



Tribunal de Contas  
Mato Grosso  
TRIBUNAL DO CIDADÃO



# Manual de Auditoria de Conformidade



**PubliContas**  
Editora do Tribunal de Contas  
do Estado de Mato Grosso





Tribunal de Contas  
Mato Grosso

---

TRIBUNAL DO CIDADÃO

# Manual de Auditoria de Conformidade



Tribunal de Contas  
Mato Grosso

TRIBUNAL DO CIDADÃO

## Identidade Organizacional

### NEGÓCIO

Controle da gestão dos recursos públicos.

### MISSÃO

Controlar a gestão dos recursos públicos do Estado e dos municípios de Mato Grosso, mediante orientação, avaliação de desempenho, fiscalização e julgamento, contribuindo para a qualidade e a efetividade dos serviços, no interesse da sociedade.

### VISÃO

Ser reconhecido como instituição essencial ao regime democrático, atuando pela melhoria da qualidade da gestão pública e no combate à corrupção e ao desperdício.

### VALORES

**Justiça:** Pautar-se estritamente por princípios de justiça, pela verdade e pela lei, com integridade, equidade, coerência, impessoalidade e imparcialidade.

**Qualidade:** Atuar de forma ágil, tempestiva, efetiva, eficiente e eficaz, com base em padrões de excelência de gestão e de controle.

**Profissionalismo:** Atuar com base nos princípios e valores éticos e de forma independente, técnica, responsável, proativa, leal e comprometida com a identidade institucional e com o interesse público.

**Transparência:** Disponibilizar e comunicar tempestivamente, em linguagem clara e de fácil acesso, as ações, decisões e atos de gestão do TCE-MT, bem como as informações dos fiscalizados sob sua guarda, no interesse da sociedade.

**Consciência Cidadã:** Estimular o exercício da cidadania e do controle social da gestão pública.

## Corpo Deliberativo

### TRIBUNAL PLENO

#### Presidente

Cons. Antonio Joaquim M. Rodrigues Neto

#### Vice-Presidente

Cons. Valter Albano da Silva

#### Corregedor-Geral

Cons. José Carlos Novelli

#### Ouvidor-Geral

Cons. Waldir Júlio Teis

#### Integrantes

Cons. Gonçalo Domingos de Campos Neto

Cons. Sérgio Ricardo de Almeida

Cons. Moises Maciel

### 1ª CÂMARA

#### Presidente

Cons. Sérgio Ricardo de Almeida

#### Integrantes

Cons. José Carlos Novelli

Cons. Waldir Júlio Teis

Cons. Substituto Luiz Carlos Pereira

Cons. Substituta Jaqueline M<sup>a</sup>. Jacobsen Marques

Cons. Substituto Moises Maciel

### 2ª CÂMARA

#### Presidente

Cons. Gonçalo Domingos de Campos Neto

#### Integrantes

Cons. Valter Albano da Silva

Cons. Moises Maciel

Cons. Substituto Luiz Henrique M. de Lima

Cons. Substituto Isaías Lopes da Cunha

Cons. Substituto João Batista Camargo Júnior

### CONSELHEIROS SUBSTITUTOS

Luiz Henrique Moraes de Lima

Isaías Lopes da Cunha

Luiz Carlos Azevedo Costa Pereira

João Batista Camargo Júnior

Jaqueline M<sup>a</sup>. Jacobsen Marques

Moises Maciel

Ronaldo Ribeiro de Oliveira

### MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS

#### Procurador-Geral

Gustavo Coelho Deschamps

#### Procurador-Geral Substituto

William de Almeida Brito Júnior

#### Procuradores de Contas

Alisson Carvalho de Alencar

Getúlio Velasco Moreira Filho



## Corpo Técnico

### **Secretaria-Geral do Tribunal Pleno**

Ligia Maria Gahyva Daoud Abdallah

#### **Secretaria da Primeira Câmara**

Elizabet Teixeira Sant'anna Padilha

#### **Secretaria da Segunda Câmara**

Jean Fábio de Oliveira

#### **Núcleo de Certificação e Controle de Sanções**

Ana Karina Pena Endo

### **Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex)**

Bruno Anselmo Bandeira

#### **Secretaria-Adjunta de Desenvolvimento do Controle Externo**

Volmar Bucco Júnior

#### **Secretaria-Adjunta de Desenvolvimento do Controle Interno dos Fiscalizados**

Gilson Gregório

#### **Secretaria-Adjunta de Avaliação da Qualidade das Atividades do Controle Externo**

Rosiane Gomes Soto

#### **Consultoria Técnica**

Edicarlos Lima Silva

### **Secex da 1ª Relatoria - Cons. José Carlos Novelli**

Manoel da Conceição da Silva

### **Secex da 2ª Relatoria - Cons. Valter Albano**

Roberto Carlos de Figueiredo

### **Secex da 3ª Relatoria - Cons. Waldir Teis**

Joel Bino do Nascimento Júnior

### **Secex da 4ª Relatoria - Cons. Domingos Neto**

Valdir Cereali

### **Secex da 5ª Relatoria - Cons. Sérgio Ricardo**

Francisney Liberato Batista Siqueira

### **Secex da 6ª Relatoria - Cons. Moises Maciel**

Marlon Homem de Ascensão

#### **Secretaria de Controle Externo de Obras e Serviços de Engenharia**

Emerson Augusto de Campos

#### **Secretaria de Controle Externo de Atos de Pessoal e Regime Próprio de Previdência Social**

Francis Bortoluzzi

#### **Secretaria de Controle Externo de Auditorias Operacionais**

Lidiane Anjos Bortoluzzi

#### **Secretaria de Informações Estratégicas**

Victor Augusto Godoy

## Corpo de Gestão

### **Chefe de Gabinete da Presidência**

Paulo Vicente Nunes

#### **Secretaria do Sistema de Controle Interno**

Élia Maria Antoniêto Siqueira

#### **Secretaria de Articulação Institucional e Desenvolvimento da Cidadania**

Cassyrá Lúcia Corrêa Barros Vuolo

#### **Secretaria de Apoio às Unidades Gestoras**

Naíse Godoy de Campos Silva Freire

#### **Consultoria Jurídica-Geral**

Patrícia Maria Paes de Barros

### **Secretaria-Geral da Presidência**

Risodalva Beata de Castro

#### **Secretaria Executiva da Corregedoria-Geral**

Marco Aurélio Queiroz de Souza

#### **Secretaria Executiva da Ouvidoria-Geral**

Yênes Jesus de Magalhães

#### **Secretaria de Planejamento, Integração e Coordenação**

Diógenes Gomes Curado Filho

#### **Subsecretaria de Planejamento, Integração e Coordenação**

Julinil Fernandes de Almeida

#### **Subsecretaria de Planejamento, Integração e Coordenação**

Rodrigo Ares Barbosa de Mello

### **Secretaria de Comunicação Social**

Américo Santos Corrêa

### **Diretoria da Escola Superior de Contas**

Marina Bressane Spinelli Maia de Andrade

### **Secretaria Executiva de Orçamento, Finanças e Contabilidade**

Eneias Viegas da Silva

### **Secretaria Executiva de Tecnologia da Informação**

Simone Aparecida Pelegrini

### **Secretaria Executiva de Gestão de Pessoas**

Camilla Nardez Rodrigues Pereira

### **Secretaria Executiva de Administração**

Marcos José da Silva

#### **Núcleo de Gestão de Contratos, Convênios e Parcerias**

Carlos José de Campos

#### **Núcleo de Patrimônio**

Marcelo Catalano Corrêa

#### **Núcleo de Expediente**

Deise Maria de Figueiredo Preza

#### **Núcleo de Cerimonial**

Tânia de Cássia Melo Bosaipo





Tribunal de Contas  
Mato Grosso

---

TRIBUNAL DO CIDADÃO

# Manual de Auditoria de Conformidade



**PubliContas**

---

Editora do Tribunal de Contas  
do Estado de Mato Grosso

**Dados Internacionais para Catalogação na Publicação (CIP)**

M433m

Mato Grosso. Tribunal de Contas do Estado  
Manual de auditoria de conformidade / Tribunal de Contas do  
Estado. – Cuiabá : Publicontas, 2016.

102p. ; 29,7x21 cm.  
ISBN 978-85-98587-66-0

1. Auditoria. 2. Técnicas de auditoria. 3. Execução de auditoria  
4. Planejamento de auditoria. I- Título.

CDU 657.6

Jânia Gomes da Silva  
Bibliotecária CRB1 2215

**PRODUÇÃO DE CONTEÚDO**

SUPERVISÃO	Bruno Anselmo Bandeira .....	<i>Secretário-Geral de Controle Externo</i>
COORDENAÇÃO E REVISÃO	Volmar Bucco Júnior.....	<i>Secretário-Adjunto de Desenvolvimento do Controle Externo</i>
ELABORAÇÃO	Mônica Cristina dos Anjos Acendino.....	<i>Assessora Técnica da Secretaria-Adjunta de Desenvolvimento do Controle Externo</i>
	Daniel Poletto Chu.....	<i>Assessor Técnico da Secretaria-Adjunta de Desenvolvimento do Controle Externo</i>

**PRODUÇÃO EDITORIAL**

**PubliContas: Editora do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso**

SUPERVISÃO	Américo Corrêa .....	<i>Secretário de Comunicação Social</i>
EDIÇÃO E PROJETO GRÁFICO	Doriane de Abreu Miloch .....	<i>Assessora Técnica de Publicações</i>
CAPA	Boanerges C. Alencar Filho .....	<i>Publicitário</i>
REVISÃO ORTOGRÁFICA	Solange Maria de Barros	



Rua Conselheiro Benjamin Duarte Monteiro, nº 1  
Centro Político e Administrativo – CEP: 78049-915 – Cuiabá-MT  
+55 65 3613-7561 – publicontas@tce.mt.gov.br – [www.tce.mt.gov.br](http://www.tce.mt.gov.br)

**CARTA DE SERVIÇOS AO CIDADÃO**

<http://www.tce.mt.gov.br/uploads/flipbook/CartadeServicos2013/index.html>

Horário de atendimento: 8h às 18h, de segunda a sexta-feira.

**SIGA:**

 [TCEMatoGrosso](https://www.facebook.com/TCEMatoGrosso)  [@TCEmatogrosso](https://twitter.com/TCEmatogrosso)

 [TCE Mato Grosso](https://www.youtube.com/TCEMatoGrosso)

---

# Apresentação

---

O Manual de Auditoria de Conformidade do TCE-MT visa sistematizar conceitos, técnicas e metodologias a serem observadas nas fiscalizações realizadas pelas equipes técnicas, especialmente no tocante às auditorias de conformidade, em aderência às normas nacionais (NAGs) e internacionais (ISSAIs) de referência.

Esta obra atualiza o Manual de Auditoria Governamental elaborado em 2012, com destaque para a inserção de conteúdos relativos à aplicabilidade do manual, aos conceitos e objetos de auditoria, às normas de conduta e prerrogativas do Auditor Público Externo, à documentação e às técnicas de auditoria.

O presente Manual foi aprovado pela Resolução Normativa TCE-MT nº 13/2016, publicada no Diário Oficial

de Contas do dia 14/6/2016, aplicando-se de forma integral e obrigatória às auditorias de conformidade e de forma subsidiária aos demais procedimentos fiscalizatórios realizados pelo TCE-MT, a exemplo das inspeções, levantamentos, acompanhamentos e monitoramentos.

Este documento técnico deve ser um instrumento permanente de consulta pelos profissionais do controle externo, auxiliando-os em todas as fases das fiscalizações, elevando a qualidade dos trabalhos técnicos desenvolvidos neste Tribunal.

**Bruno Anselmo Bandeira**

*Secretário-Geral de Controle Externo*



---

# Sumário

---

<b>1. Aplicabilidade e referências.....</b>	<b>12</b>
<b>2. Conceitos e objetos de auditoria .....</b>	<b>13</b>
<b>3. Normas de conduta do Auditor Público Externo (APE) .....</b>	<b>16</b>
<b>4. Prerrogativas do Auditor Público Externo .....</b>	<b>20</b>
<b>5. Equipe técnica.....</b>	<b>21</b>
5.1 Definição da equipe técnica .....	21
5.1.1 Perfil profissional .....	21
5.1.2 Quantitativo .....	22
5.2 Indicação da equipe .....	23
5.3 Designação da equipe .....	23
5.4 Coordenação da equipe.....	24
5.5 Apresentação da equipe .....	25
5.6 Supervisão dos trabalhos da equipe.....	25
5.6.1 Abrangência .....	25
5.6.2 Competência .....	26

<b>6. Documentação de auditoria.....</b>	<b>27</b>
6.1 Conceito.....	27
6.2 Conteúdo .....	27
6.3 Propósitos .....	28
6.4 Atributos .....	28
6.5 Cuidados na preparação.....	29
<b>7. Técnicas de auditoria .....</b>	<b>30</b>
7.1 Inspeção física.....	31
7.2 Observação direta .....	31
7.3 Exame documental.....	33
7.4 Circularização ou Confirmação Externa .....	34
7.5 Mapa de Processo.....	34
7.6 Entrevista .....	36
7.7 Indagação escrita ou questionário .....	36
7.8 Conferência de cálculos .....	37
7.9 Conciliação .....	37
7.10 Análise de Contas.....	38
7.11 Revisão Analítica .....	38
7.12 Extração eletrônica de dados.....	39
7.13 Cruzamento eletrônico de dados .....	39

<b>8. Planejamento de auditoria .....</b>	<b>40</b>
8.1 Conceito .....	40
8.2 Providências administrativas preliminares.....	42
8.3 Cronograma das atividades de planejamento.....	43
8.4 Levantamentos preliminares e elaboração do relatório da visão geral do objeto fiscalizado.....	45
8.5 Inventário de riscos e controles.....	47
8.6 Matriz de Planejamento de Auditoria .....	49
8.6.1 Orientações para preenchimento da Matriz de Planejamento de Auditoria .....	51
<b>9. Execução de auditoria.....</b>	<b>61</b>
9.1 Matriz de Achados.....	62
9.1.1 Orientações para preenchimento da Matriz de Achados .....	63
9.2 Matriz de Responsabilização.....	72
9.2.1 Orientações para preenchimento da Matriz de Responsabilização.....	73

<b>10. Relatório de auditoria .....</b>	<b>81</b>
10.1 Requisitos de qualidade do relatório de auditoria .....	81
10.2 Estrutura e conteúdo do Relatório de Auditoria .....	89
<b>11. Controle de qualidade das auditorias do TCE-MT .....</b>	<b>98</b>
<b>Referências .....</b>	<b>99</b>
<b>Anexos .....</b>	<b>100</b>

# 1. Aplicabilidade e referências

As disposições deste manual aplicam-se de forma integral e obrigatória às auditorias de conformidade e de forma subsidiária aos demais procedimentos fiscalizatórios realizados pelo TCE-MT, a exemplo das inspeções, levantamentos, acompanhamentos e monitoramentos.

