto requer maior cuidado em sua obtenção;

b) pelo que representa:

- **prova primária:** aquela que o auditor considera suficiente, relevante e convincente à comprovação da conclusão alcançada — em dadas situações, pode até dispensar evidências adicionais;
- **prova confirmativa:** trata-se de evidência adicional que confirma a conclusão alcançada por meio da prova primária;
- **prova contraditória:** trata-se de evidência adicional que contradita a prova primária, ou seja, a rejeita — nesse caso, o auditor deverá buscar outras evidências, por meio da extensão dos testes, para confirmar ou refutar a suposta contradição.

O processo de formulação de opinião do profissional de auditoria governamental dependerá, em diferentes graus, da confiança e da qualidade das evidências que obtiver. As fornecidas por terceiros e as obtidas de fontes externas ao ente auditado podem ser mais confiáveis do que aquelas fornecidas por instâncias internas. Também a evidência física é mais confiável do que as informações obtidas mediante entrevistas ou questionários.²

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

5.3.4 Causas

São a origem da diferença entre a situação encontrada (condição) e o critério de auditoria. A identificação precisa das causas é crucial para a elaboração de proposições adequadas e construtivas.

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

² Bahia - Tribunal de Contas do Estado Proposta de Anteprojeto Normas de Auditoria Governamental - NAGs: Aplicáveis ao Controle Externo. - Salvador: TCE/BA. 2007, p. 91.



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
EXECUÇÃO DE AUDITORIAS	CAPÍTULO V	
MATRIZ DE ACHADOS	SEÇÃO	PÁGINA
	5.3	6/8

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

5.3.5 Efeitos

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

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

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

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

- a) as causas e os efeitos estão inter-relacionados;



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
EXECUÇÃO DE AUDITORIAS	CAPÍTULO V	
MATRIZ DE ACHADOS	SEÇÃO	PÁGINA
	5.3	7/8

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

5.3.6 Proposições

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

Ao se formular uma 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 5.5.9 do Título II deste Manual (proposta de encaminhamento – Matriz de Responsabilização). Neste caso, o detalhamento da proposição, a quantificação dos valores e a individualização das responsabilidades deverão estar contemplados na Matriz de Responsabilização.

5.3.7 Benefícios esperados

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

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

Uma vez que a implementação das proposições deve gerar produtos



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
EXECUÇÃO DE AUDITORIAS	CAPÍTULO V	
MATRIZ DE ACHADOS	SEÇÃO	PÁGINA
	5.3	8/8

objetivamente avaliáveis, os benefícios esperados estão relacionados diretamente às transformações que esses produtos promoverão na situação analisada.

5.3.8 Referências

Neste campo, deve ser referenciado o item de verificação da Matriz de Planejamento pertinente.



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
EXECUÇÃO DE AUDITORIAS	CAPÍTULO V	
BOAS PRÁTICAS	SEÇÃO	PÁGINA
	5.4	1/1

5.4 Boas Práticas

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

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

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



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
EXECUÇÃO DE AUDITORIAS	CAPÍTULO V	
MATRIZ DE RESPONSABILIZAÇÃO	SEÇÃO	PÁGINA
	5.5	1/4

5.5 Matriz de Responsabilização

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

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

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

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

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

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

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;



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
EXECUÇÃO DE AUDITORIAS	CAPÍTULO V	
MATRIZ DE RESPONSABILIZAÇÃO	SEÇÃO	PÁGINA
	5.5	2/4

- conduta;
- nexo de causalidade;
- excludentes;
- proposta de encaminhamento.

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

5.5.1 Achados de auditoria

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

5.5.2 Irregularidade

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

5.5.3 Data (ou período) de ocorrência do fato

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

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

5.5.4 Responsável(eis)

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

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



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
EXECUÇÃO DE AUDITORIAS	CAPÍTULO V	
MATRIZ DE RESPONSABILIZAÇÃO	SEÇÃO	PÁGINA
	5.5	3/4

5.5.5 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.

5.5.6 Conduta

Indicação da ação ou omissão, culposa ou dolosa, que deu causa à irregularidade. Em caso de omissão é fundamental a identificação nos autos de documentação (Lei, Estatuto, Regimento etc.) que comprove o dever de agir.

5.5.7 Nexo de causalidade

Evidência de que a ação ou omissão do responsável contribuiu para a irregularidade. A inexistência do nexo de causalidade significa que o agente não pode ser responsabilizado pela irregularidade, não devendo, assim, figurar na Matriz.

5.5.8 Excludentes

O preenchimento do campo é obrigatório nos casos em que houver evidências que permitam a exclusão da responsabilidade do agente.

Entre outros, são exemplos de excludentes:

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

5.5.9 Proposta de encaminhamento

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

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



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
EXECUÇÃO DE AUDITORIAS	CAPÍTULO V	
MATRIZ DE RESPONSABILIZAÇÃO	SEÇÃO	PÁGINA
	5.5	4/4

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



DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
RELATÓRIO DE AUDITORIA	CAPÍTULO VI	
INTRODUÇÃO	SEÇÃO	PÁGINA
	6.1	1/3

Capítulo VI

6. RELATÓRIO DE AUDITORIA

6.1 Introdução

O Relatório deve atender ao Manual de Redação Oficial do TCDF, observando os 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.

A redação do Relatório de Auditoria deve ser, portanto:

- a) **clara:** a informação deve ser revelada de forma lógica e bem ordenada, possibilitando a qualquer pessoa, ainda que não versada na matéria, entendê-la;
- b) **precisa:** a informação deve ser isenta de incertezas ou ambiguidades, não deve deixar dúvidas ou obscuridades que possam causar



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
RELATÓRIO DE AUDITORIA	CAPÍTULO VI	
INTRODUÇÃO	SEÇÃO	PÁGINA
	6.1	2/3

interpretações diversas, devendo ser exata, correta e pormenorizada;

- c) **oportuna:** a informação deve ser divulgada em tempo hábil para que a adoção de medidas ou seus efeitos possam ser tempestivos e efetivos;
- d) **imparcial:** a informação deve ser fiel aos fatos, focando-os como verdadeiramente aconteceram, com neutralidade, conforme as provas evidenciadas e sem a emissão de juízo de valor;
- e) **objetiva:** a informação deve ser direta, útil, sem distorções, de fácil entendimento e correspondente ao exame ou avaliação realizada;
- f) **concisa:** a informação deve ser breve, escrita sem detalhes desnecessários, mas de forma precisa e de fácil entendimento por todos, sem necessidade de explicações adicionais;
- g) **completa:** a informação, embora concisa, deve ser descrita de forma inteira, acabada, terminativa, sem omissões ou supressões, sem faltar nenhum conteúdo ou significado;
- h) **conclusiva:** a informação revelada deve permitir a formação de opinião sobre os trabalhos realizados;
- i) **construtiva:** a informação deve expressar formas de auxílio, quanto às medidas corretivas e as providências que se fizerem necessárias. Não devem ser utilizadas expressões duras, ofensivas, adjetivadas, comentários desnecessários, inoportunos ou depreciativos;
- j) **simples:** a informação deve ser descrita de forma natural, em linguagem de fácil compreensão e interpretação, sem termos complexos, técnicos ou embaraçantes. Quando for necessária a utilização de termos técnicos, esses devem ser explicados em notas de rodapé;
- k) **impessoal:** a informação deve ser relatada mediante linguagem impessoal e razões pessoais não devem influir na apresentação de quaisquer fatos.