Independentemente da natureza do processo de fiscalização, as equipes técnicas devem observar as disposições deste manual concernentes ao desenvolvimento dos achados de auditoria, à imputação de responsabilidades e aos requisitos de qualidade dos relatórios de auditoria em todos os procedimentos fiscalizatórios realizados pelo TCE-MT.

O conteúdo apresentado, nesta edição do manual, foi baseado nas Normas de Auditoria Governamental (NAG), nas Normas Internacionais das Entidades Superiores (IS-SAI), bem como foram utilizados como referência os Manuais de Auditoria e Documentos Padrões dos Tribunais de Contas da União, do Distrito Federal, de Minas Gerais e do Espírito Santo.

Desse modo, em diversos tópicos foram utilizados trechos dos referidos documentos sem explicitar a fonte, caso a caso, para que o manual ficasse com aspecto mais técnico do que acadêmico. Todavia, as referências constam em seção específica.

## 2. Conceitos e objetos de auditoria

Auditoria é o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para o exame objetivo e sistemático das operações contábeis, orçamentárias, financeiras, operacionais e patrimoniais dos órgãos jurisdicionados, podendo o seu escopo abranger mais de um exercício financeiro, visando, dentre outras finalidades:

- examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos a sua jurisdição;
- exercer o controle contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial dos fatos e atos administrativos das respectivas unidades, quanto aos aspectos de legalidade, legitimidade, moralidade, economicidade, razoabilidade e eficiência;
- avaliar a organização, eficiência e eficácia do controle interno;
- avaliar o desempenho dos órgãos e entidades jurisdicionados quanto aos aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade dos atos praticados;

- subsidiar a apreciação e julgamento dos processos e a emissão de Parecer Prévio sobre as contas públicas.

As auditorias, quanto à natureza, podem ser: a) de regularidade, que abrange a auditoria de conformidade, foco deste manual, e a auditoria financeira; b) operacional, detalhada em manual específico.

A auditoria de conformidade tem por objetivo o exame da legalidade e da legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos à jurisdição do TCE-MT, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial. Já a auditoria operacional é uma técnica de exame independente e objetivo da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de promover o aperfeiçoamento da gestão pública.

São objetos de auditoria os atos de governo e de gestão praticados por qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais o Estado de Mato Grosso ou seus Municípios respondam ou que, em nome destes, assumam obrigações de natureza pecuniária, assim como:

- Leis Orçamentárias (PPA, LDO, LOA) dos órgãos e entidades estaduais e municipais;
- sistemas administrativos, contábeis, financeiros, orçamentários, patrimoniais e operacionais e respectivas demonstrações;
- sistemas informatizados utilizados pelos fiscalizados;
- prestações de contas anuais do Governador, dos prefeitos, dos demais gestores públicos (estaduais e municipais) e as contas dos responsáveis por dinheiros, bens e valores da administração direta e indireta, bem como dos que derem causa à perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao Erário;

- transferências concedidas pelos órgãos e entidades estaduais e municipais;
- doações, subvenções, auxílios e contribuições recebidas pelos órgãos e entidades estaduais e municipais ou por ele concedidas;
- editais, contratos, convênios, acordos ou outros ajustes;
- outros atos dos quais resulte receita ou despesa;
- suprimentos e adiantamentos;
- atos de admissão de pessoal na administração direta e indireta, para fins de registro;
- 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;
- atas de reuniões de órgãos colegiados;
- registros de entrada e de baixa de material permanente e os controles de materiais em almoxarifado;
- concessão, permissão e autorização de serviço público e de uso de bem público;



- concessão de direito real de uso e demais parcerias com a iniciativa privada, celebradas pelos órgãos e entidades estaduais e municipais – tais como contrato de gestão, termo de parceria, parceria público-privada – e com outros entes da federação, como os consórcios públicos;
- operações de crédito, os avais, as garantias e os direitos e haveres dos órgãos e entidades estaduais e municipais;
- planos, os programas, os projetos e as atividades dos órgãos e entidades estaduais e municipais.



A lista acima é apenas exemplificativa, não afastando, portanto, outros objetos que possam ser fiscalizados pelo TCE-MT em decorrência de suas competências constitucionais e infraconstitucionais.

### 3. Normas de conduta do Auditor Público Externo (APE)

As normas de conduta do auditor público externo estão descritas nas NAGs, que foram recepcionadas pelo TCE-MT, pela Resolução Normativa nº 12/2011, e no Código de Ética do TCE-MT.

Destaca-se que a NAG 3000 aborda padrões de conduta que o auditor público externo deve adotar profissionalmente, nas seguintes perspectivas:

#### 3100

##### Competência Técnico-Profissional

Os trabalhos de auditoria governamental, em face da sua amplitude, devem ser desenvolvidos por equipes multi-interdisciplinares nas mais diversas áreas do conhecimento, como: Administração, Atuariais, Contabilidade, Direito, Economia, Engenharia, Estatística, Pedagogia, Saúde e Sociologia.

O profissional de auditoria governamental 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 necessários para que o profissional de auditoria governamental possa cumprir com suas responsabilidades com eficiência e eficácia.

## 3200

### Zelo e Responsabilidade Profissional

O profissional de auditoria governamental deve atuar com o máximo de zelo no exercício de sua atividade. Zelo é a precaução e o nível de cuidado que uma pessoa prudente emprega na execução de seu trabalho e o seu comprometimento com as qualificações e as obrigações necessárias para a execução desse trabalho.

É com o devido cuidado, prudência, bom senso e técnica, que o profissional de auditoria governamental executa seus trabalhos, seja no planejamento, seja na elaboração dos documentos de auditoria, nos quais deve registrar os elementos informativos suficientes para amparar sua opinião, fazendo prova de que os exames foram efetuados conforme as normas e os procedimentos usuais de auditoria governamental, na apresentação dos resultados dos seus trabalhos.

## 3300

### Independência Profissional

O profissional de auditoria governamental deve ser e demonstrar que é independente em relação aos seus trabalhos e atividades, conforme determinam estas NAGs.

A independência profissional se caracteriza por uma atitude autônoma, sem preconceitos e interesses de qualquer natureza, isenta e imparcial, a ser mantida pelos profissionais de auditoria governamental, durante a realização do seu trabalho e toda a permanência nos quadros do Tribunal de Contas. Isso é necessário, em função de desempenhar uma profissão que atua na defesa do interesse público.

## 3400

### Ética Profissional

O profissional de auditoria governamental, no exercício da auditoria, está sujeito aos princípios do Código de Ética Profissional, e tem o dever de observar, cumprir e fazer cumprir fielmente, nas suas relações com o Tribunal de Contas, com o público em geral, com os órgãos jurisdicionados e demais autoridades governamentais, as entidades de classe e seus colegas de profissão. Qualquer deficiência em sua conduta profissional ou qualquer comportamento inadequado em sua vida pessoal prejudicam a imagem da integridade desses profissionais, da qualidade e da validade de seu trabalho de auditoria governamental, e podem ocasionar dúvidas acerca da confiabilidade e da própria competência profissional.

## 3500

### Sigilo Profissional

O profissional de auditoria governamental deve manter, respeitar e assegurar o sigilo relativo às informações obtidas em razão do seu trabalho, não divulgando para terceiros, salvo quando houver obrigação legal ou judicial de fazê-lo.



## 3600

### Relações Humanas e Comunicação

A cooperação recíproca e as habilidades e as atitudes apropriadas no trato com as pessoas e em se comunicar de maneira eficaz constituem atributos essenciais do profissional de auditoria governamental. A confiança e o respeito público que suscita um profissional de auditoria governamental são consequências, basicamente, da soma dos resultados obtidos pela conduta de todos os profissionais de auditoria anteriores e atuais. Por conseguinte, tanto para os profissionais de auditoria governamental quanto para o público em geral, é importante que esse trate seus colegas de profissão de forma polida e equilibrada.

## 3700

### Educação Continuada

Os profissionais de auditoria governamental devem aprimorar seu conhecimento e sua capacidade técnica mediante adequado programa de educação continuada.





## 4. Prerrogativas do Auditor Público Externo



São prerrogativas dos Auditores Públicos Externos:  
garantia de acessibilidade aos documentos, dados, informações e bens necessários para a realização do trabalho de fiscalização, em quaisquer de suas modalidades, nos órgãos ou entidades estaduais e municipais;

- garantia das condições necessárias à realização das atividades de controle externo;
- garantia de acesso aos sistemas informatizados dos fiscalizados;
- requisição, verbal ou por escrito, de documentos, dados e de informações, bem como a fixação de prazo para o seu atendimento.

## 5. Equipe técnica

### 5.1 Definição da equipe técnica

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

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

Na definição da equipe, quando o caso assim exigir, poderá ser considerada também a utilização de profissionais especializados não pertencentes ao quadro do TCE-MT.

#### 5.1.1 Perfil profissional

Entende-se por perfil profissional um conjunto de atributos requeridos dentre os quais destacam-se: área de formação/especialização; capacitação técnica; experiência profissional.

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

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

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

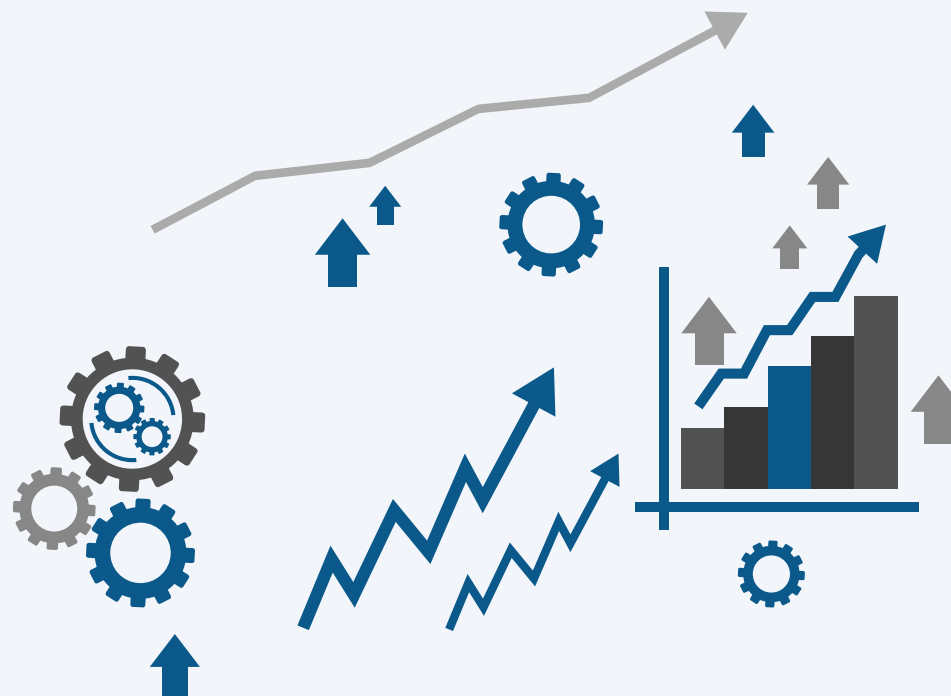
- aproveitar o conhecimento e a experiência do pessoal da equipe em relação à área a ser auditada;
- estabelecer rodízio na formação de equipes, de forma a permitir a oportunidade de desenvolvimento profissional.



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

### 5.1.2 Quantitativo

O quantitativo de recursos humanos a ser utilizado, incluindo a equipe técnica e eventual equipe de apoio, deve ser estabelecido em função da extensão e da especificidade dos trabalhos a serem realizados, com vistas à otimização na utilização dos recursos humanos.



## 5.2 Indicação da equipe

As fiscalizações serão realizadas pelos servidores ocupantes das carreiras de controle externo: Auditores Públicos Externos, Auxiliares de Controle Externo e Técnicos de Controle Público Externo. Contudo, os processos de auditorias serão instruídos por equipe composta exclusivamente por Auditores Públicos Externos.

Quando a fiscalização requerer servidores de diversas unidades técnicas, cada líder das unidades envolvidas, em conjunto com o Secretário Geral de Controle Externo, deve indicar os servidores da respectiva unidade para integrar à equipe.

## 5.3 Designação da equipe

A designação da equipe técnica se dará mediante ordem de serviço de fiscalização, na qual serão definidos o supervisor, o coordenador, os membros da equipe, o órgão/entidade a ser auditado e o objetivo dos trabalhos.

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

## 5.4 Coordenação da equipe

A coordenação da equipe técnica deve recair sobre o Auditor Público Externo que tenha, além dos conhecimentos requeridos ao trabalho, experiência em auditorias e capacidade de organização e direção. Entre as atividades de responsabilidade do coordenador destacam-se aquelas relacionadas com a administração dos trabalhos, compreendendo as seguintes etapas:

- elaborar o cronograma da auditoria e distribuir as tarefas entre os membros da equipe;
- instruir e dirigir os demais membros no que tange à execução dos trabalhos e sua aderência ao planejamento da auditoria;
- representar a equipe de auditoria sempre que solicitado;
- revisar os documentos de auditoria, relatórios e demais produtos da fiscalização e propor as adequações e ajustes necessários com vista a assegurar o atendimento dos requisitos de qualidade e, ainda, que as conclusões e propostas de encaminhamento sejam aderentes e decorram logicamente dos fatos apresentados;
- consolidar e padronizar o relatório de auditoria.





## 5.5 Apresentação da equipe

Os integrantes da equipe técnica são apresentados ao fiscalizado por meio de ofício do relator ou presidente. O ofício de apresentação 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, conforme exemplo constante no Anexo I.