O Relatório deverá conter exposição detalhada de fatos e circunstâncias verificados em auditoria, observando a estrutura disposta no tópico 6.3 do Título II deste Manual. Sua elaboração terá por base o conteúdo da Matriz de Achados e, quando houver, da Matriz de Responsabilização.

Uma versão prévia do Relatório deve ser apresentada ao gestor para suas considerações, observadas as disposições contidas no tópico 6.2 do Título II



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
RELATÓRIO DE AUDITORIA	CAPÍTULO VI	
INTRODUÇÃO	SEÇÃO	PÁGINA
	6.1	3/3

deste Manual.

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

Quando a equipe de auditoria e o supervisor avaliarem que as ocorrências identificadas precisam ser saneadas de imediato e suas soluções não podem esperar, sob pena de perder a eficácia e a efetividade da auditoria, ou que a complexidade do Relatório Final poderá ensejar empecilho à celeridade processual ou constituir óbice ao adequado acompanhamento das medidas saneadoras propostas, ou, ainda, quando os trabalhos demandarem, em razão de sua peculiaridade, muito tempo para sua conclusão, a equipe e o supervisor poderão, motivadamente, optar pela apresentação de Relatório Parcial, inclusive em autos apartados, à medida que cada etapa de desenvolvimento dos trabalhos for concluída, sendo requerida, no entanto, a apresentação do Relatório Final, contendo a conclusão sobre o objeto auditado, como um todo.

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

Deverá ser informada no Relatório de Auditoria a data final dos trabalhos de campo, significando que foram levados em consideração o efeito de atos, fatos ou operações de que teve conhecimento até aquela data.



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
RELATÓRIO DE AUDITORIA	CAPÍTULO VI	
CONSIDERAÇÕES DO GESTOR E DO TERCEIRO INTERESSADO	SEÇÃO	PÁGINA
	6.2	1/3

6.2 Considerações do Gestor e do Terceiro interessado

A versão prévia do Relatório de Auditoria deverá ser apresentada ao dirigente máximo do auditado e, quando for o caso, ao terceiro interessado, para que tome conhecimento dos fatos apontados e apresente suas considerações.

O prazo para a resposta, que deve ser fixado de acordo com as peculiaridades dos trabalhos, tem caráter improrrogável e não poderá ser superior a 30 dias. A não apresentação das considerações no prazo estipulado caracteriza desinteresse do auditado em se manifestar e configura preclusão do direito à defesa prévia.

Para os fins deste tópico, entende-se por terceiro interessado a empresa contratada pelo auditado, cujos direitos ou interesses possam ser alcançados por proposição oferecida pela equipe de auditoria.

Os esclarecimentos apresentados terão caráter de oitiva prévia à deliberação Plenária e, portanto, deverão constar do Relatório Final, com as considerações pertinentes.

Para isso, a versão prévia do Relatório deverá ser encaminhada à Direção do auditado e ao terceiro interessado, no que lhe seja pertinente, por meio de:

- a) Nota de Auditoria, com base no modelo contido no Anexo IX, quando não for necessária a oitiva de terceiro interessado; ou
- b) Despacho Singular exarado pelo Conselheiro Relator, nos moldes do Anexo IX, em qualquer caso.

A versão Prévia do Relatório deverá conter todos os elementos de informação indicados no tópico 6.3 deste Capítulo, excetuadas as propostas de responsabilização, e, por conseguinte, os tópicos “Responsabilização”, vinculados ao “Achado de Auditoria” e a “Outros Achados”.

A manifestação do auditado não será exigida nos processos em que o objeto da auditoria ou inspeção for exclusivamente a verificação de cumprimento de decisões Plenárias ou quando as proposições apresentadas no Relatório Prévio reiterarem, no mérito, decisões anteriores.

Deve ser requerido à auditada e ao terceiro interessado que se manifestem acerca dos pontos do Relatório, juntando necessariamente os



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
RELATÓRIO DE AUDITORIA	CAPÍTULO VI	
CONSIDERAÇÕES DO GESTOR E DO TERCEIRO INTERESSADO	SEÇÃO	PÁGINA
	6.2	2/3

esclarecimentos e a documentação comprobatória em caso de discordância. O auditado e o terceiro interessado, no que couber, deverão informar se concordam ou discordam:

- a) da resposta dada a cada questão de auditoria;
- b) dos achados de auditoria;
- c) dos critérios, evidências, causas, efeitos, e proposições, incluindo o prazo proposto para cumprimento; e
- d) da conclusão.

Quando a solicitação de esclarecimentos se der por meio de Nota de Auditoria, esta deverá ser encaminhada ao dirigente máximo, devendo sua entrega observar, preferencialmente, a seguinte ordem:

- a) dirigente máximo;
- b) substituto legal;
- c) Chefe de Gabinete do dirigente; ou
- d) protocolo da entidade fiscalizada.

Objetivando acelerar o processo de revisão, a equipe poderá, paulatinamente à realização dos trabalhos, dar conhecimento dos achados e possíveis proposições aplicáveis, salientando o seu caráter preliminar, bem como colocar-se à disposição do auditado para dirimir eventuais dúvidas.

Recebidas as considerações, a equipe de auditoria terá em mãos os esclarecimentos prestados formalmente pela auditada acerca dos pontos importantes a serem contemplados no Relatório Final.

No Relatório Final, as considerações do auditado e do terceiro interessado devem ser avaliadas de forma objetiva e registradas sinteticamente, porém, sem omitir aspectos relevantes à sua compreensão. O não acolhimento das considerações deverá ser motivado. Os auditores devem modificar seu Relatório quando entenderem pela pertinência das considerações apresentadas.

Se, em razão da análise, a proposta de correção ou de melhoria sofrer alteração no sentido de torná-la mais complexa em sua aplicação ou mais rigorosa em seus efeitos do que a originalmente apresentada, ela deverá ser levada à nova apreciação do auditado, podendo ser fixado o prazo máximo de dez dias, excetuada a hipótese de acolhimento de propostas alternativas por ele oferecida.



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
RELATÓRIO DE AUDITORIA	CAPÍTULO VI	
CONSIDERAÇÕES DO GESTOR E DO TERCEIRO INTERESSADO	SEÇÃO	PÁGINA
	6.2	3/3

O documento original com as considerações do auditado ou do terceiro interessado, bem como eventuais elementos probatórios relativos aos esclarecimentos não acolhidos pela equipe de auditoria deverão ser juntados aos autos, sem prejuízo das providências indicadas no tópico 3.10 do Capítulo III, garantindo, assim, a apreciação pelo Relator e pelo Plenário, das alegações apresentadas.

Caso o auditado ou terceiro não apresentar os esclarecimentos requeridos, deverá ser juntada aos autos a comprovação do recebimento da Nota de Auditoria ou do Despacho Singular, que requisitaram a manifestação.

O prazo máximo para apreciação das alegações pela equipe de auditoria é de trinta dias a contar do seu recebimento.

Essa etapa é recomendada pelos padrões internacionais de auditoria¹ e pela Norma de Auditoria Governamental, aplicável ao Controle Externo, adotada pelo TCDF por meio da Resolução nº 220/2011.