## 5.6 Supervisão dos trabalhos da equipe

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

### 5.6.1 Abrangência

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

- o planejamento da auditoria;
- a aplicação de procedimentos e técnicas para atingir os objetivos e metas estabelecidos;
- a confecção dos papéis de trabalho;
- a orientação da equipe técnica;
- a avaliação da consistência das informações levantadas e das conclusões;
- a observância dos objetivos da auditoria;
- o cumprimento das normas de auditoria;
- a elaboração do relatório.

Nos seguintes produtos gerados durante a auditoria, deverá constar manifestação do supervisor por meio da aposição de rubrica ou assinatura:

- Relatório da Visão Geral do Objeto Fiscalizado;
- Matriz de Planejamento;
- Matriz de Achados; e
- Matriz de Responsabilização.



Se o supervisor discordar do conteúdo desses produtos, deverá expressar sua opinião em termo apropriado e submeter a divergência para apreciação do Secretário de Controle Externo.

## 5.6.2 Competência

A supervisão é exercida pelo Auditor Público Externo designado para a função de supervisor. No caso de fiscalização da qual participe mais de uma unidade técnica, a supervisão é feita por supervisor indicado pela Secretaria Geral de Controle Externo.

Cabe ao supervisor garantir que:

- os membros da equipe técnica tenham uma nítida e sólida compreensão do objetivo da auditoria;
- a auditoria seja realizada de acordo com as normas e práticas de auditoria;
- os papéis de trabalho contenham informações probatórias que fundamentem adequadamente todos os achados, propostas de encaminhamento, conclusões e responsabilização;
- a equipe técnica atinja os objetivos estabelecidos;
- o relatório de auditoria contenha todos os achados, propostas de encaminhamentos, conclusões pertinentes e responsabilização, quando for o caso.

## 6. Documentação de auditoria

### 6.1 Conceito

São os documentos e as anotações com informações e provas, elaborados diretamente pelo profissional de auditoria governamental ou por ele obtidos, que registram as evidências dos trabalhos executados e fundamentam sua opinião e comentários. A documentação de auditoria é também denominada papéis de trabalho.

### 6.2 Conteúdo

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

Devem ser registradas nos documentos de auditoria as informações relativas ao planejamento da auditoria; à natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos aplicados; aos resultados obtidos; às evidências coletadas e às conclusões da auditoria.

## 6.3 Propósitos

São propósitos dos documentos de auditoria:

- documentar o processo de auditoria, em especial, as evidências;
- facilitar o registro das investigações realizadas;
- facilitar a elaboração do relatório de auditoria;
- explicar, em detalhes, fatos e opiniões;
- permitir a coordenação, a organização e a supervisão do trabalho de auditoria;
- permitir o registro histórico dos métodos adotados;
- servir de guia para auditorias subsequentes.

## 6.4 Atributos

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

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

## 6.5 Cuidados na preparação

Devem ser observados os seguintes cuidados na elaboração e coleta de documentos de auditoria:

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

## 7. Técnicas de auditoria

As técnicas de auditoria são os meios utilizados na aplicação dos procedimentos com vistas à obtenção de diferentes tipos de evidências ou ao tratamento de informações.

Abaixo, seguem as técnicas mais utilizadas na atividade de auditoria:

- Técnicas de obtenção de evidência física: inspeção física e observação direta;
- Técnicas de obtenção de evidência documental: exame documental, circularização e mapa de processo;
- Técnicas de obtenção de evidência testemunhal: entrevista e indagação escrita;
- Técnicas de obtenção de evidência analítica: conferência de cálculos, conciliação, análise de contas, revisão analítica, extração eletrônica de dados e cruzamento eletrônico de dados.



## 7.1 Inspeção física

Consiste na verificação *in loco* da existência física de objeto ou item, bem como de sua qualidade.

Essa técnica não serve apenas para confirmar se algo existe ou está onde deveria estar. Serve também para a verificação de atributos de objetos, como, por exemplo, o estado de conservação de um bem, o prazo de validade de produtos e os tipos de materiais utilizados em uma obra.

A comprovação é essencialmente visual, sendo recomendável sua documentação por intermédio de fotografias. Se o exame requerer uma análise mais aprofundada do objeto analisado, outras técnicas deverão ser utilizadas tais como perícias ou exames laboratoriais.

Dependendo do objeto a ser verificado, é importante também considerar o fator surpresa, de modo a evitar possíveis manipulações que interfiram na aplicação da técnica.

São exemplos da técnica de inspeção física: contagem de estoques, constatação da existência de determinada obra, medição de obra.

## 7.2 Observação direta

A observação direta é uma técnica de coleta de dados ou informações que se utiliza dos sentidos na obtenção de determinados aspectos da realidade. Não consiste apenas em ver e ouvir, mas também em examinar fatos ou fenômenos que se deseja estudar.

Nas auditorias, observação direta é um método de coleta de informação contextualizada sobre a forma de funcionamento de determinado processo, serviço ou atividade. A técnica possibilita sua aplicação de forma sistemática e estruturada, valendo-se de roteiros para registro das observações.

Enquanto a inspeção física é aplicada para situações estáticas (equipamentos, instalações e infraestrutura em geral), a observação direta é utilizada para situações dinâmicas (prestação de serviços, execução de processos, execução de procedimentos de controle interno).

As formas mais utilizadas de observação direta nas auditorias são:

- **identificada:** o pesquisador observa de maneira espontânea os fatos que ocorrem no ambiente em estudo e procura registrar o máximo de ocorrências que interessam ao seu trabalho, devendo-se evitar o mínimo de alteração no ambiente;
- **não-identificada:** o pesquisador observa de maneira espontânea os fatos que ocorrem no ambiente em estudo e procura registrar o máximo de ocorrências que interessam ao seu trabalho, porém a comunicação e a informação ao auditado sobre o trabalho em andamento são feitas somente ao término da visita;
- **sistemática:** o pesquisador elabora plano de observação baseado no conhecimento dos aspectos que são significativos para alcance dos objetivos da observação. Essa forma requer algum conhecimento do problema em estudo para permitir estabelecer as categorias que guiarão a análise da situação;
- **assistemática:** o pesquisador está mais livre, sem fichas ou listas de registro. Geralmente, em visitas exploratórias, utiliza-se essa forma de observação para formar juízo de valor e aumentar o entendimento sobre o objeto auditado. As informações obtidas podem ou não ser registradas formalmente.



## 7.3 Exame documental

Essa técnica refere-se ao exame de documentos relacionados aos objetos da auditoria em busca de dados ou informações que poderão servir de subsídio ao planejamento da auditoria ou como evidências dos achados. Exemplos de documentos que podem ser analisados: processos de licitação, termos contratuais, termos de convênios, prestações de contas, documentos avulsos (notas fiscais, cheques), relatórios etc.

Preliminarmente, é necessário restringir a amostra de documentos a serem analisados de acordo com o tempo disponível da auditoria, utilizando-se como critério o grau de pertinência e relevância frente aos objetivos do trabalho.

Duas verificações devem ser obrigatoriamente realizadas nos documentos analisados:

- ▶ a sua autenticidade, para assegurar que as informações contidas nos documentos podem ser utilizadas na auditoria;
- ▶ as bases e a metodologia de sua elaboração, para poder estimar a confiabilidade das informações apresentadas.



O tipo de informação que pode ser obtida nos documentos varia de acordo com o objetivo da auditoria. Enquanto na fase de planejamento as informações são coletadas sem um plano previamente especificado, na fase de execução as informações são geralmente obtidas conforme especificado nos procedimentos de auditoria.

## 7.4 Circularização ou Confirmação Externa

A circularização (também chamada de confirmação externa) trata da solicitação de confirmação, por parte de fontes externas ao fiscalizado, de informações obtidas junto ao fiscalizado. A resposta, que deve ser formalizada, pode vir no formato de uma declaração escrita ou de uma ou mais cópias de documentos.

A técnica é utilizada, geralmente, para confirmar:

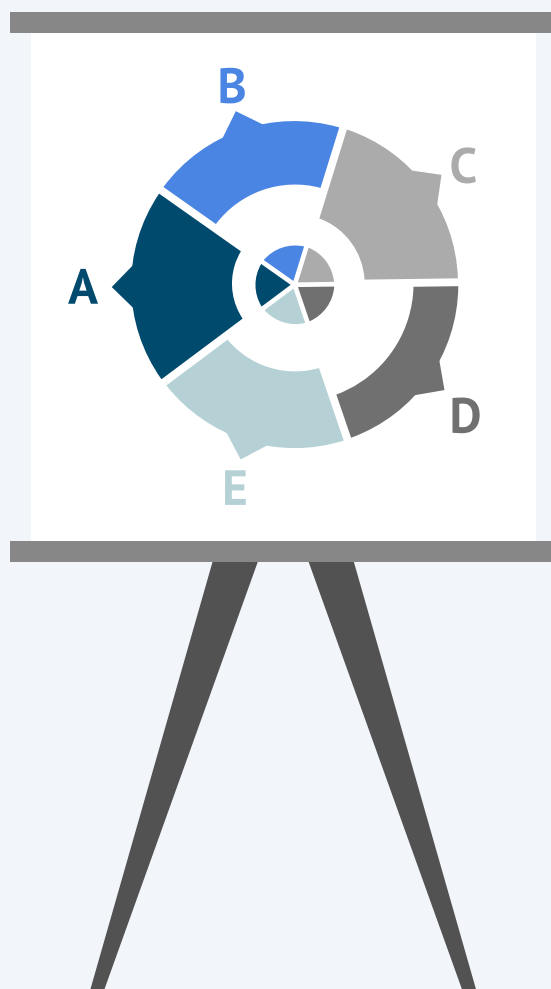
- a existência de bens em poder de terceiros;
- direitos a receber;
- obrigações assumidas pelo fiscalizado junto a terceiros;
- pagamento a fornecedores;
- a ocorrência de serviços fornecidos ao fiscalizado;
- se os alegados licitantes participaram efetivamente do processo;
- a veracidade de notas fiscais junto ao Fisco.

## 7.5 Mapa de Processo

Consiste na decomposição de um processo de trabalho pela sequência de atividades que o compõem na forma de um diagrama (fluxograma). Fornece uma representação gráfica das operações sob análise, podendo evidenciar a sequência das atividades, os agentes envolvidos, os prazos e o fluxo de documentos.

Os mapas de processo podem representar diversas situações:

- como o processo deve ser realizado, de acordo com as normas e procedimentos internos, caso estes estejam documentados;
- como o processo está sendo efetivamente realizado;
- qual a forma recomendada de realizar o processo.



**A técnica pode ser utilizada de diferentes formas:**

- como auxílio para obtenção de conhecimento sobre o funcionamento da área auditada;
- como ferramenta básica para a identificação de riscos e controles em processos;
- na identificação de oportunidades de racionalização e aperfeiçoamento dos processos de trabalho.

## 7.6 Entrevista

A técnica consiste na coleta de informações por meio de uma conversa, individual ou em grupo, com pessoas que tenham relação com o objeto auditado. Em resumo, uma entrevista é uma sessão de perguntas e respostas para obter uma informação específica. Ao final da entrevista, as anotações deverão ser documentadas no extrato da entrevista. Dependendo da natureza das informações e da sensibilidade do tema, pode-se solicitar a assinatura do entrevistado no extrato elaborado pela equipe.

É importante destacar que a técnica deve ser sempre utilizada como suporte ou em conjunto com outras técnicas, uma vez que as respostas obtidas não constituem evidências sólidas para, isoladamente, fundamentar os achados, ou seja, a boa prática da auditoria utiliza-se efetivamente da entrevista para conhecer melhor determinado objeto e não para evidenciar determinado achado de auditoria.

## 7.7 Indagação escrita ou questionário

Essa técnica consiste na formulação e apresentação de questões, geralmente por meio de um ofício ou questionário eletrônico, com a finalidade de obter a manifestação do respondente por escrito.

As questões devem ser elaboradas com cuidado, evitando-se redações que possam dar margem a entendimentos diversos, ambiguidades, respostas evasivas ou respostas dicotômicas.

## 7.8 Conferência de cálculos

A conferência de cálculos refere-se à revisão das memórias de cálculos relacionados ao objeto da auditoria, com o fim de verificar a correção das operações matemáticas e dos elementos utilizados nas operações. É uma técnica básica, mas indispensável nas auditorias. Relaciona-se com a postura de ceticismo profissional do auditor.

A extensão da aplicação da técnica se dá de acordo com o julgamento profissional da equipe, utilizando como critério básico a relevância da operação para o objetivo da auditoria.

É importante destacar que informações de cálculo produzidas a partir de sistemas informatizados devem ser objeto da técnica, uma vez que não estão livres de erros ou omissões.

## 7.9 Conciliação

A conciliação refere-se à comparação do registro da movimentação de contas bancárias ou contábeis entre si, ou com elementos, fatos ou ocorrências relacionados à movimentação, ou seja, a técnica tem por finalidade verificar a compatibilidade entre o saldo das contas sintéticas com aqueles das contas analíticas, ou ainda o confronto dos registros mantidos pelo fiscalizado com elementos recebidos de fontes externas. Observa-se, nesse caso, que a conciliação e a circularização podem se complementar.

## 7.10 Análise de Contas

Essa técnica trata da análise das transações que geraram lançamentos em determinada conta contábil. O auditor, após selecionar os lançamentos contábeis que serão auditados, passa a identificar e a investigar a existência, legalidade e pertinência dos fatos correspondentes aos respectivos lançamentos contábeis. A técnica utiliza-se da contabilidade para detecção de achados.