¹ INTOSAI. Audit of International Institutions. Guidance for Supreme Audit Institutions (SAIs). 2004. p. 25. Disponível em <<http://www.intosai.org/>>.



DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
RELATÓRIO DE AUDITORIA	CAPÍTULO VI	
ESTRUTURA DO RELATÓRIO	SEÇÃO	PÁGINA
	6.3	1/7

6.3 Estrutura do Relatório

RESUMO

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO

- 1.1 Apresentação
- 1.2 Identificação do objeto
- 1.3 Contextualização
- 1.4 Objetivos
 - 1.4.1 *geral*
 - 1.4.2 *específicos*
- 1.5 Escopo
- 1.6 Metodologia
- 1.7 Critérios de auditoria
- 1.8 Resultado da avaliação do controle interno

2. RESULTADOS DA AUDITORIA

- 2.1 Questão de auditoria
tópicos não numerados
 - 2.1.1 *Achado de Auditoria*
 - 2.1.1.1 *Critério*
 - 2.1.1.2 *Análises e evidências*
 - 2.1.1.3 *Causas*
 - 2.1.1.4 *Efeitos*
 - 2.1.1.5 *Proposições*
 - 2.1.1.6 *Benefícios esperados*
 - 2.1.1.7 *Consideração do gestor/terceiro interessado*
 - 2.1.1.8 *Responsabilização*
 - 2.1.2 [...]
- 2.x Questão de auditoria
[...]
- 2.y Outros achados
 - 2.y.1 *Achado de Auditoria* (similar à estrutura dos achados)
- 2.z Boas práticas

3. CONCLUSÃO

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

5. PROPOSIÇÕES

OUTROS TÓPICOS

ANEXOS



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
RELATÓRIO DE AUDITORIA	CAPÍTULO VI	
ESTRUTURA DO RELATÓRIO	SEÇÃO	PÁGINA
	6.3	2/7

6.3.1 Resumo

O resumo deve ser a síntese dos pontos relevantes do texto, em linguagem clara, concisa e direta. A digitação é realizada sem parágrafos ou quebras de linhas, de forma que, mesmo pontuado, o texto é contínuo. O resumo deverá limitar-se a meia lauda.

Conterá, na sequência, as seguintes informações: tipo de auditoria, objeto, objetivo geral, breve descrição da metodologia e síntese da conclusão.

6.3.2 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.

6.3.3 Introdução

Na introdução, deverão ser transcritos os seguintes tópicos do Plano de Auditoria: apresentação, identificação do objeto, contextualização, objetivos geral e específicos, escopo e resultado da avaliação do controle interno.

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

A introdução contemplará, ainda, os seguintes tópicos:

- a) **metodologia:** descrição das técnicas de auditoria empregadas¹;
- b) **critérios de auditoria:** considerações gerais sobre a fonte e a escolha dos critérios utilizados na auditoria.

6.3.4 Resultados da auditoria

Descrição objetiva de fatos e circunstâncias verificados na auditoria e transcrição dos esclarecimentos apresentados pelo órgão ou entidade.

¹ A metodologia compreende as técnicas e os procedimentos utilizados na auditoria. Os procedimentos constam na Matriz de Planejamento e, por conveniência, não há necessidade de listá-los neste tópico.



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
RELATÓRIO DE AUDITORIA	CAPÍTULO VI	
ESTRUTURA DO RELATÓRIO	SEÇÃO	PÁGINA
	6.3	3/7

Cada questão de auditoria deverá ser respondida em no máximo dois parágrafos. Informações adicionais podem ser prestadas na sequência, sendo permitida a criação de tópicos adicionais e não numerados. As considerações do gestor sobre a questão de auditoria deverão ser apresentadas em tópico específico não numerado, denominado “*Considerações do gestor*”.

Para evitar a repetição de causas, efeitos, responsáveis, proposições e considerações do gestor dentro de uma mesma questão de auditoria, o auditor poderá reorganizar os tópicos ou apor remissões ao tópico no qual o tema foi abordado pela primeira vez. Em todo caso, ressalta-se que nenhuma informação prevista na estrutura original poderá ser omitida, quando existente.

6.3.5 Conclusão

Compreende uma síntese das respostas às questões de auditoria e o posicionamento da equipe acerca do objetivo geral. 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 as discussões desenvolvidas na fundamentação do Relatório.

Nas auditorias cujo objetivo requeira a emissão de opinião quanto à regularidade ou desempenho do objeto auditado, o posicionamento da equipe de auditoria deverá, necessariamente, contemplar um dos seguintes pareceres:

- a) **pela regularidade:** indicando que a equipe de auditoria está convencida de que os eventos, as transações e demais atos de gestão pública examinados foram realizados, em todos os aspectos relevantes, consoante legislação e as normas específicas; que os registros e demonstrações contábeis representam adequadamente a posição orçamentária, contábil, financeira e patrimonial do auditado; e que o desempenho da gestão e os resultados produzidos pelas ações governamentais estão compatíveis com as metas e indicadores planejados. Implica ainda que, tendo havido alterações nas práticas contábeis, administrativas ou operacionais, em relação a exercícios anteriores, ou alterações em relação a outros procedimentos, estas tiveram seus efeitos adequadamente revelados e avaliados nas evidências apresentadas, conforme o objeto da auditoria;
- b) **pela regularidade com ressalva:** indicando que a equipe de auditoria concluiu que o efeito de qualquer discordância ou dúvida quanto a um ou mais elementos específicos que sejam relevantes, assim como a restrição na extensão ou limitação ao escopo de um trabalho, não é de



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
RELATÓRIO DE AUDITORIA	CAPÍTULO VI	
ESTRUTURA DO RELATÓRIO	SEÇÃO	PÁGINA
	6.3	4/7

tal magnitude que requeira parecer adverso. O conjunto das informações sobre o assunto objeto da ressalva deve permitir aos usuários claro entendimento de sua natureza e de seus efeitos em relação aos eventos, às transações e demais atos examinados, aos registros e demonstrações contábeis, à posição orçamentária, contábil, financeira e patrimonial do auditado, e ao desempenho da gestão e resultados produzidos pelas ações governamentais, consoante objeto da auditoria. O Relatório com ressalvas deve obedecer ao modelo sem ressalva, com a utilização das expressões: “exceto por”; “exceto quanto” ou “com exceção de”, referindo-se aos efeitos do assunto objeto da ressalva, apresentados durante os trabalhos, não sendo aceitável nenhuma outra expressão na redação desse tipo de parecer. No caso de limitação na extensão do trabalho, o parágrafo referente à extensão também deverá refletir tal circunstância;

- c) **pela irregularidade ou Adverso:** indicando que a equipe de auditoria concluiu que os eventos, as transações e demais atos de gestão pública examinados não estão em conformidade com a legislação e as normas específicas no que for pertinente; que registros ou demonstrações contábeis não representam adequadamente a posição orçamentária, contábil, financeira e patrimonial do auditado; ou que o desempenho da gestão ou os resultados produzidos pelas ações governamentais não estão compatíveis com as metas e indicadores planejados, ou, ainda, quando julgar que as informações colhidas estão incorretas ou incompletas, em tal magnitude que impossibilitem a emissão do parecer com ressalva;
- d) **pela abstenção de opinião:** indicando que a equipe de auditoria concluiu que não se pode emitir uma opinião sobre os eventos, as transações e demais atos de gestão pública examinados, os registros e demonstrações contábeis, o desempenho da gestão ou os resultados produzidos pelas ações governamentais, por não se ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-la, havendo incertezas ou restrições ao escopo da auditoria tão fundamentais que tornem inadequada a emissão de um parecer com ressalvas.