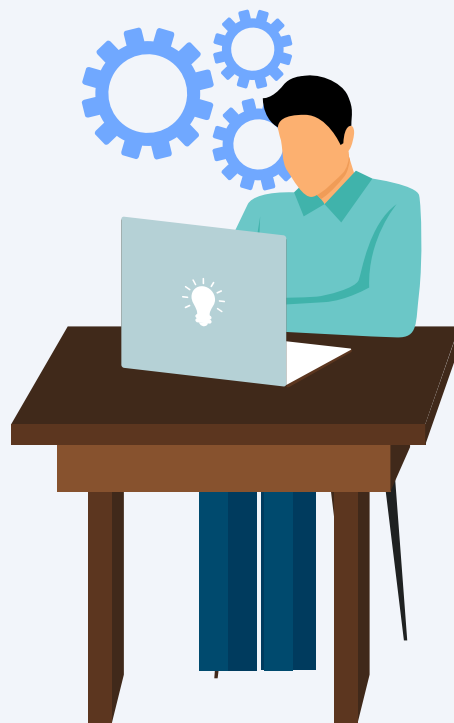
## 7.11 Revisão Analítica

A técnica consiste na utilização de inferências lógicas ou na estruturação de raciocínio que permita chegar a determinada conclusão sobre o objeto auditado. Tem por finalidade, ainda, verificar o comportamento de valores significativos, mediante índices, quocientes, quantidades absolutas ou outros meios, com vistas à identificação de situações ou tendências atípicas.

O exemplo mais clássico de aplicação da técnica de revisão analítica é a demonstração da ocorrência de “jogo de planilha” em um contrato de obras. Jogo de planilha é a ocorrência de alterações quantitativas na planilha contratual, por meio de acréscimos, decréscimos, supressões ou inclusões de serviços e materiais, que modifiquem o equilíbrio econômico-financeiro inicial, causando dano ao erário sem justificativa adequada.

## 7.12 Extração eletrônica de dados

É uma técnica tipicamente de coleta de dados e informações que consiste na solicitação ao fiscalizado de dados sistematizados e informações de sistemas, que posteriormente serão examinados. O auditor, após examinar o universo de dados e informações disponíveis, seleciona apenas aqueles relacionados ao objetivo da auditoria.



## 7.13 Cruzamento eletrônico de dados

Cruzamento eletrônico de dados refere-se ao cotejo automático dos dados extraídos de determinado(s) banco de dados, a partir de um campo comum parametrizado pelo auditor. Geralmente, o cruzamento é feito utilizando um software específico.

Na análise dos dados, pode utilizar diferentes cruzamentos conforme os objetivos do trabalho. Os resultados dos cruzamentos constituem indícios a serem confirmados com outras técnicas. Os resultados dependem do nível de confiabilidade do(s) sistema(s) do qual (is) foram extraídos os dados.

## 8. Planejamento de auditoria

### 8.1 Conceito

O planejamento operacional de auditoria compreende a determinação dos objetivos da auditoria, do escopo, do alcance, dos critérios, da metodologia empregada, dos períodos e das datas da execução e dos recursos necessários. Durante o planejamento, a equipe técnica coleta e analisa os dados e as informações sobre o fiscalizado e as áreas que o compõem, com o intuito de conhecê-lo e de compreender seu funcionamento, o que possibilitará a definição das questões que deverão ser respondidas pela auditoria.

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

- definição da equipe técnica;
- providências administrativas preliminares;
- elaboração de cronograma das atividades de planejamento;
- levantamentos preliminares e elaboração do Relatório da Visão Geral do Objeto Fiscalizado;
- inventário de riscos e controles;
- elaboração da Matriz de Planejamento.



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

- principais normas relativas ao fiscalizado e ao objeto de auditoria;
- sistemas informatizados (do fiscalizado e do TCE);
- processo de contas dos últimos exercícios e/ou relatórios de auditoria (recomenda-se a verificação de pelo menos as duas últimas contas e/ou relatórios de auditorias, especialmente irregularidades, achados, recomendações e determinações);
- indicadores de relevância (disponíveis no Espaço do Controle Externo para as organizações municipais);
- indicadores de políticas públicas (disponíveis no Espaço do Controle Externo);
- indicadores do nível de maturidade dos controles internos (disponíveis no Espaço do Controle Externo);
- outros processos relacionados ao órgão/entidade fiscalizado ou ao objeto da fiscalização (denúncias/representações/tomada de contas);
- servidores do TCE-MT que tenham participado de trabalhos recentes no órgão/entidade fiscalizado ou em objetos de fiscalização afins (reunião de transição);
- avaliação dos controles internos administrativos;
- órgãos de controle interno (entrevista ou investigação escrita e pareceres periódicos das UCIs);
- conselheiros de saúde e educação (entrevista ou questionário);
- usuários dos serviços prestados pelo fiscalizado;
- próprio órgão/entidade fiscalizado;
- notícias veiculadas na mídia (ferramenta Google Alerts e informações do jurisdicionado disponível no Espaço do Controle Externo);
- outros órgãos de controle (Ministério Público, TCU, CGE-MT e CGU);
- possíveis ações judiciais concernentes ao órgão/entidade fiscalizado.

## 8.2 Providências administrativas preliminares

Oficialmente, a primeira parte de um trabalho de fiscalização é a sua designação por intermédio de algum tipo de documento oficial.

No TCE-MT, a designação da equipe técnica é feita mediante ordem de serviço de fiscalização, na qual são definidos o coordenador, os demais membros da equipe e o supervisor, bem como o objetivo dos trabalhos, o órgão/entidade auditados, a fase de planejamento e, quando conhecidas, as fases de execução e de elaboração do relatório. Após, deve-se providenciar os ofícios de apresentação e de requisição de documentos.

Uma pergunta sempre feita nessa fase é se a equipe deve avisar ou não o fiscalizado? A resposta é “sim”, exceto quando o elemento surpresa for indispensável para o alcance dos objetivos da fiscalização.

Sempre que o elemento surpresa não for essencial ao desenvolvimento dos trabalhos, o relator, com a antecedência necessária, encaminhará ofício de apresentação com a informação ao dirigente do fiscalizado que o órgão/entidade encontra-se sob fiscalização e a data provável para apresentação da equipe.

O mesmo ofício deve solicitar também, quando for o caso:

- documentos e informações já identificados como necessários;
- disponibilização de ambiente reservado e seguro para a instalação da equipe;
- senha para acesso aos sistemas informatizados;
- designação de uma pessoa de contato do órgão/entidade.



Um equívoco a ser evitado é acreditar que, durante a fase de planejamento, a equipe deve se limitar às informações que já possui, não podendo visitar o fiscalizado ou dele requisitar informações.

Assim, durante a fase de planejamento, não há impedimento de que a equipe técnica, caso julgue necessário, visite o fiscalizado. Nesses casos, deverá apresentar o ofício sobre tal situação.

Nessa etapa, a equipe técnica deve adotar as providências, quando couber, necessárias para requisições de diárias, materiais necessários à execução, locação de veículos etc.

### 8.3 Cronograma das atividades de planejamento

Uma auditoria possui várias atividades que devem ser executadas, por essa razão, pode-se ficar perdido em relação à sequência das tarefas, aos prazos e à duração dos trabalhos. Não raras vezes, uma atividade depende de outra precedente.

Dessa forma, uma boa prática é a elaboração de cronograma de atividades que auxiliará no gerenciamento dessas atividades, devendo conter:

- tarefas;
- data limite;
- responsáveis pelas tarefas;
- status da implementação.

O cronograma deve ser elaborado já no início dos trabalhos pela equipe técnica, sendo que, ao final do planejamento e na execução, pode haver necessidade de alterá-lo.

Não é imutável, uma vez que há a possibilidade de mudanças ao longo do caminho. Se, por outro lado, o cronograma for completamente desfigurado, significa que o processo de elaboração dele precisa ser aprimorado, pois não está tendo qualquer utilidade.

Como o cronograma é elaborado no início da fase de planejamento, possivelmente sem muitas informações so-

bre o trabalho, principalmente nos de maior complexidade, o mesmo tem que ser ajustado ao final dessa fase. É possível até definir apenas um cronograma para a fase de planejamento e, após definido o escopo, elaborar outro para as fases de execução e relatório (nos casos de maior complexidade).

Abaixo, segue modelo de estrutura de um cronograma de atividades:

Data	Atividade	Responsável	Status de realização
xx/xx/xxxx	Agendar reunião de transição com equipe de auditoria do exercício anterior (horário e local).	Fulano da Silva	Realizado
xx/xx/xxxx	Realizar reunião de transição com equipe de auditoria do exercício anterior.	Beltrano da Rua	A realizar
[...]	[...]	[...]	[...]

## 8.4 Levantamentos preliminares e elaboração do relatório da visão geral do objeto fiscalizado

Os levantamentos preliminares que subsidiarão a elaboração do Relatório da Visão Geral do Objeto Fiscalizado, consiste no conhecimento das variáveis ambientais (do ambiente interno, do ambiente operacional e do macroambiente) de um objeto de auditoria (fiscalizado, programa, licitação etc).

Trata-se do reconhecimento baseado na análise de atos normativos, na consulta de sistemas informatizados, na análise de relatórios de auditorias anteriores, votos anteriores, denúncias, representações, avaliação de controles internos, no exame de processos operacionais, irregularidades de exercícios anteriores, indicadores, entre outras.

Esse levantamento possibilita o desenho do perfil do objeto auditado e o conhecimento das áreas que merecem mais atenção das equipes técnicas, auxiliando na calibragem do foco da auditoria.

Constitui-se em recurso fundamental para a definição dos parâmetros de planejamento das atividades de auditoria.

O planejamento de auditoria deve ser realizado de modo a assegurar que uma auditoria de alta qualidade seja conduzida de maneira econômica, eficiente, efetiva e com tempestividade.

Para assegurar que estes propósitos sejam alcançados, faz-se necessário desenvolver e documentar um plano para cada trabalho de auditoria (composição do relatório da visão geral do objeto fiscalizado com a matriz de planejamento de auditoria), que evidenciará os objetivos, o escopo, o prazo e a alocação de recursos e, ainda, que o planejamento elaborado:

- ▶ vise à consecução dos objetivos da auditoria, mediante execução econômica, eficiente e oportuna dos trabalhos;

- considere, necessariamente, elementos de conhecimento prévio sobre o objeto auditado, seus sistemas mais importantes, seus objetivos e riscos e eficácia de seus controles internos;
- explicita a natureza, a extensão e a profundidade dos exames a serem realizados e seja suficientemente detalhado de forma a não permitir equívocos na sua execução;
- permita a atribuição, na fase de execução dos trabalhos, de tarefas e respectivos prazos compatíveis com a complexidade da tarefa e importância da informação buscada;
- seja objeto de supervisão por pessoa com perfil e competência profissional adequados e envolva suficiente discussão no âmbito da equipe de auditoria;

- seja adequadamente testado quanto à viabilidade de sua aplicação, quando necessário, e seja revisado sempre que isso se revelar necessário, de forma a permitir a supervisão da execução e, a qualquer tempo, a avaliação das atividades desenvolvidas pelo auditor.



Nessa etapa, a equipe técnica deve, preliminarmente, construir uma visão geral do objeto fiscalizado, seus objetivos, sistemas, processos, legislação, entre outros, podendo fazer uso, via de regra, das informações elencadas no tópico 8.1.

## 8.5 Inventário de riscos e controles

A utilização do conceito de risco no planejamento de auditoria é importante, na medida em que é necessário o direcionamento dos esforços para áreas ou problemas críticos. Principalmente em auditorias em que o objeto é complexo, o risco é um critério de seleção bastante útil.

A forma mais básica de utilizar o risco no planejamento é complementar a matriz SWOT com um diagrama de verificação de risco. A matriz SWOT é utilizada para análise do ambiente interno e externo da organização auditada com o objetivo de identificar forças e fraquezas (ambiente interno) e oportunidades e ameaças (ambiente externo) que possam impactar os objetivos da organização.

Por meio do diagrama de verificação de risco, são identificados os riscos decorrentes das fraquezas e ameaças identificadas na matriz SWOT. Na sequência, esses eventos de risco são categorizados segundo a sua probabilidade de ocorrência e o seu impacto. A equipe irá se preocupar com os eventos de risco de maior impacto e maior probabilidade de ocorrência.

Um objeto complexo e com poucos conhecimentos prévios disponíveis requererá o mapeamento do(s) processo(s) mais relevantes para o objetivo da auditoria. O mapeamento de processos é também conhecido como fluxogramação.

Uma vez mapeado(s) o(s) processo(s), abre-se a possibilidade da elaboração de um inventário de riscos e controles. A equipe deve identificar as principais atividades que compõem o fluxo e, em seguida, transportar as atividades identificadas para um papel de trabalho semelhante ao retratado no próximo quadro. Para cada atividade a equipe deverá:

- identificar o objetivo daquela atividade;
- identificar o risco inerente, questionando o que pode dar errado naquela atividade;
- avaliar o risco em termos de probabilidade de ocorrência e impacto nos objetivos da atividade, caso se concretize;
- verificar que tipo de controle existe para tratar o risco;

- avaliar sucintamente se o controle é necessário, adequado e suficiente para mitigar os riscos.

O quadro abaixo apresenta uma sugestão de papel de trabalho para registro de riscos e controles.

Atividade	Objetivo da atividade	Evento de risco (s)	Controle (s)	O controle é necessário, adequado e suficiente para mitigar o risco?

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

- propor um trabalho específico voltado para melhoria de controles internos;
- avaliar os riscos e controles na fase de execução.



Finalizado o inventário, a equipe deve considerar os eventos de riscos mais relevantes para ajudar no direcionamento do planejamento da auditoria. Se houver muitas atividades com eventos de risco identificados, a equipe deve buscar parâmetros, como materialidade, exequibilidade da ação de auditoria, relevância da atividade ou oportunidade, para selecionar os que irão efetivamente contribuir para o planejamento.



## 8.6 Matriz de Planejamento de Auditoria

A matriz de planejamento permite estruturar de forma lógica o planejamento do trabalho e relaciona, a partir dos objetivos pré-determinados, as diversas questões de auditoria e, para responder a cada uma, quais as informações requeridas, as fontes de informações, os procedimentos e os possíveis achados, além da indicação do membro da equipe responsável pela execução do procedimento e do período em que os procedimentos deverão ser aplicados.

A matriz de planejamento deve ser preenchida ao longo da fase de planejamento, com base nas informações levantadas durante os levantamentos preliminares. Depois de elaborada, a equipe deve revisar toda a matriz, verificando se há coerência lógica entre os objetivos e as questões e entre as questões e os possíveis achados.

Tendo em vista que algumas áreas de fiscalização são comumente objeto de auditoria por parte do TCE-MT, o Tribunal disponibiliza matrizes de planejamento de referência para auxiliar as equipes de auditoria na elaboração do planejamento dos trabalhos de fiscalização.