Ante o dever constitucional de prestar contas a que estão obrigados todos aqueles que gerem recursos públicos, a conclusão pela **abstenção de opinião** deverá culminar em proposta de sanção e de instauração ou conversão dos autos em Tomada de Contas Especial, em face do disposto no parágrafo único do art. 70 da C.F., sempre que for possível caracterizar a responsabilidade do gestor pela ocorrência dos fatos impeditivos à emissão de opinião.



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
RELATÓRIO DE AUDITORIA	CAPÍTULO VI	
ESTRUTURA DO RELATÓRIO	SEÇÃO	PÁGINA
	6.3	5/7

A abstenção de opinião não elimina a responsabilidade da equipe de auditoria mencionar, no Relatório, qualquer desvio ou reserva relevante que possa influenciar a decisão do usuário das peças examinadas.

Quando a equipe de auditoria se abster de dar sua opinião, deve mencionar, em parágrafo intermediário específico, todas as razões importantes para assim proceder e revelar quaisquer outras reservas a respeito dos princípios, métodos e normas adotados.

Após a emissão do Parecer é possível, ainda, incluir parágrafos de ênfase ou incerteza, por meio dos quais serão registradas ocorrências que podem influenciar a gestão da coisa pública ou revelações nelas contidas, mas que não há comprovação suficiente para fundamentá-las. Podem estar relacionadas a fatos específicos, cujos possíveis efeitos podem ser isolados, ou fatos complexos, com impactos no erário.

6.3.6 Considerações finais

Neste tópico, devem ser noticiados: os casos em que não foi possível apresentar proposições apropriadas, apontando as causas da impossibilidade e o trabalho necessário à sua formulação; os 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; e outras questões julgadas pertinentes.

6.3.7 Proposições

6.3.7.1 Conceito

Trata-se de lista de sugestões da equipe de auditoria ao Plenário, contendo as recomendações, determinações, propostas de encaminhamento entre outras.

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, imputação ou não 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



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
RELATÓRIO DE AUDITORIA	CAPÍTULO VI	
ESTRUTURA DO RELATÓRIO	SEÇÃO	PÁGINA
	6.3	6/7

imputação de débito e aplicação de multa proporcional ao débito.

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

Deverá ser requerida ao gestor a apresentação de Plano de Ação sempre que estiver presente uma das seguintes hipóteses:

- a) proposições cuja complexidade requeira prévia manifestação do auditado quanto à melhor forma de operacionalizá-las e o prazo necessário para sua implantação;
- b) proposições cuja extensão de prazo para implantação justifique o monitoramento.

Uma vez requerido o Plano de Ação, a equipe de auditoria poderá sugerir também a periodicidade das inspeções para fins de monitoramento ou prazo para a realização de auditoria com esse fim.

6.3.7.2 Plano de Ação

O objetivo do Plano de Ação é possibilitar o monitoramento do cumprimento das determinações plenárias resultantes do trabalho de auditoria e deverá conter os seguintes campos:

- a) indicação do item da Decisão;
- b) medidas a serem adotadas para o seu cumprimento;
- c) data final prevista para a total implantação de cada medida;
- d) cronograma com metas trimestrais, se a data final for posterior a 180 dias;
- e) nome, cargo, telefone e e-mail do(s) servidor(es) responsável(eis) por prestar(em) as informações ao Tribunal, durante o monitoramento.

A depender do item a ser monitorado, alguns campos do Plano de Ação deverão ser apresentados ao gestor já preenchidos.

Modelo de Plano de Ação pode ser visto no Anexo X.

6.3.8 Outros tópicos

De acordo com o objetivo do trabalho, seus destinatários e a



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
RELATÓRIO DE AUDITORIA	CAPÍTULO VI	
ESTRUTURA DO RELATÓRIO	SEÇÃO	PÁGINA
	6.3	7/7

complexidade do tema, os seguintes tópicos podem ser incluídos: lista de tabelas, quadros e figuras, lista de siglas e abreviaturas, glossário, referências bibliográficas.

6.3.9 Anexos

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



DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
RELATÓRIO DE AUDITORIA	CAPÍTULO VI	
REVISÃO DOS TRABALHOS	SEÇÃO	PÁGINA
	6.4	1/1

6.4 Revisão dos trabalhos

A eficiência e a garantia da qualidade da auditoria somente estão asseguradas após uma revisão completa dos documentos de auditoria e do Relatório. A revisão final é de responsabilidade do supervisor da auditoria.

O supervisor, ao revisar os documentos de auditoria, avaliará se as evidências neles circunstanciadas são suficientes, a seu juízo, para chegar às mesmas conclusões e opiniões, tal como expresso no Relatório.

A aprovação final que o supervisor dá ao Relatório indica a aprovação de todos os documentos de auditoria 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 documentos de auditoria.

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:

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



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
RELATÓRIO DE AUDITORIA	CAPÍTULO VI	
PREENCHIMENTO DOS CAMPOS DO SISTEMA DE ACOMPANHAMENTO PROCESSUAL	SEÇÃO	PÁGINA
	6.5	1/1

6.5 Preenchimento dos campos do sistema de acompanhamento processual

Nesta etapa, deve-se atentar para:

6.5.1 Indicação de responsável

A ser preenchido de acordo com a Matriz de Responsabilização.

6.5.2 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 identificados. Multas propostas, prejuízos absorvidos pelo ente jurisdicionado, prejuízos passíveis de serem evitados, multas contratuais cobradas 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.

6.5.3 Anexação da instrução e documentos de auditoria

Ao final, o Relatório deverá ser anexado ao sistema, assim como todos os documentos de auditoria.



DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
MONITORAMENTO	CAPÍTULO VII	
	SEÇÃO	PÁGINA
	7	1/2

Capítulo VII

7. MONITORAMENTO

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

O processo de monitoramento divide-se em três etapas:

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

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

A terceira consiste na certificação da implantação total das medidas propostas e, se for o caso, da sua efetividade, isto é, sua adequação aos objetivos pretendidos. Esta etapa poderá ser materializada por meio de inspeção, auditoria determinada para esse fim ou em nova auditoria no mesmo objeto.

As avaliações procedidas nas duas primeiras etapas deverão ser documentadas e juntadas aos autos do processo de auditoria. Concluída a terceira etapa, os autos deverão ser submetidos ao Plenário para conhecimento, adoção de eventuais medidas ou arquivamento.



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

DAS AUDITORIAS	TÍTULO II	
MONITORAMENTO	CAPÍTULO VII	
	SEÇÃO	PÁGINA
	7	2/2

Na ausência do Plano de Ação, o monitoramento poderá ser realizado por meio de um dos seguintes instrumentos de controle:

- a) diligência;
- b) inspeção destinada para esse fim;
- c) Levantamento Preliminar de Auditoria (follow up de auditoria);
- d) avaliação pelo Órgão de Controle Interno;
- e) atividades rotineiras de controle.