Nessas matrizes de referência, as questões de auditoria, as informações requeridas, as fontes de informação, os procedimentos de auditoria e os possíveis achados já estão preenchidos. Inclusive, nelas podem constar informações adicionais como os critérios de auditoria aplicados para cada questão, a classificação de irregularidades e os prováveis responsáveis pelos possíveis achados.

Registra-se, contudo, que essas matrizes são meramente referenciais, de forma que a equipe deve construir suas matrizes de planejamento de forma a atender aos objetivos da auditoria.

Importante destacar que a construção dessas matrizes de planejamento de referência é um processo dinâmico e em constante evolução. O principal insumo para construção dessas matrizes é o conhecimento adquirido e registrado pelas equipes técnicas referentes a trabalhos passados.

Daí a importância de se elaborar matrizes de planejamento para todos os trabalhos de auditoria: além de promover a organização e a racionalização do trabalho de auditoria de forma a alcançar os objetivos definidos, também possibilita o registro e o compartilhamento do conhecimento adquirido.

Abaixo segue o modelo genérico do papel de trabalho denominado matriz de planejamento de auditoria (apresentado também no Anexo III):

<b>Órgão/entidade:</b>	Escrever o nome do órgão/entidade fiscalizado						
<b>Objetivo:</b>	Escrever de forma clara, resumida e de forma declarativa o objetivo da auditoria.						
Questões de auditoria	Informações necessárias	Fontes de informação	Procedimentos	Objetos	Membro responsável	Período	Possíveis achados
[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]

**Equipe:** nome

**Coordenador da auditoria:** nome

**Supervisor:** nome

**Secretário de controle externo:** nome

## 8.6.1 Orientações para preenchimento da Matriz de Planejamento de Auditoria

### 8.6.1.1 Objetivo da Auditoria

O objetivo da auditoria é a questão fundamental do trabalho. Delimita o trabalho de auditoria. Para tanto, precisa ser preciso, pois é ele que define o escopo do objeto a ser auditado e condiciona a elaboração de questões de auditoria voltadas a dar respostas ao propósito do trabalho.

Nem sempre o objetivo está claramente definido na deliberação que originou a auditoria. Independentemente disso, devem ser estabelecidos objetivos para cada trabalho de auditoria. Portanto, deve-se realizar uma avaliação preliminar de objetivos e riscos relevantes relacionados à atividade objeto da auditoria, cujos resultados deverão estar refletidos nos objetivos estabelecidos.

Assim, caso os objetivos estejam definidos na deliberação que originou a auditoria, a equipe deve conduzir a fase de planejamento da auditoria em observância aos

objetivos definidos. Todas as atividades preparatórias de levantamento de dados e análise de riscos estarão circunscritas aos objetivos do trabalho.

Caso o objetivo da auditoria esteja genérico, competirá à equipe, alinhada com o supervisor e o secretário, definir os objetivos do trabalho de forma clara e precisa, delimitando o escopo dos trabalhos. Para isso, a equipe deverá utilizar de técnicas e procedimentos para levantamento de informações e identificação de áreas de maior risco da organização auditada para fins de definição dos objetos e questões de auditoria.

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

Dessa forma, todas as informações que foram coletadas nas atividades de construção da visão geral do objeto

auditado e do inventário de riscos e controles têm por objetivo formular questões que, uma vez respondidas, esgotem o objetivo de auditoria. Isso significa que devem-se formular tantas questões de auditoria quantas sejam necessárias para satisfazer o objetivo estabelecido.

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

Cabe enfatizar, ainda, que é possível o objetivo da auditoria ser segregado em mais de um objetivo específico, situação que será comum nos trabalhos de auditoria sem objetivo previamente definido de forma clara e precisa.

#### **8.6.1.2 Questões de auditoria**

O próximo passo é o detalhamento dos objetivos da auditoria em questões a serem respondidas, isto é, o desdobramento do objetivo em perguntas que abordem os

diferentes aspectos do escopo da auditoria para satisfação de seu objetivo, ao mesmo tempo em que se discute onde se quer chegar com os questionamentos (“possíveis achados”), ou seja, é necessário definir onde se quer chegar para se determinar o caminho a ser seguido. As questões de auditoria devem ser elaboradas de forma a estabelecer com clareza o foco da investigação e os limites e dimensões que devem ser observados durante a execução dos trabalhos.

O enunciado da questão não deve extrapolar o objetivo definido, de forma a não ampliar o escopo previsto para a auditoria. Deve englobar, porém, todos os itens que se quer verificar. Deve-se tomar o cuidado, no detalhamento da questão, quanto ao adequado dimensionamento e à disponibilidade de informações requeridas e fontes de informações em nível suficiente para respondê-la. Por outro lado, não se deve prever informações requeridas ou conclusões (possíveis achados) que estejam fora do delimitado na questão.

### Exemplos de questões de auditoria

- A contratação mediante dispensa de licitação se enquadra em uma das hipóteses do artigo 24, da Lei nº 8.666/93, estando devidamente caracterizada e justificada?
- As alterações contratuais de objeto e valor guardam conformidade com as condições e limites estabelecidos pela legislação?
- A movimentação dos recursos do convênio foi respaldada por documentos que comprovam a prestação dos serviços/entrega de materiais?
- Os bens tombados existem de fato?
- Há plano de saúde estadual?
- O conteúdo do plano de saúde estadual está de acordo com normas que regem a matéria?

#### 8.6.1.3 Informações necessárias e fontes de informação

Em seguida, procede-se à identificação das informações necessárias, de suas respectivas fontes e das tarefas (procedimentos) que deverão ser realizadas para buscá-las, por quem e quando.

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



Na coluna Informações necessárias devem ser previstas e especificadas todas as informações necessárias para responder à questão de auditoria. Deve-se evitar expressões do tipo “Dados e informações sobre...” sem especificar exatamente que tipo de informação é necessária.

### Exemplo

Em vez de “Dados sobre a especificação dos bens e serviços adquiridos mediante inexigibilidade, bem como as justificativas para a sua inexigibilidade.”, utilizar:

- justificativa da aquisição do bem/serviço;
- especificação do bem;
- justificativa de inviabilidade de competição, para os casos de inexigibilidade;
- justificativa de escolha do fornecedor;
- atestado de comprovação de exclusividade, para os casos de inexigibilidade;
- justificativa dos preços;
- inexigibilidades por notória especialização;
- dispositivos da lei de licitações.

As “Informações necessárias” não devem estar descritas como questionamentos ou como solicitações.

### Exemplo

Em vez de “se os preços praticados são compatíveis com os preços de mercado”, utilizar:

- preços de mercado;
- preços contratados.

Em vez de “Quais as determinações do TCE-MT para a Prefeitura Municipal?”, utilizar:

- determinações efetuadas pelo TCE-MT para a Prefeitura Municipal;
- determinações cumpridas pela Prefeitura Municipal;
- determinações não cumpridas pela Prefeitura Municipal.

A cada informação necessária apresentada deve ser indicada pelo menos uma fonte de informação. Da mesma forma, cada fonte de informação apresentada deve estar associada a pelo menos uma informação necessária.

As fontes de informação são o “local” em que se pode obter as informações necessárias. Exemplo:

Informações necessárias	Fontes de informação
Editais das licitações	Processo administrativo da licitação; sistema Aplic; sistema Siag
Cláusulas contratuais	Processo administrativo do contrato; sistema Aplic; sistema Siag-C
Termos aditivos dos contratos	Processo administrativo do contrato; sistema Aplic; sistema Siag-C
Balanço Patrimonial	Processo de prestação de contas anuais; sistema Aplic; sistema Flipan

#### 8.6.1.4 Procedimentos

Os procedimentos são as atividades realizadas para a obtenção dos produtos das informações necessárias da matriz de planejamento para consecução do objetivo específico da matriz. Portanto, na medida do possível eles devem ser detalhados em tarefas descritas de forma clara, de modo a não gerar dúvidas ao executor, esclarecer os aspectos a serem abordados, bem como expressar as técnicas a serem utilizadas.

De forma resumida, descrevem o passo a passo do auditor em campo:

- ▶ verificações;
- ▶ análises e documentos que serão analisados; e
- ▶ as técnicas para realização dessas análises.

Assim, devem ser evitados procedimentos sem o necessário detalhamento.

## Exemplo

Em vez de “verificar se os pagamentos obedeceram à ordem cronológica de suas exigibilidades”, utilizar:

Verificar se no pagamento das obrigações relativas ao fornecimento de bens, realização de obras e prestação de serviços foi obedecida a estrita ordem cronológica das datas de suas exigibilidades, salvo quando presentes relevantes razões de interesse público e mediante prévia justificativa da autoridade competente, devidamente publicada. Para tanto:

- solicitar a relação de documentos relativos ao fornecimento de bens; realização de obras e prestação de serviços já devidamente atestados e pagos;
- solicitar a relação dos pagamentos realizados (ordens bancárias) e os extratos;
- confrontar as datas das exigibilidades com as datas de pagamento;
- solicitar os esclarecimentos para eventuais alterações na ordem cronológica.

### 8.6.1.4.1 Associando procedimentos e informações necessárias

Não devem ser formulados procedimentos para informações não previstas. Por outro lado, para cada informação necessária deverá ser elencado pelo menos um procedimento para sua coleta e tratamento.

### 8.6.1.4.2 Descrevendo técnicas de auditoria no procedimento

As técnicas são as formas ou maneiras utilizadas na aplicação dos procedimentos com vistas à obtenção de diferentes tipos de evidências ou ao tratamento de informações. As técnicas mais usualmente utilizadas são: exame documental; inspeção física; conferência de cálculos; observação direta; entrevista; circularização; conciliações; análise de contas contábeis, revisão analítica e mapa de processo.

No procedimento deve(m) ser descrita(s) a(s) técnica(s) que serão aplicadas. Não se trata de indicar a denominação das técnicas, mas sim de explicitar a sua aplicação nas tarefas que serão executadas.



## Exemplo

Verificar se os servidores/empregados públicos cumprem a carga horária de acordo com o estabelecido em lei:

- solicitar informações sobre a forma de controle de frequência de cada unidade do órgão auditado. Ex.: controle por registro eletrônico, controle por meio da produtividade, controle por meio de diário de bordo etc.
- verificar, na legislação de criação do cargo/emprego público, a carga horária estabelecida para o cargo/emprego público ocupado por cada servidor/empregado público. Nos casos de contratação temporária, verificar também a carga horária estabelecida no contrato;
- solicitar a relação dos servidores/empregados públicos com acúmulo de cargos públicos;
- solicitar o controle de frequência dos servidores/empregados públicos;
- comparar o controle de frequência com a carga horária estabelecida na legislação ou contrato, a fim de identificar eventual descumprimento da carga horária estabelecida;
- em caráter complementar, fazer visita à unidade e questionar servidores/empregados públicos da mesma unidade, a fim de identificar o real cumprimento da carga horária dos servidores/empregados públicos.



Pode-se observar que as técnicas exame documental e entrevista, apesar de não mencionadas expressamente, estão implicitamente incorporadas no procedimento.

#### 8.6.1.5 Objetos

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

##### Exemplos

- Termo aditivo nº xx/xxxx , do Contrato nº xx/xxxx, cujo objeto refere-se à aquisição de veículos;
- Contrato nº xx/xxxx , cujo objeto refere-se à locação de veículos;
- Edital da Concorrência nº xx/xxxx para [...]
- Folha de pagamento do mês xxxx de xxxx;
- Lei nº xx/xxxx (Lei orçamentária anual do Município de xxx para o exercício de xxxx).

#### 8.6.1.6 Membro, responsável e período

A indicação do período e do membro responsável é fundamental para que possa ser documentada a forma como será conduzida a auditoria.

O período de execução deve ser indicado para cada um dos procedimentos.



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

#### 8.6.1.7 Possíveis Achados

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

Na descrição dos possíveis achados, na elaboração da matriz de planejamento, é necessário concisão e objetividade, limitando-se basicamente a descrever a “manchete” do possível achado.

#### Exemplos

- ▶ fuga à licitação em virtude de fracionamento de despesas;
- ▶ contratação direta indevida em virtude de falha de planejamento;
- ▶ divergência entre a descrição do objeto no contrato e a constante no instrumento convocatório da licitação;
- ▶ não aderência do contrato ao instrumento convocatório da licitação (ou ao termo que a dispensou ou a inexigiu) e à proposta do licitante;
- ▶ contratação com prazo superior ao previsto na legislação em virtude de enquadramento indevido do objeto como serviço continuado.

Cumpra-se informar que os possíveis achados devem relacionar-se com a questão de auditoria e com ela guardar coerência.

### Exemplo

■ se a questão de auditoria objetiva verificar a elaboração de projeto básico ou instrumento similar necessário e suficiente como condição às aquisições, os possíveis achados não podem fazer menção à ocorrência da “participação na licitação do autor do projeto fora das hipóteses permitidas em lei”, pois tal constatação foge ao escopo previsto na questão;

■ se a questão objetiva verificar se os procedimentos licitatórios estão de acordo com a legislação e permitiram selecionar a proposta mais vantajosa, os possíveis achados não podem fazer menção a informações sobre pagamentos antecipados, discrepâncias entre o objeto contratado e entregue e superfaturamento, pois tais constatações fogem ao escopo previsto na questão.

## 9. Execução de auditoria

Essa fase do processo de auditoria consiste na realização dos trabalhos de campo, tendo por base o escopo (fiscalizado, objetivos, questões, procedimentos e prazos) estabelecido no planejamento. De um modo amplo, todas as fases de uma auditoria (planejamento, execução e comunicação) integram sua execução. Entretanto, nesta parte do manual o objetivo é 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 construção da Matriz de Achados até se chegar ao relatório de auditoria, com o qual os resultados da auditoria são comunicados ao relator e, posteriormente, à sociedade.

Na execução de auditoria, especialmente em situações em que os sistemas de informações e controles apresentam fragilidades, a equipe técnica pode necessitar ir além de exames de procedimentos e conduzir testes substantivos para auxiliar e determinar a proporção em que a economi-

cidade, a eficiência e a eficácia têm sido afetadas.

Durante a execução da auditoria, qualquer fato relevante detectado não relacionado ao planejamento de auditoria deve ser comunicado ao Supervisor e ao Secretário para as providências devidas (que podem ser a alteração do planejamento inicial ou a atuação de processo de representação de natureza interna).

A Matriz de Planejamento deve nortear a realização dos 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 nessa Matriz, considerados os riscos envolvidos, o escopo dos trabalhos necessários à obtenção dos elementos probatórios e as evidências de auditoria.

As evidências devem conter informações pertinentes, suficientes e adequadas para possibilitar à equipe a emissão de opiniões conclusivas sobre as questões de auditoria apresentadas e os objetivos gerais e específicos.

As evidências podem ser classificadas de acordo com as técnicas utilizadas para coletá-las. Assim, pode-se classificá-las em:

- evidência física (inspeção física e observação direta);
- evidência documental (exame documental e circularização);
- evidência testemunhal (entrevista e questionário);
- evidência analítica (conferência de cálculos, conciliação, análise de contas e revisão analítica);
- evidência eletrônica (extração eletrônica de dados e cruzamentos eletrônico de dados).

É importante destacar que quando se obtém a mesma evidência por meio de técnicas diferentes essa proporciona um maior grau de confiabilidade e convencimento.

De todo modo, a equipe técnica nos seus apontamentos deve estar segura de que terceiros que não participaram da auditoria chegariam às mesmas conclusões a partir dos relatos e das evidências coletadas, sendo, portanto, fundamental a constante avaliação da necessidade de provas adicionais para garantir essa segurança.

## 9.1 Matriz de Achados

A Matriz de Achados é um documento de auditoria elaborado pelo auditor que o auxilia na organização das informações correspondentes aos achados de auditoria verificados na fase de execução e deve guardar pertinência com a Matriz de Planejamento. O grande objetivo da Matriz de Achados é facilitar a visualização dos resultados da execução, demonstrar a consistência lógica entre os achados, suas causas, seus efeitos e auxiliar na elaboração do Relatório de Auditoria.

Os seguintes campos compõem a Matriz de Achados:

- descrição do achados de auditoria;
- código da classificação de irregularidade;
- situação encontrada;
- objetos;
- critério de auditoria;
- evidência;
- causa;
- efeito;
- encaminhamento.

Abaixo, segue modelo da Matriz de Achados:

<b>Órgão/entidade:</b>	Escrever o nome do órgão/entidade fiscalizado							
<b>Objetivo:</b>	Escrever de forma clara, resumida e de forma declarativa o objetivo da auditoria.							
Descrição do achado	Código da classificação de irregularidade	Situação encontrada	Objeto	Critério de auditoria	Evidência	Causa	Efeito	Encaminhamento
[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]

**Equipe:** nome

**Coordenador da equipe:** nome

**Supervisor:** nome

**Secretário de controle externo:** nome

## 9.1.1 Orientações para preenchimento da Matriz de Achados

### 9.1.1.1 Descrição do achado

Esse campo consiste basicamente no título da irregularidade/ilegalidade, um enunciado conciso e objetivo da ocorrência, cujos aspectos correspondentes serão melhor

detalhados no texto da situação encontrada e nos demais elementos do achado. É a “manchete” da irregularidade/ilegalidade.

### 9.1.1.2 Código da classificação de irregularidade

Indicação do código da classificação de irregularidade, conforme aprovado em Resolução Normativa do TCE-MT.

### 9.1.1.3 Situação encontrada

Nesse campo, o relato deve ser claro o suficiente para que o leitor compreenda a ocorrência, pormenorizando o caso concreto, identificado e documentado durante a fase de execução da auditoria. Dessa forma, apesar de alguns elementos do achado (objetos, critérios, evidências, causas e efeitos) terem destaque em campos específicos, não há impedimento de que integrem, na profundidade necessária, também o corpo do texto da situação encontrada, a fim de que a constatação fique devidamente caracterizada em toda a sua extensão.



É importante destacar que em campos próprios da Matriz será dado o destaque para a identificação dos elementos do achado, porém a correlação entre estes e como fundamentam o achado deve ser feita na descrição da situação encontrada.

Na descrição da situação encontrada não devem ser mencionados os procedimentos realizados, tais procedimentos constam da matriz de planejamento.

Os períodos de ocorrência e de referência dos fatos irregulares/ilegais devem ser relatados na descrição da situação encontrada. Por exemplo, quando se tratar de pagamentos indevidos, é preciso indicar o período/data em que os mesmos foram efetuados (dia/mês/ano), bem como o período a que se referem (dia/mês/ano ou mês/ano, se for o caso). A fim de que não restem dúvidas, tal período deve ser mencionado ainda que coincida com o período total sob exame. A indicação do período é essencial para associação das irregularidades/ilegalidades aos responsáveis, bem como para proceder a atualização de eventuais débitos apontados na auditoria.

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



### Exemplo

- ▶ em vez de relatar a situação encontrada da seguinte forma “aquisição de material de expediente com licitação dispensada com base no art. 24, inciso IV, da Lei nº 8.666/93, sem preencher os requisitos de situação emergencial”, utilizar: “Aquisição de material de expediente, nas datas XX de janeiro e YY fevereiro do ano 2013, com licitação dispensada com base no art. 24, inciso IV, da Lei nº 8.666/93, no valor total de R\$ 20.000,00, sem preencher os requisitos de situação emergencial...”

#### 9.1.1.4 Objeto

Nesse campo, devem ser indicados todos os objetos nos quais o achado foi constatado. A indicação dos objetos

deve conter, sempre que possível:

- ▶ o número;
- ▶ o ano; e
- ▶ uma breve descrição do assunto a que este se refere.

Exemplos de tipos de objetos:

- ▶ aditivo de contrato;
- ▶ aditivo de convênio;
- ▶ ata;
- ▶ base de dados;
- ▶ contrato;
- ▶ convênio;
- ▶ edital;
- ▶ folha de pagamento;
- ▶ inventário;
- ▶ orçamento;
- ▶ processo (autos);
- ▶ processo de dispensa;
- ▶ processo de inexigibilidade;
- ▶ processo licitatório;

- projeto;
- programa;
- sistema.

Nos casos em que a quantidade de objetos nos quais o achado identificado for excessiva, é importante informar que quando da transposição das informações da Matriz de Achados para o relatório de auditoria pode-se criar um anexo com a relação dos objetos e no corpo do relatório será feita menção ao documento anexado.

#### 9.1.1.5 Critério de auditoria

A indicação do critério de auditoria é essencial para a caracterização do achado, pois reflete como a gestão deve ser. Frequentemente a mera menção do dispositivo legal ou da jurisprudência é insuficiente, sendo importante relatar, também, o que o critério preconiza. A descrição dos critérios permite a revisão da fundamentação legal, da jurisprudência e da doutrina, diminuindo a possibilidade de eventuais omissões ou equívocos.

Exemplos de critérios de auditoria que a equipe técnica utiliza para aferir os aspectos de conformidade ou o desempenho de uma situação encontrada (caso concreto):

- acórdãos;
- aditivos de contrato;
- aditivos de convênio;
- atas;
- Constituição Federal;
- contratos;
- convênios;
- decisões;
- decretos;
- decretos legislativo;
- decretos lei;
- despachos;
- doutrina;
- editais;
- emendas constitucionais;
- instruções normativas;
- leis;
- leis complementares;

- medidas provisórias;
- normas técnicas;
- normativos internos;
- pareceres;
- portarias;
- regulamentos;
- resoluções e súmulas; ou ainda,
- referenciais aceitos e/ou tecnicamente validados para o objeto sob análise, como padrões e boas práticas, no caso de auditorias operacionais.

#### 9.1.1.6 Evidências

É fundamental que a equipe técnica verifique a suficiência e a qualidade das evidências coletadas para que se evite diligências posteriores que retardam o encaminhamento do processo às instâncias superiores.

Na indicação das evidências, é necessário registrar de forma precisa o(s) documento(s) que respalda(m) a opinião da equipe.

#### Exemplo

- em vez de “Ausência do documento ou objeto solicitado.”, utilizar: “Documento nº X – documento de resposta a ofício de requisição em que o fiscalizado afirma a inexistência do item solicitado.” ou “Ofício de requisição nº X – (com aceite, para os casos em que o órgão/entidade não emitir resposta).”
- em vez de “Declarações dos gestores.”, utilizar “Extrato de entrevista nº X (Anexo X ao Roteiro).” ou “Documento (especificar) nº X.”
- em vez de “documentos do processo”, utilizar “Notas fiscais X, Y,..., processo Y; Ata de reunião nº X, de..., processo Y; Ofício nº X; Orçamento da empresa X, processo Y”.

Nos processos físicos, a menção das evidências deve abranger toda a documentação que sustenta o achado, bem como conter sempre remissão à(s) folha(s) do processo em que estas se encontram, a fim de facilitar sua localização. Quando possível, nos autos digitais deve-se fazer remissão às páginas específicas de cada documento/informação integrante do processo digital. Por exemplo, quando o fiscalizado encaminha documentos para serem juntados aos autos digitais, estes tornam-se parte do processo com a denominação “documento externo nº xx” e esse contém a quantidade de páginas que o compõem.

As evidências devem ter os seguintes atributos:

- **validade** – a evidência deve ser legítima, ou seja, baseada em informações precisas e confiáveis;
- **confiabilidade** – garantia de que serão obtidos os mesmos resultados se a auditoria for repetida. Para obter evidências confiáveis, é importante considerar que:
  - é conveniente usar diferentes fontes;
  - é interessante usar diferentes abordagens;
  - fontes externas, em geral, são mais confiáveis que internas;

- evidências documentais são mais confiáveis que orais;
- evidências obtidas por observação direta ou análise são mais confiáveis que aquelas obtidas indiretamente.

➤ **relevância** – a evidência é relevante se for relacionada, de forma clara e lógica, aos critérios e objetivos da auditoria;

➤ **suficiência** – a quantidade e qualidade das evidências obtidas devem persuadir o leitor de que os achados, conclusões, recomendações e determinações da auditoria estão bem fundamentados. É importante lembrar que a quantidade de evidências não substitui a falta dos outros atributos (validade, confiabilidade, relevância). Quanto maior a materialidade do objeto fiscalizado, o risco e o grau de sensibilidade do fiscalizado a determinado assunto, maior será a necessidade de evidências mais robustas. A existência de fiscalizações anteriores também indica essa necessidade.

#### 9.1.1.7 Causas

A causa de um achado é o motivo da divergência entre a situação encontrada (caso concreto) e o critério, ou seja, como deveria ser. É, pois, o ato, o fato ou o comportamento que contribuiu significativamente para a discrepância entre a situação encontrada e o critério.

A análise das causas deve ser feita para dar base às propostas de encaminhamento e é fundamental, já que é pelas causas que se identificam as ações corretivas necessárias para a solução de um problema, seja pela aplicação de penalidades ou para que o TCE-MT delibere sobre medidas que evitem ocorrências semelhantes.

A “causa” está intimamente relacionada à imputação de responsabilidades em relação aos achados encontrados na auditoria. As causas do achado dirigem a equipe técnica a identificar os responsáveis pelo ocorrido.

As causas podem ser objetivas (omissões, vulnerabilidades em função de deficiências ou inexistência de controles internos, riscos mal gerenciados que se materializaram) e/ou subjetivas (negligência, imprudência, imperícia).



É fundamental que a causa para a ocorrência do achado seja conclusiva, pois assim é possível atender aos seus principais objetivos, que são fornecer elementos para que sejam imputadas, ou não, responsabilidades aos gestores (causas subjetivas) e fornecer elementos para que o TCE-MT possa determinar providências para minimizar a possibilidade de que a irregularidade volte a ocorrer (causas objetivas).

As causas não devem ser confundidas com o achado em si, por exemplo:

- ▶ descumprimento de normativos;
- ▶ inobservância da legislação ou de jurisprudência firmada; utilização de critérios subjetivos;
- ▶ nomeação de servidores não integrantes da carreira para ocupação de funções comissionados não são causas. As causas seriam os fatores que levaram a esse descumprimento.

As informações prestadas pelo responsável podem não significar as verdadeiras causas de um achado.

A equipe técnica deve firmar sua convicção buscando evidências das causas.

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

#### 9.1.1.8 Efeitos

Os efeitos de um achado são as consequências para o fiscalizado, para o erário ou para a sociedade, resultantes da diferença entre a situação encontrada e o critério.

A análise e o registro do “efeito” de cada ocorrência serve para dimensionar a relevância e a gravidade do próprio achado, além de fornecer elementos para a formulação das propostas de encaminhamento.

O efeito não deve ser confundido com o achado em si, por exemplo:

- ▶ ilegalidade de concessões de pessoal não é efeito. O efeito seria o prejuízo gerado pelos pagamentos indevidos;
- ▶ inobservância da legislação em processos licitatórios não é efeito. Os efeitos podem ser:
  - prejuízo ao erário por aquisição sem escolha da proposta mais vantajosa;
  - risco de aquisição de equipamentos por preços maiores que o de mercado de aquisições sem o devido caráter competitivo; ou ainda
  - risco da ocorrência de aquisições que não atendam à necessidade do fiscalizado.

#### 9.1.1.9 Propostas de encaminhamento

Nesse campo são registradas as medidas preventivas, corretivas, processuais ou materiais que a equipe técnica avalia que o TCE-MT deva determinar que sejam adotadas para os achados identificados.

Todas as propostas de encaminhamento registradas no campo devido, na Matriz de Achados, devem ser apresentadas no tópico “Proposta de encaminhamento” do relatório de auditoria. A Matriz de Achados e o tópico “Proposta de encaminhamento” do relatório estão vinculadas, e não há prejuízo de que alguns textos sejam exatamente idênticos, ou de que o texto preenchido na Matriz de Achados seja o esboço do texto do tópico “Proposta de encaminhamento” dos relatórios.

O preenchimento do encaminhamento na matriz, antes da redação do relatório, facilita sua elaboração e a discussão do trabalho com o líderes da unidade técnica, evitando-se, assim, retrabalho (por exemplo, mudança de encaminhamento ou a profundidade da análise).



É importante destacar que os encaminhamentos registrados serão replicados nos relatórios de auditoria, porém em momentos distintos. Nos relatórios preliminares serão transportadas propostas de encaminhamento processuais (constantes da Matriz de Achados), como por exemplo citação ou notificação, ao passo que no relatório conclusivo de auditoria (após a análise de defesa) serão relatadas as propostas de encaminhamento referentes às recomendações, determinações, aplicação de multas e imputação de débito.