GLOSSÁRIO	TÍTULO	
	SEÇÃO	PÁGINA
	ÚNICA	1/7

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 ACE.

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.



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

GLOSSÁRIO	TÍTULO	
	SEÇÃO	PÁGINA
	ÚNICA	2/7

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, extraindo-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.

Auditoria de recursos externos – tem por fim a emissão de parecer, na condição de auditores independentes, sobre as informações e demonstrações financeiras e operacionais exigidas pelos organismos internacionais de crédito ou de cooperação avaliando se os registros contábeis e documentação de apoio relacionada a gastos, os processos de



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

GLOSSÁRIO	TÍTULO	
	SEÇÃO	PÁGINA
	ÚNICA	3/7

aquisições de bens, obras e serviços, o sistema de controle interno e a utilização dos recursos do projeto estão em conformidade com os termos e condições do Contrato de Empréstimo, Acordos, Convênios e Termos de Cooperação Técnica firmados entre o Distrito Federal e o Organismo Internacional.

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).

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

Dollar Unit Sampling – DUS (Amostragem pelo Valor Monetário) – Método de amostragem estatística no qual 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



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

GLOSSÁRIO	TÍTULO	
	SEÇÃO	PÁGINA
	ÚNICA	4/7

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 desse 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



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

GLOSSÁRIO	TÍTULO	
	SEÇÃO	PÁGINA
	ÚNICA	5/7

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*).

Equidade – Princípio pelo qual os responsáveis pela Administração Pública utilizam de forma imparcial os recursos que lhe são colocados à disposição pela própria comunidade, a fim de garantir da melhor maneira a justiça social, satisfazendo ao interesse público (Normas de Auditoria Governamental – NAG, Aplicáveis ao Controle Externo, 2010).

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

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

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

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

Inspeção – 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).



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

GLOSSÁRIO	TÍTULO	
	SEÇÃO	PÁGINA
	ÚNICA	6/7

Papéis de Trabalho – Vide documentos de auditoria.

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

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

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.

Procedimentos de Auditoria – Tratam-se da explicitação formal dos procedimentos de verificação a serem aplicados a determinados elementos com a finalidade de se obter informações apropriadas (evidências suficientes e adequadas) que possibilitem ao ACE formar opinião. Os procedimentos de auditoria consistem, então, 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 e são materializados na Matriz de Planejamento.

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

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

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

Risco de Auditoria (RA) – É o risco de não ser detectada uma irregularidade ou erro pelo ACE. Compreende três vertentes que devem ser analisadas individualmente 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



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

GLOSSÁRIO	TÍTULO	
	SEÇÃO	PÁGINA
	ÚNICA	7/7

previna ou detecte, em tempo hábil, erros ou irregularidades relevantes. O Risco de Controle está relacionado à vulnerabilidade.

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

Risco Inerente (RI) – (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.



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

ANEXO I – TERMO DE NÃO IMPEDIMENTO	TÍTULO	
	SEÇÃO	PÁGINA
	ÚNICA	1/1

ANEXO I – TERMO DE NÃO IMPEDIMENTO

 <p>TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL [NOME] INSPETORIA DE CONTROLE EXTERNO [NOME DA DIVISÃO/DIRETORIA]</p>	<p>Fis.: 1 Proc:xxxxxxx Rubrica</p>
<h3>TERMO DE NÃO IMPEDIMENTO</h3>	
<p>Declaro não estar impedido de participar na auditoria/inspeção objeto do Processo-TCDF nº _____ / _____,</p>	
<p>Brasília, [dia] de [mês] de [ano]</p>	
<p>_____ [Nome do Auditor] – [Matrícula]</p>	
<p>Causas de Impedimento</p> <ul style="list-style-type: none">a) vínculo conjugal, parentesco consanguíneo 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.	



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

ANEXO II – TERMO DE DESIGNAÇÃO	TÍTULO	
	SEÇÃO	PÁGINA
	ÚNICA	1/1

ANEXO II – TERMO DE DESIGNAÇÃO

Identificação do Processo	
Nº Processo:	Prazo de vencimento do Processo: ___/___/___
Assunto:	
Andamento:	

Tempo destinado à Instrução	
ACE designado:	
Prazo final para exame e instrução pelo ACE: ___/___/___	
Em ___/___/___	_____ Diretor _____ ACE [nome]
Conclusão da Instrução: ___/___/___	

Reinstruções	Início	Término	Observações
	___/___/___	___/___/___	
	___/___/___	___/___/___	
	___/___/___	___/___/___	
	___/___/___	___/___/___	

Suspensões	Período	Motivo
	___/___/___ a ___/___/___	

Observações

Fls.: 1
Proc:xxxxx/xx

Rubrica



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

ANEXO III – MODELO DE DOCUMENTO DE AUDITORIA	TÍTULO	
	SEÇÃO	PÁGINA
	ÚNICA	1/1

ANEXO III – MODELO DE DOCUMENTO DE AUDITORIA

	TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL [NOME] INSPETORIA DE CONTROLE EXTERNO [NOME DA DIVISÃO/DIRETORIA] AUDITORIA NO [OBJETO DA AUDITORIA]	Fls. 1 / 1 PT _____ Proc.:xx.xxx/xx
Elaborado por: _____		Data de elaboração: ____/____/____
Revisado por: _____		Tempo para execução dos procedimentos e seu registro nesse PT: _____ horas.
Documento de Auditoria		



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

ANEXO IV – MODELO DE RELATÓRIO DE LPA	TÍTULO	
	SEÇÃO	PÁGINA
	ÚNICA	1/3

ANEXO IV – MODELO DE RELATÓRIO DE LPA

	<p>TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL [NOME] INSPETORIA DE CONTROLE EXTERNO [NOME DA DIVISÃO/DIRETORIA]</p>	<div style="border: 1px solid black; border-radius: 50%; padding: 5px; width: 80px; margin: 0 auto;">Fls.: 1 Proc.:xxxx/xx _____ Rubrica</div>
<p>Informação nº/..... – [SIGLA]</p> <p style="text-align: right;">Brasília (DF), de de</p>		
<p>Processo nº :/..... Jurisdicionado(a) : Apenso(s) nº(s) : Assunto:</p>		
<p>Ementa: Relatório de Levantamento Preliminar de Auditoria. Plano de Auditoria.</p>		
<p>[VOCATIVO],</p>		
<p>Em atenção à designação de fls. @, apresenta-se, na sequência, para fins de análise e aprovação, o Plano da Auditoria a ser realizada no [OBJETO DE AUDITORIA], com o objetivo de [OBJETIVO GERAL DA AUDITORIA].</p>		



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

ANEXO IV – MODELO DE RELATÓRIO DE LPA	TÍTULO	
	SEÇÃO	PÁGINA
	ÚNICA	2/3



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL
[NOME] INSPETORIA DE CONTROLE EXTERNO
[NOME DA DIVISÃO/DIRETORIA]



PLANO DE AUDITORIA

1. **Apresentação**
- 2.
2. **Identificação do Objeto** (os subtópicos são mera sugestão)
 - 2.1. *Objeto de Auditoria*
 - 3.
 - 2.2. *Campo de Atuação*
 - 4.
 - 2.3. *Missão Institucional*
 - 5.
 - 2.4. *Objetivos Atuais*
 - 6.
 - 2.5. *Recursos Envolvidos*
 - 7.
 - 2.6. *Legislação e Normas Aplicáveis*
 - 8.
3. **Contextualização**
- 9.
4. **Áreas/Pontos Potencialmente Significantes**
- 10.
5. **Destinatários do Relatório de Auditoria**
- 11.
6. **Objetivo Geral da Auditoria**
- 12.
7. **Objetivos Específicos (Questões de Auditoria)**
- 13.
8. **Escopo**
- 14.