## 9.2 Matriz de Responsabilização

A Matriz de Responsabilização permite a verificação da responsabilidade pelo achado e deve ser preenchida sempre que houver achados que se constituam em irregularidades/ilegalidades.

Quando da realização da auditoria não resultarem achados ou os achados resultantes não se constituírem em irregularidades/ilegalidades, ou seja, quando a matriz não for aplicável, não é necessária a sua elaboração.

Abaixo, segue modelo da Matriz de Responsabilização:

<b>Órgão/entidade:</b>	Escrever o nome do órgão/entidade fiscalizado				
<b>Objetivo:</b>	Escrever de forma clara, resumida e de forma declarativa o objetivo da auditoria.				
Descrição do achado	Responsável	Período de exercício	Conduta	Nexo de causalidade	Culpabilidade
[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]

**Equipe:** nome

**Coordenador da equipe:** nome

**Supervisor:** nome

**Secretário de controle externo:** nome



Quando houver, a Matriz de Responsabilização deve ser juntada ao processo com a finalidade de evidenciar a responsabilidade pelos achados de auditoria, devendo a equipe técnica fazer menção à Matriz de Responsabilização no texto da conclusão do relatório de auditoria.

Cabe destacar que os elementos da responsabilização serão transportados para o relatório de auditoria, dentro dos tópicos de desenvolvimento de cada achado de auditoria que configura uma irregularidade/ilegalidade.

### **9.2.1 Orientações para preenchimento da Matriz de Responsabilização**

#### **9.2.1.1 Responsável**

O responsável pelo achado deve ser identificado com a indicação do cargo e do CPF ou, em caso de pessoa jurídica, pelo nome, CNPJ e pessoa física responsável.

Não há impedimento para responsabilização de equipes, tais como comissões de licitação, identificando-se individualmente seus componentes e pessoas jurídicas integrantes ou não da administração pública.



Aplica-se a matriz também aos responsáveis solidários, que devem sempre ser arrolados desde o início do processo.

As propostas de encaminhamento (processuais) da Matriz de Achados estão diretamente relacionadas com os “Responsáveis” da Matriz de Responsabilização. Assim, deve ser observado se todos os responsáveis mencionados na Matriz de Achados, com propostas de citação, estão apontados na Matriz de Responsabilização, bem como o inverso.

#### **9.2.1.2 Período de exercício**

É fundamental registrar precisamente o período de exercício efetivo do responsável, já que a responsabilização torna-se inadequada se o fato ocorrer durante as férias ou a licença do gestor.

No preenchimento da matriz, deve-se verificar se o período de exercício abrange ou está abrangido no período de ocorrência do achado. Havendo diferença entre os períodos, deve-se buscar o responsável que efetiva-

mente desempenhava as funções à época da ocorrência do achado.

Não se deve utilizar para o preenchimento do campo a indicação “durante todo o período analisado”, pois tal indicação não traz a informação desejada.

### 9.2.1.3 Conduta

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

A descrição da “conduta” não se destina ao relato do caso concreto, ou seja, não se confunde com o campo da Matriz de Achados “situação encontrada”. Nesse campo, deve ser descrita a ação corpórea ou a omissão, culposa (por negligência, imprudência ou imperícia) ou dolosa (intenção de produzir o resultado ou assunção do risco de produzi-lo) praticada pelo responsável.

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

#### 9.2.1.3.1 Descrevendo a ação dolosa ou culposa

Nos casos de ação, a conduta deve ser descrita utilizando-se de verbos no infinitivo que declarem o ato efetivamente praticado, devem ser indicados os documentos que comprovem que a conduta foi executada, bem como deve ser apontada a conduta correta que deveria ter sido tomada, ou seja, deve-se descrever a ação humana corpórea feita pelo responsável, por exemplo:

- ▶ assinar o contrato nº X (fls. xx/yy), por dispensa, em hipótese não prevista em lei, quando deveria ter realizado procedimento licitatório;
- ▶ atestar as faturas X, Y e Z (fls. xx/yy), com valores acima daqueles previstos no contrato K, quando deveria ter glosado os valores superiores aos estabelecidos no contrato;
- ▶ assinar o contrato nº X (fls. xx/yy), que regula a contratação de pessoal terceirizado para ocupa-

ção de cargos efetivos, quando deveria ter pleiteado à Secretaria de Administração a realização de concurso público.

#### 9.2.1.3.2 Descrevendo a omissão dolosa ou culposa

Na conduta omissa, ou seja, a ação humana corpórea que o responsável deixou de realizar, deve ser citada a ação (humana corpórea) que deveria ter sido realizada, bem como a norma que a impunha, por exemplo:

- omissão no dever de prestar contas, contrariando o disposto no parágrafo único, do art. 70, da CF, quando deveria ter apresentado o processo de Contas Anuais de Governo até o dia 04/04/xxxx, conforme dispõe o art. 164, do Regimento Interno do TCE-MT;
- omissão no dever de fiscalizar as obras de implantação de sistema de esgotamento sanitário em X convênios, quando deveria ter procedido de acordo com a cláusula X<sup>a</sup>, do termo de convênio, exercendo a prerrogativa do Estado, por meio da Secretaria de XXXXX, de controlar e fiscalizar a execução dos convênios.

#### 9.2.1.4 Nexo de causalidade

Esse é o aspecto da responsabilização mais difícil de ser identificado e, portanto, o mais fácil de ser atacado quando da interposição de defesa e recursos às deliberações do TCE-MT.

A caracterização da culpa é essencial, para que se possa evidenciar o nexo de causalidade. A inexistência de nexos de causalidade significa que o gestor não pode ser responsabilizado pelo achado.

Para auxiliar a identificação da existência de culpa e o preenchimento desse campo, pode-se, hipoteticamente, retirar do mundo a conduta do responsável e se perguntar se ainda assim o resultado teria ocorrido e, caso positivo, se teria ocorrido com a mesma gravidade. Se a resposta for sim, é preciso verificar, ainda, se o responsável agiu com culpa (imprudência, imperícia ou negligência) ou dolo (intenção de provocar o resultado ilícito ou aceitação do risco de que ele ocorresse). Se a resposta for novamente sim, isso significa que há nexos de causalidade entre a sua conduta e o achado.

O “nexo de causalidade” demonstra a relação de causa e efeito entre a conduta do responsável e o resultado ilícito. Devem ser utilizados verbos como resultar, propiciar, possibilitar.

### Exemplos

- a assinatura do contrato nº X, por dispensa indevida, possibilitou a aquisição de veículos sem a realização de procedimento licitatório;
- o atesto das faturas X, Y e Z, com valores acima daqueles previstos no contrato nº X resultou em pagamentos indevidos em montantes superiores aos contratuais;
- a assinatura do contrato nº X resultou na contratação de pessoal terceirizado para ocupação de cargos efetivos.
- a omissão no dever de fiscalizar propiciou a ocorrência de execução financeira de 50% com correspondente execução física de 0%.

#### 9.2.1.5 Culpabilidade

O exame da culpabilidade não investiga a existência de culpa ou dolo, mas pretende avaliar a reprovabilidade da conduta do responsável. Assim, é essencial destacar, sendo o caso, a existência de situações atenuantes ou agravantes, como, por exemplo, medidas corretivas ou reparações adotadas pelo responsável, existência de afirmações ou documentos falsos. Nesse sentido, a análise deve trazer respostas aos seguintes questionamentos:

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

Quando couber ao caso, devem ser feitas considerações acerca da punibilidade do responsável. A morte, por exemplo, impede a aplicação de multa.

Considera-se “boa-fé” a convicção, ainda que equivocada, de que se está agindo conforme o Direito.

Assim, para saber se o gestor agiu de boa-fé, deve-se adotar o parâmetro do homem-médio, ou, neste caso do gestor-médio, ou seja, do gestor diligente, de normal conduta cuidadosa.

Isso feito, deve-se proceder a uma comparação entre o gestor do caso concreto e o imaginário gestor-médio. Para realizar essa comparação, deve-se colocar o gestor-médio no lugar do gestor do caso concreto e se fazer a seguinte pergunta: é razoável admitir que o gestor-médio teria cometido o mesmo erro que o gestor do caso concreto cometeu?

Se a resposta for sim, então o gestor do caso concreto agiu de boa-fé. Caso seja não, então não se pode dizer que o gestor do caso concreto tenha procedido com boa-fé, pois o erro que cometeu, isto é, a convicção equivocada que teve de que estaria agindo conforme o Direito refle-

te um erro que não se pode aceitar de um gestor, pois o gestor-médio não o teria cometido.

Portanto, para preencher esse campo na Matriz de Responsabilização é preciso destacar a conduta que o gestor-médio teria adotado se estivesse na mesma situação do gestor do caso concreto.

Destaca-se que a culpabilidade é de desenvolvimento facultativo pela equipe de auditoria, devendo ser preenchido apenas nos casos em que a análise da reprovabilidade da conduta do agente (culpabilidade) for necessária para indicar circunstâncias excludentes, atenuantes ou agravantes da responsabilidade.

Sempre que o campo culpabilidade não for preenchido, a equipe de auditoria deve tomar o devido cuidado para indicar a existência de culpa ou dolo na descrição da conduta do agente, mediante descrição da conduta desejada diante das circunstâncias que o cercavam.

Além do mais, não se deve preencher o campo culpabilidade da matriz de responsabilização quando a responsabilidade pelo achado de auditoria for imputada a pessoa jurídica.

A “culpabilidade” pode ser preenchida pela simples resposta aos questionamentos antes mencionados.

### Exemplos

- Não é possível afirmar que houve boa-fé do responsável;
- O responsável praticou o ato sem prévia consulta a órgãos técnicos ou, de algum modo, respaldado em parecer técnico.

É razoável afirmar que era possível ao responsável ter consciência da ilicitude do ato que praticara.

É razoável afirmar que era exigível do responsável conduta diversa daquela que ele adotou, consideradas as circunstâncias que o cercavam, pois deveria o responsável (citar a conduta diversa).

## DICA

Use a seguinte expressão “Deveria o responsável ter feito isso em vez de ter feito aquilo”.

### Exemplos

- deveria o responsável ter realizado o planejamento das ações, para que tivesse tempo suficiente para realizar o devido procedimento licitatório, em vez de ter omitido e não ter realizado o planejamento, o que o levou a realizar aquisições supostamente emergenciais sem o devido procedimento licitatório;
- deveria o responsável ter realizado a liquidação da despesa com base no contrato, na nota de empenho e nos comprovantes da prestação efetiva de serviço, em vez de efetuar os pagamentos sem a devida liquidação da despesa;
- deveria o responsável ter exercido vigilância sobre o subordinado ao qual delegou competência, em vez de deixá-lo totalmente sem supervisão.

Abaixo, seguem alguns exemplos de preenchimento da Matriz de Responsabilização:

Conduta	Nexo de causalidade	Culpabilidade
Atestar medições que contemplavam serviços não executados, conforme documentos X...Y (fls. xx/yy), quando deveria ter glosado tais valores.	O atesto em medições que contemplavam serviços não executados propiciou pagamentos indevidos.	<p>Não é possível afirmar que houve boa-fé do responsável, não tendo este praticado o ato após prévia consulta a órgãos técnicos ou, de algum modo, respaldado em parecer técnico.</p> <p>É razoável afirmar que era possível ao responsável ter consciência da ilicitude do ato que praticara e que era exigível conduta diversa daquela que ele adotou, consideradas as circunstâncias que o cercavam, pois deveria o responsável glosar os itens de serviços não executados ao invés de atestar as medições. Ressalte-se que o responsável já adotou medidas visando ao ressarcimento do dano (estorno nas próximas medições).</p>

Conduta	Nexo de causalidade	Culpabilidade
Autorizar os pagamentos relativos às notas fiscais X e Y (fls. xx/yy), despacho às fls. X, do processo X, com valores superiores aos contratuais, quando deveria ter autorizado o pagamento de acordo com os preços unitários contratados (contrato n X).	A autorização dos pagamentos com valores acima daqueles previstos no contrato X resultou na ocorrência de superfaturamento.	<p>Não é possível afirmar que houve boa-fé do responsável, não tendo este praticado o ato após prévia consulta a órgãos técnicos ou, de algum modo, respaldado em parecer técnico.</p> <p>É razoável afirmar que era possível ao responsável ter consciência da ilicitude do ato que praticara e que era exigível conduta diversa daquela que ele adotou, consideradas as circunstâncias que o cercavam, pois deveria o responsável glosar os valores acima dos contratuais ao invés de autorizar os pagamentos.</p>

Conduta	Nexo de causalidade	Culpabilidade
Autorizar, mediante despacho às fls. X e Y, do processo Z, o início de obra não previamente licitada e contratada ou contratada por dispensa/inexigibilidade, quando deveria ter instaurado procedimento licitatório.	A autorização do início da obra resultou na contratação informal de terceiros não precedida por licitação.	<p>Não é possível afirmar que houve boa-fé do responsável, não tendo este praticado o ato após prévia consulta a órgãos técnicos ou, de algum modo, respaldado em parecer técnico.</p> <p>É razoável afirmar que era possível ao responsável ter consciência da ilicitude do ato que praticara e que era exigível conduta diversa daquela que ele adotou, consideradas as circunstâncias que o cercavam, pois deveria o responsável ter instaurado o procedimento licitatório ao invés de ter autorizado o início da obra não licitada.</p>

Conduta	Nexo de causalidade	Culpabilidade
Assinar o edital de licitação e a homologação, às fls. X, do processo X, bem como o contrato nº X (fls. xx/yy), que regularam a contratação de obras e a aquisição de equipamentos em um único processo e com preço global, quando deveria ter instaurado procedimento licitatório para tantas parcelas quantas se comprovassem técnica e economicamente viáveis.	A assinatura do edital, da homologação e do contrato nº X resultou na aquisição de obras e equipamentos com preço global e, portanto, sem o melhor aproveitamento dos recursos disponíveis no mercado e da ampliação da competitividade.	<p>Não é possível afirmar que houve boa-fé do responsável, não tendo este praticado o ato após prévia consulta a órgãos técnicos ou, de algum modo, respaldado em parecer técnico.</p> <p>É razoável afirmar que era possível ao responsável ter consciência da ilicitude do ato que praticara e que era exigível conduta diversa daquela que ele adotou, consideradas as circunstâncias que o cercavam, pois deveria o responsável ter instaurado o procedimento licitatório para tantas parcelas quanto se comprovassem técnica e economicamente viáveis ao invés de assinar a homologação para a realização do procedimento em uma única etapa.</p>



## 10. Relatório de auditoria

O relatório de auditoria é o produto final e o mais importante de todo o processo. Ele comunica o que a equipe técnica analisou, o que encontrou e o que propõe em decorrência dos achados identificados.