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

ANEXO IV – MODELO DE RELATÓRIO DE LPA	TÍTULO	
	SEÇÃO	PÁGINA
	ÚNICA	3/3

	TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL [NOME] INSPETORIA DE CONTROLE EXTERNO [NOME DA DIVISÃO/DIRETORIA]	<table border="1"><tr><td>Fls.: 3</td></tr><tr><td>Proc:xxxx/xx</td></tr><tr><td>Rubrica</td></tr></table>	Fls.: 3	Proc:xxxx/xx	Rubrica
Fls.: 3					
Proc:xxxx/xx					
Rubrica					
<p>1. Avaliação do Controle Interno (os subtópicos são mera sugestão)</p> <p>1.1. Sistema de Controle Interno "A"</p> <p>1.1.1. <i>Pontos Fortes</i></p> <p>2.</p> <p>1.1.2. <i>Ponto Fraco 1</i></p> <p>3.</p> <p>1.1.2.1. <i>Causa</i></p> <p>4.</p> <p>1.1.2.2. <i>Consequência</i></p> <p>5.</p> <p>1.1.2.3. <i>Amplitude</i></p> <p>6.</p> <p>1.1.2.4. <i>Proposta de Melhoria</i></p> <p>7.</p> <p>1.1.3. <i>Grau de Confiança do Sistema de Controle "A"</i></p> <p>8. [Opinar se é fraco, adequado ou forte]</p> <p>1.2. <i>Resultado da avaliação dos Controle Interno</i></p> <p>9.</p> <p>2. Estabelecimento do Risco de Auditoria</p> <p>10.</p> <p>3. Definição do Perfil da Equipe Necessária para a Fase de Execução [se for o caso]</p> <p>11.</p> <p>4. Recursos Necessários [se for o caso]</p> <p>12.</p> <p>5. Cronograma</p> <p>13.</p> <p>Anexo - Matriz de Planejamento</p> <p style="text-align: center;">À superior consideração.</p> <table style="width: 100%;"><tr><td style="text-align: center;">[Nome do Servidor] ACE - Mat. xxx-x</td><td style="text-align: center;">[Nome do Servidor] ACE - Mat. xxx-x</td></tr></table>			[Nome do Servidor] ACE - Mat. xxx-x	[Nome do Servidor] ACE - Mat. xxx-x	
[Nome do Servidor] ACE - Mat. xxx-x	[Nome do Servidor] ACE - Mat. xxx-x				



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

ANEXO V – MATRIZ DE PLANEJAMENTO	TÍTULO	
	SEÇÃO	PÁGINA
	ÚNICA	1/1

ANEXO V – MATRIZ DE PLANEJAMENTO

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

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

TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

AUDITORIA [NOME DA AUDITORIA] - PROC. nº XX.XXX/XX

PT _____

MATRIZ DE PLANEJAMENTO

Elaborada por: _____ Supervisão: _____

Data de elaboração: ____/____/____

MP - Página 1 de 1



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

ANEXO VI – MODELO DE NOTA DE AUDITORIA (Requisição de informação)	TÍTULO	
	SEÇÃO	PÁGINA
	ÚNICA	1/1

ANEXO VI – MODELO DE NOTA DE AUDITORIA
(Requisição de informação)

 <p>TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL [NOME] INSPETORIA DE CONTROLE EXTERNO [NOME DA DIVISÃO]</p> <hr/> <p>NOTA DE AUDITORIA Nº XX/[nº Processo]</p> <p>Processo: [nº do Processo] Unidade: [Nome da Jurisdicionada] Assunto: [Insira o assunto da Nota de Auditoria, ou o nome da auditoria] Referência: Ofício nº [XX]/[ano] – [Presidência ou Xª 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 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 [Tratamento] que a execução do trabalho está condicionada a prazos, o que nos impõe estabelecer a data de ____/____/____ para o atendimento da solicitação, com a observação de que, no caso da impossibilidade de cumprimento da presente solicitação, seja formulada, por escrito, justificativa fundamentada no prazo acima referido. Esclarecemos, ainda, que os nossos telefones para contato são 3314-xxxx, 3314-xxxx e 3314-xxxx (fax).</p> <p>[Fecho]</p> <p style="text-align: center;">Brasília-DF, ____ de _____ de _____.</p> <table style="width: 100%;"><tr><td style="text-align: center;">[Nome do Servidor] ACE - Mat. xxx-x</td><td style="text-align: center;">[Nome do Servidor] ACE - Mat. xxx-x</td></tr></table>	[Nome do Servidor] ACE - Mat. xxx-x	[Nome do Servidor] ACE - Mat. xxx-x
[Nome do Servidor] ACE - Mat. xxx-x	[Nome do Servidor] ACE - Mat. xxx-x	



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

ANEXO VII – MATRIZ DE ACHADOS	TÍTULO	
	SEÇÃO	PÁGINA
	ÚNICA	1/1

ANEXO VII – MATRIZ DE ACHADOS

TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL		AUDITORIA [OBJETO DA AUDITORIA] - PROC. Nº XX.XXX/XX		PT _____				
QA 1: [Primeira Questão de Auditoria]		MATRIZ DE ACHADOS						
Ref	Achados de Auditoria	Critérios	Análises e Evidências	Causas	Efeitos	Proposições	Benefícios Esperados	Referência
A1.1								
A1.2								
A1.n								
Data de elaboração: ____/____/____		Elaborada por: _____		Supervisão: _____				
				MA - Página 1 de 1				



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

ANEXO VIII – MATRIZ DE RESPONSABILIZAÇÃO	TÍTULO	
	SEÇÃO	PÁGINA
	ÚNICA	1/1

ANEXO VIII – MATRIZ DE RESPONSABILIZAÇÃO

Ref.	Achados de Auditoria	Irregularidade	Data (ou período) de ocorrência do fato	Responsável(is)	Período de exercício no cargo	Conduta	Nexo de Causalidade	Excludentes	Proposta de Encaminhamento	PT	
										Elaborada por: _____	Supervisão: _____
R.1											
R.2											
R.n											

Data de elaboração: ___/___/___

MIR - Página 1 de 1



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

ANEXO IX – MODELO DE NOTA DE AUDITORIA (Submissão da versão prévia do Relatório de Auditoria)	TÍTULO	
	SEÇÃO	PÁGINA
	ÚNICA	1/4

ANEXO IX – MODELO DE NOTA DE AUDITORIA
(Submissão da versão prévia do Relatório de Auditoria)



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

ANEXO IX – MODELO DE NOTA DE AUDITORIA (Submissão da versão prévia do Relatório de Auditoria)	TÍTULO	
	SEÇÃO	PÁGINA
	ÚNICA	2/4



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

[NOME] INSPETORIA DE CONTROLE EXTERNO
[NOME DA DIVISÃO/DIRETORIA]

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 ou Xª ICE], de [data do ofício], em anexo.

[Tratamento] [Cargo do Destinatário],

Em conformidade com o disposto no Art. 79, III da Lei Complementar 01/94 e no capítulo 6.2 do Manual de Auditoria do TCDF – Parte Geral, instituído pela Resolução nº 195, de 03/03/2009, submeto à consideração de [Tratamento], a versão prévia do Relatório da [auditoria/inspeção] realizada no [Objeto da Auditoria].

A presente solicitação objetiva dar oportunidade a [Tratamento], na condição de Gestor, de exercer o direito prévio de defesa, conhecendo e questionando o trabalho de [auditoria/inspeção]. A manifestação apresentada subsidiará a deliberação de mérito, pela Corte de Contas, do Relatório Final, em especial, as propostas que possam afetar direitos ou interesses da entidade fiscalizada.

Objetivando sistematizar o processo de avaliação, sugere-se que as informações prestadas contenham, para melhor compreensão:

1. a identificação da questão de [auditoria/inspeção] ou do achado a qual se refere;
2. a manifestação sobre o mérito da questão de [auditoria/inspeção] ou do achado, mediante a indicação da concordância ou não com seu teor; e
3. em caso de discordância, os esclarecimentos e justificativas que se entendam pertinentes, acompanhadas, quando for o caso, dos elementos comprobatórios necessários à sua perfeita compreensão, particularmente sobre um ou mais dos seguintes itens do Relatório:



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

ANEXO IX – MODELO DE NOTA DE AUDITORIA (Submissão da versão prévia do Relatório de Auditoria)	TÍTULO	
	SEÇÃO	PÁGINA
	ÚNICA	3/4



TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

[NOME] INSPETORIA DE CONTROLE EXTERNO

[NOME DA DIVISÃO/DIRETORIA]

- a. resposta à questão de [auditoria/inspeção];
- b. achado;
- c. critério;
- d. evidências;
- e. causa;
- f. efeito; e
- g. proposição, incluindo o prazo para implementação, sendo facultada a indicação de propostas alternativas de correção ou melhorias, desde que devidamente motivadas.

Cumpre-nos lembrar a [Tratamento] que a execução do trabalho está condicionada a prazos, o que nos impõe estabelecer a data de ____/____/____ para o atendimento à solicitação. Esclarecemos que referido prazo é improrrogável e sua inobservância ensejará a preclusão ao direito de manifestação prévia. 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]

ACE - Mat. xxx-x

[Nome do Servidor]

ACE - Mat. xxx-x



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

ANEXO IX – MODELO DE NOTA DE AUDITORIA (Submissão da versão prévia do Relatório de Auditoria)	TÍTULO	
	SEÇÃO	PÁGINA
	ÚNICA	4/4



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

ANEXO X – MODELO DE PLANO DE AÇÃO	TÍTULO	
	SEÇÃO	PÁGINA
	ÚNICA	1/1

ANEXO X – MODELO DE PLANO DE AÇÃO

<p>Cabeçalho¹</p> <p>Responsável²: (nome/ cargo / telefone / email)</p> <p style="text-align: center;">PLANO DE AÇÃO</p>		
Determinações e Recomendações do TCDF (Itens da Decisão)	Medidas a serem adotadas para cumprimento das proposições (Ações)	Data prevista para a implementação
I.a) texto da recomendação	A1) ...	dd/mm/aaaa
	A2) ...	
	A3) ...	
I.b) texto da recomendação	A4) ...	
	A5) ...	
II) texto da recomendação	A6) ...	
<p>CRONOGRAMA</p> <p>(Exigível para as medidas cujo prazo de cumprimento ultrapasse 180 dias)</p>		
AÇÃO	METAS	DATAS PARCIAIS*
A3)	Meta 1	
	Meta 2	
	Meta n	
A5)	Meta 1	
	Meta 2	
	Meta n	
<p>* As metas deverão observar a periodicidade trimestral.</p> <p>Data:</p> <p>Assinatura do gestor</p> <p>_____</p> <p>¹ Identificação do Órgão/Entidade, timbre etc. ² Identificação do responsável indicado para prestar informações ao Tribunal, durante o monitoramento.</p>		



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

ANEXO XI – CÓDIGO DE ÉTICA DO AUDITOR DE CONTROLE EXTERNO	TÍTULO	
	SEÇÃO	PÁGINA
	ÚNICA	1/5

ANEXO XI – CÓDIGO DE ÉTICA DO AUDITOR DE CONTROLE EXTERNO
(RESOLUÇÃO Nº 204/09)

RESOLUÇÃO Nº 204, DE 15 DE DEZEMBRO DE 2009.

Institui o Código de Ética do Auditor de Controle Externo.

A PRESIDENTE DO TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, XXVI, do Regimento Interno, tendo em vista o decidido pelo Plenário, conforme consta do Processo nº 38490/08, e

Considerando a necessidade de harmonização dos conceitos, valores e princípios éticos na área de fiscalização desta Corte de Contas;

Considerando que o Auditor de Controle Externo e demais servidores que, por dever de ofício, acessam informações obtidas na atividade de fiscalização precisam não somente seguir as normas técnicas, mas também se orientar por valores éticos para com a sociedade a que prestam seus serviços, a instituição a que estão vinculados, os órgãos que fiscalizam e, ainda, seus pares;

Considerando que a independência, as prerrogativas e as responsabilidades inerentes ao cargo de Auditor de Controle Externo acarretam elevadas exigências éticas que, quando atendidas, proporcionam credibilidade ao trabalho e à própria pessoa do ACE;

Considerando, ainda, a necessidade de os relatórios e pareceres do Tribunal serem considerados integralmente exatos e confiáveis na visão de terceiros especializados na matéria, resolve:

Art. 1º Fica instituído o Código de Ética do Auditor de Controle Externo, na forma dos conceitos e procedimentos constantes do anexo documento.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

ANILCÉIA LUZIA MACHADO

CÓDIGO DE ÉTICA DO AUDITOR DE CONTROLE EXTERNO



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

ANEXO XI – CÓDIGO DE ÉTICA DO AUDITOR DE CONTROLE EXTERNO	TÍTULO	
	SEÇÃO	PÁGINA
	ÚNICA	2/5

CAPÍTULO I
DAS DISPOSIÇÕES INICIAIS

Art. 1º Este Código fixa parâmetros de conduta e estabelece conceitos, valores e princípios éticos na área de fiscalização, no âmbito do Tribunal de Contas do Distrito Federal.

Art. 2º O disposto neste Código destina-se ao Auditor de Controle Externo – ACE e aos demais servidores que, por dever de ofício, devam acessar informações obtidas na atividade de fiscalização.

Art. 3º O exercício das atividades de fiscalização desta Corte exige conduta compatível com os preceitos deste Código, norteando-se pelos princípios éticos da integridade, da imparcialidade e objetividade, da independência, do sigilo profissional, da competência e desenvolvimento profissional, e da qualidade do relacionamento.

CAPÍTULO II
DOS PRINCÍPIOS ÉTICOS

Seção I
Da Integridade

Art. 4º A integridade, valor central deste Código de Ética, está relacionada à honestidade pessoal e à retidão de conduta, e deve ser medida em função do que é certo e justo.

§ 1º Na busca do que é certo e justo, o ACE precisa adotar como padrão de conduta, no exercício de sua profissão, a supremacia do interesse público, observando sempre a forma e o espírito das normas de auditoria e de ética.

§ 2º De forma a evitar que a integridade possa ser abalada por relacionamentos com o quadro de pessoal da instituição fiscalizada ou com terceiros que possam comprometer ou ameaçar suas habilidades de atuar com isenção, o ACE buscará evitar qualquer conflito de interesses, recusando presentes ou regalias, para si ou para terceiros, que possam influenciar ou ser interpretados como tentativas de influenciar suas conclusões.

Seção II
Da Imparcialidade e da Objetividade

Art. 5º A imparcialidade relaciona-se à capacidade de decidir com isenção, sem sacrificar a própria opinião em função de interesses particulares ou de outrem.

Parágrafo único. Na imparcialidade deve-se buscar não só minimizar a influência do próprio sujeito, mas também, as influências externas.



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

ANEXO XI – CÓDIGO DE ÉTICA DO AUDITOR DE CONTROLE EXTERNO	TÍTULO	
	SEÇÃO	PÁGINA
	ÚNICA	3/5

Art. 6º O princípio ético da objetividade traduz-se na representação fiel de um objeto, minimizando-se ao máximo a influência do próprio sujeito.

Art. 7º Para ser imparcial e objetivo, o ACE precisa basear seus pareceres e conclusões exclusivamente em fatos, dados e evidências reunidos em conformidade com as normas de auditoria do TCDF e outras aplicáveis, e colher informações suficientes da instituição fiscalizada e de terceiros.

§ 1º As conclusões precisam ser emitidas com base no parecer do próprio ACE, sem aceder a pressões e influências externas ou de sua própria subjetividade que possam comprometer a qualidade do trabalho de fiscalização.

§ 2º O ACE deve evitar que a imparcialidade e a objetividade possam ser comprometidas por preconceitos de sua parte ou por envolvimento em qualquer trabalho em que tenha interesse pessoal ou, ainda, por vínculo empregatício recente com a instituição fiscalizada e relacionamentos pessoais ou comerciais que possam causar conflitos de interesse.

Seção III
Da Independência

Art. 8º O princípio da independência é interpretado como a capacidade de analisar fatos, dados ou evidências e, com autonomia, chegar a conclusões sobre eles.

Parágrafo único. Para assegurar a qualidade da fiscalização, é indispensável que o ACE tenha independência em relação ao próprio órgão em que trabalha, a instituições fiscalizadas, e a outros grupos externos eventualmente interessados em seu trabalho, e que:

I – não intervenha em conflitos de interesse que possam prejudicar suas conclusões;

II – não examine questões com viés ideológico ou político;

III – não seja e nem dê a impressão de ser suscetível a interesses próprios ou de terceiros.

Seção IV
Do Sigilo Profissional

Art. 9º O princípio do sigilo profissional relaciona-se com a necessidade de o ACE ser reservado e utilizar com discrição e com a devida prudência as informações que obtiver no exercício de suas atribuições, não se servindo delas em benefício próprio ou de terceiros.

Parágrafo único. O ACE não pode revelar a terceiros informações obtidas na atividade de fiscalização, oralmente ou por qualquer outro meio, exceto para cumprir



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

ANEXO XI – CÓDIGO DE ÉTICA DO AUDITOR DE CONTROLE EXTERNO	TÍTULO	
	SEÇÃO	PÁGINA
	ÚNICA	4/5

determinações constantes de normativos oficiais e de decisões judiciais, ou, ainda, para atender responsabilidades identificadas como parte dos procedimentos normais do Tribunal.

Seção V

Da Competência e Desenvolvimento Profissional

Art. 10. A credibilidade do trabalho de fiscalização desenvolvido pelo Tribunal está solidamente vinculada à competência profissional do ACE, tanto na forma como ele age no desempenho de suas atribuições, quanto na demonstração de conhecimentos técnicos, experiência e capacidade ou aptidão para aplicar elevados padrões profissionais a sua atividade de fiscalização.

§ 1º O ACE deve conduzir-se, profissionalmente, com prudência, dedicação, ética e bom senso, inclusive primando pela boa apresentação pessoal e pelo emprego de métodos e práticas da mais alta qualidade nas fiscalizações e na preparação de relatórios e conclusões conformes às normas de fiscalização do Tribunal e outras aplicáveis.

§ 2º São pressupostos básicos para atendimento ao princípio da competência profissional: o conhecimento e a aplicação das normas, políticas, postulados, procedimentos e práticas de auditoria, contabilidade e gestão financeira, entre outros tópicos, e também dos princípios e normas constitucionais, legais e institucionais que regem as atividades da instituição fiscalizada.

§ 3º O ACE precisa buscar permanentemente o aprimoramento profissional, mantendo-se atualizado quanto a novas metodologias, técnicas e instrumentos de trabalho que resultem na ampliação de seu conhecimento na área do controle externo e na melhoria das habilidades requeridas para o desempenho de suas atribuições.

Seção VI

Da Qualidade do Relacionamento

Art. 11. A fim de evitar que a forma como o ACE se relaciona com as pessoas possa macular seu trabalho de fiscalização, deverá ele declarar-se impedido de atuar quando houver:

I – vínculo conjugal, parentesco consanguíneo em linha reta ou colateral até o terceiro grau, ou afinidade até o segundo grau com gestores, dirigentes, proprietários, sócios ou empregados que tenham ingerência direta no objeto da fiscalização;

II – interesse financeiro direto ou indireto na instituição fiscalizada;

III – amizade ou inimizade com pessoa que tenha influência direta na matéria objeto da fiscalização.

Parágrafo único. O ACE concederá tratamento cortês e respeitoso às pessoas com quem mantiver contato no desempenho de suas atribuições, não se utilizando



MANUAL DE AUDITORIA
TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL

ANEXO XI – CÓDIGO DE ÉTICA DO AUDITOR DE CONTROLE EXTERNO	TÍTULO	
	SEÇÃO	PÁGINA
	ÚNICA	5/5

do seu cargo para fazer exigências indevidas ou constranger pessoas e, no que diz respeito aos colegas de trabalho, deverá, ainda:

- I – mostrar lealdade, cooperação, solidariedade e apreço;
- II – não manifestar divergência de opinião técnica diante de pessoas fiscalizadas;
- III – alertar reservadamente o colega sobre erro, falha técnica, atitude inadequada ou infringência a este Código;
- IV – não fazer críticas pejorativas a colegas ou a trabalhos por eles realizados;
- V – jamais apresentar, como de sua autoria, trabalhos e idéias de colegas.

CAPÍTULO III
DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 12. A transgressão a preceito deste Código – sem prejuízo do enquadramento do fato na legislação específica, sobretudo, no Regime Jurídico Único e na Lei nº 8.429/92 – será apreciada pela Comissão de Ética, cuja composição e instituição decorrerão de ato do Tribunal.

(Publicada no DODF nº 2, de 5 de janeiro de 2010).