O relatório de auditoria é base para o parecer do Ministério Público de Contas, para o relatório e voto do relator e, finalmente, com base nesse conjunto de opiniões o TCE-MT delibera e são feitas as comunicações aos gestores, aos fiscalizados e à sociedade.

Tal fato nos faz refletir sobre a importância de se elaborar um relatório com qualidade, de modo a atender as necessidades de todo esse público, pois um relatório de auditoria com qualidade pode encorajar os tomadores de decisão a agir sobre os achados e propostas encaminhadas pela equipe técnica. Nesse sentido, para que eventuais determinações ou recomendações da equipe de técnica sejam implementadas de forma efetiva pelos gestores públicos, todo esforço deve ser dedicado para que o relatório seja elaborado com qualidade.

### 10.1 Requisitos de qualidade do relatório de auditoria

Os relatórios de auditoria devem ser elaborados considerando sempre que o TCE-MT se comunica com um público amplo e heterogêneo, o qual abrange:

- público interno;
- agentes jurisdicionados, servidores e agentes políticos que atuam nos entes
- jurisdicionados de diversos poderes e esferas governamentais;
- pessoas físicas e jurídicas passíveis de serem arroladas em processos como responsáveis solidários;
- procuradores das partes;
- representantes de organizações não governamentais;
- parlamentares;
- profissionais da imprensa;

- membros do Ministério Público;
- estudantes e acadêmicos;
- cidadãos em geral.

O elenco dos temas que integram as áreas de atuação do TCE-MT é extenso e, por vezes, complexo. Além disso, por não se destinarem à prestação jurisdicional típica que ocorre no poder judiciário, os processos de controle externo obedecem a rito próprio, com peculiaridades que os distinguem dos processos civil, penal e trabalhista. Isso nem sempre é plenamente compreendido pelo público do TCE-MT. Desse modo, é importante buscar uma identidade na linguagem escrita, mediante a definição e a observância de diretrizes que permitam padronizar conceitos, formas de apresentação e técnicas de redação.

Nesse sentido, a padronização é um instrumento facilitador que permite que as boas práticas sejam disseminadas e evita a ocorrência de erros e a repetição de esforços, a partir da incorporação ao trabalho de conhecimentos técnicos já consolidados pelo TCE-MT. Dessa forma, possibilita ao autor otimizar o tempo para, se necessário, dedicar-se ao estudo de temas inéditos, relevantes ou complexos.

### 10.1.1 Pressupostos e procedimentos básicos para se comunicar melhor

O êxito na comunicação escrita decorre não apenas da habilidade do autor no uso das palavras, mas, principalmente, da observância dos seguintes pressupostos: conhecimento da matéria e definição precisa do objetivo do texto.

O conhecimento da matéria abrange os aspectos fático e teórico:

- **conhecimento fático** – consiste na compreensão dos registros presentes nos autos ou do exato teor das questões suscitadas. Para isso, é importante que o autor verifique no processo e, se necessário, em outras fontes oficiais disponíveis, elementos que possibilitem identificar, com clareza, os pontos relevantes que devem ser examinados, o ato ou procedimento indevido, os agentes envolvidos e suas respectivas condutas e os efeitos ou consequências para o erário ou para a administração;

► **conhecimento teórico** – é formado pelo arcabouço cognitivo do autor e abrange os preceitos contidos na legislação, na doutrina e na jurisprudência e também as informações técnicas alusivas à matéria em estudo. Ele permite identificar, por exemplo, o parâmetro que indica a “situação esperada”, o qual, em confronto com a “situação encontrada”, constitui o achado de auditoria, ressalva ou constatação, ou seja, o atributo que nas normas de auditoria é denominado “critério”. Esse conhecimento é uma valiosa ferramenta que possibilita aferir se o ato ou procedimento administrativo analisado é irregular/ilegal.

O segundo pressuposto – definição do objetivo com precisão e clareza – consiste na identificação dos argumentos que devem ser utilizados para demonstrar ao leitor a pertinência e a adequação entre a análise efetuada e o encaminhamento proposto. Essa definição mostra-se mais complexa nos processos que abrangem grande número de questões e de responsáveis e que requerem a adoção de diferentes medidas processuais.

Assim, a elaboração de um texto começa muito antes da sua redação. De fato, o processo que resulta na edição de documentos adequadamente redigidos compreende as seguintes fases: leitura prospectiva, planejamento, redação, revisão e supervisão.

A fase inicial, aqui denominada leitura prospectiva, abrange o exame atento das peças processuais e das demais informações disponíveis em fontes oficiais, com o propósito de identificar claramente quais as questões suscitadas, mensurar a gravidade e os efeitos dos atos apontados como irregulares e averiguar o encaminhamento a ser dado à matéria. É recomendável que, ao longo dessa fase, sejam feitas anotações sobre os fatos relevantes e também que seja elaborado um inventário de ideias. Finalizada a leitura, espera-se que o autor tenha elencados os pontos que deverão ser abordados e o possível encaminhamento a ser dado à matéria.

A fase seguinte – o planejamento – é destinada ao ordenamento das ideias e à estruturação do raciocínio, tendo sempre em mente a necessidade de proporcionar ao leitor a plena compreensão das questões tratadas nos autos e das razões que motivam o encaminhamento que será proposto.

O tempo dedicado ao planejamento é fundamental e pode representar significativos ganhos não apenas na elaboração do texto, mas também no desenvolvimento das etapas processuais subsequentes. Nesse momento, é importante que o autor:

- estabeleça os pontos relevantes que deverão constar do relatório;
- escolha, de acordo com o objetivo anteriormente definido, o critério de organização textual que lhe parece mais adequado;
- defina, da forma como preferir, um roteiro que facilite a discussão da matéria com seus supervisores, oriente a elaboração do texto e possibilite otimizar o uso do tempo, lembrando que não se trata de papel de trabalho a ser inserido nos autos.

Cumpridas as fases iniciais, o próximo passo - a redação - se destina ao desenvolvimento do roteiro traçado, ocasião em que os requisitos técnicos alusivos à boa comunicação escrita podem contribuir significativamente para a produção de um texto mais acessível aos leitores.

Já na fase de revisão, o autor deve averiguar se são

necessárias correções, se os requisitos técnicos de redação foram devidamente observados e se a conclusão resultante do exame técnico está claramente evidenciada. Nesta leitura final do texto é pertinente lembrar que, muitas vezes, o que parece óbvio para quem escreve pode não o ser para outrem. Assim, é recomendável colocar-se na posição das instâncias superiores de análise, das partes que integram a relação processual e, sempre que possível, no lugar de terceiros que possam ter acesso ao documento. Essa medida pode evitar dúvidas e questionamentos futuros, inclusive nas peças de defesa ou em eventuais recursos.

Por fim, a supervisão, etapa em que os supervisores e secretários, preliminarmente ao pronunciamento técnico acerca da análise efetuada e das medidas propostas, devem examinar o seguinte:

- o documento reflete o resultado das discussões realizadas ao longo da fase de preparação?
- a redação está clara?
- os pontos relevantes foram analisados?
- o exame técnico está bem fundamentado?
- o encaminhamento proposto atende a requisitos legais, normativos e jurisprudenciais?

É nesse momento, também, que eventuais divergências acerca de controvérsias não sanadas na fase preparatória devem ser claramente registradas, demonstrando os fundamentos de fato e de direito que porventura dão ensejo a posicionamentos divergentes no âmbito interno da unidade técnica.

### 10.1.2 Requisitos do relatório de auditoria

A redação dos relatórios de auditoria deve ser feita observando-se os seguintes requisitos: clareza, concisão, completude, exatidão, relevância, tempestividade, harmonia, impessoalidade e assertividade, sem prejuízo de serem observados outros preceitos específicos contidos nas normas do TCE-MT.

A clareza consiste em produzir textos de fácil compreensão e abrange os aspectos visual e expositivo. Para obter a clareza visual é necessário, basicamente:

- estruturar o texto de maneira bem definida, utilizando, conforme a extensão e complexidade da matéria, itens e divisões que facilitem a visão geral das questões examinadas;

- evitar sobrecarregar o texto com o uso exagerado dos recursos destinados ao destaque de termos e seções (caixa alta, negrito e sublinha);
- adotar espaçamentos e composições que contribuam para a distinção visual do conteúdo e das funções dos campos do documento;
- adotar, sempre que necessário e útil para complementar o conteúdo do texto, tabelas ou outros recursos visuais cuja composição gráfica facilite a compreensão dos dados e informações que serão apresentados, lembrando que a utilização de fotos e imagens deve ser feita com o cuidado de evitar o aumento desnecessário do tamanho dos arquivos eletrônicos.

Já a clareza expositiva pode ser alcançada por meio da:

- apresentação dos fatos, argumentos e conclusões em sequência lógica, de forma ordenada e objetiva;
- indicação das peças e respectivas páginas (ou dos volumes e folhas, no caso de processos físicos) onde se encontram as informações utilizadas ou

referenciadas (provas documentais, comunicações processuais, documentos de defesa e outros elementos);

- correção gramatical, utilização de períodos e parágrafos curtos, simplicidade na construção de frases (sem intercalações desnecessárias de palavras ou orações) e emprego dos sinais de pontuação sem objetivo meramente estilístico;
- precisão vocabular, privilegiando a utilização de palavras e expressões em seu sentido comum, sem neologismo, regionalismo ou uso de jargões e termos ambíguos, com atenção especial ao correto emprego da terminologia de controle externo;
- limitação do uso de expressões estrangeiras e em latim apenas as de uso comum e que contribuam para a concisão do texto, a exemplo de efeitos *ex nunc* e *ex tunc*;
- restrição do uso de termos técnicos e expressões em outros idiomas, procurando, quando estes forem imprescindíveis, fornecer informações que evitem dúvidas;

- omissão de informações desnecessárias, pois o excesso de detalhes pouco relevantes, além de colocar em risco a clareza do texto, demanda esforço adicional da supervisão.

A concisão é o requisito que diz respeito à transmissão de informações com o uso mínimo de palavras, sem a perda da qualidade da mensagem e sem prejuízo à abrangência das questões que devem ser examinadas. Requer economia linguística, o que não significa economia de pensamento. Para redigir de forma concisa, cabe ao autor:

- evitar adjetivações desnecessárias, rodeios, emprego de pleonasmos e repetições de relatos ou comentários;
- evitar o uso desnecessário de transcrições, tendo em mente que esse recurso somente deve ser adotado quando for essencial à compreensão dos argumentos e ao entendimento do raciocínio desenvolvido no exame técnico;
- lembrar que textos mais enxutos e claros tornam mais fácil a sua compreensão e refletem positivamente nas fases processuais seguintes e na

celeridade do processo. Detalhamentos de informações, quando necessários, podem ser apresentados em tabelas, como anexos.

A completude é a qualidade de apresentar toda a informação e todos os elementos necessários para satisfazer os objetivos da auditoria, permitir a correta compreensão dos fatos e situações relatadas.

Prover os usuários do relatório com uma compreensão suficientemente completa significa oferecer uma perspectiva da extensão e significância dos achados relatados, tais como a frequência de ocorrências relativas ao número de casos ou transações examinados. Significa, também, descrever evidências e achados sem omissões de informações significativas e relevantes relacionadas aos objetivos da auditoria.

Ser completo também significa determinar claramente o que devia e não foi feito, descrevendo explicitamente as limitações dos dados, as limitações impostas pelas restrições de acesso a registros e outras questões. Relações entre objetivos, critérios, achados e conclusões precisam ser expressas de forma clara e completa, permitindo sua verificação.

A exatidão é o requisito que trata da necessidade de apresentação das evidências para sustentar seus achados, conclusões e propostas, procurando não deixar espaço para contra argumentações. A exatidão é necessária para assegurar ao leitor que o que foi relatado é fidedigno e confiável. Um erro pode pôr em dúvida a validade de todo o relatório e pode desviar a atenção da substância do que se quer comunicar. As evidências apresentadas devem demonstrar a justeza e a razoabilidade dos fatos descritos. Retratar corretamente significa descrever com exatidão o alcance e a metodologia, e apresentar os achados e as conclusões de uma forma coerente com o escopo da auditoria.

A relevância é o requisito que determina que deve ser exposto apenas aquilo que tem importância dentro do contexto e que deve ser levado em consideração em face dos objetivos da auditoria. Não se deve discorrer sobre fatos ou ocorrências que não contribuem para as conclusões e que não resultem em propostas de encaminhamento.

A tempestividade é a qualidade de emitir tempestivamente os relatórios de auditoria para que sejam mais úteis aos leitores destinatários, particularmente aqueles a quem cabem tomar as providências necessárias. Os Auditores

devem cumprir o prazo previsto para a elaboração do relatório, sem comprometer a qualidade.

A harmonia do texto é o requisito que possibilita que a leitura se torne fluida e agradável. Assim, é importante:

- ▶ primar pela correção gramatical;
- ▶ utilizar o mesmo tempo verbal ao longo do documento;
- ▶ zelar pela coerência do texto, apresentando os fatos e argumentos de forma progressiva e ordenada;
- ▶ atentar para o paralelismo, adotando a mesma forma gramatical para expor ideias similares ou para apresentar um elenco de constatações ou propostas;
- ▶ evitar o uso de recursos estilísticos como a repetição do mesmo fonema, cacofonia, emprego excessivo do “que” e repetição exagerada de palavras.

O requisito impessoalidade tem por objetivo a apresentação do texto de forma equilibrada em termos de conteúdo e tom. Trata-se de uma característica própria dos

documentos oficiais, notadamente daqueles de controle externo, uma vez que a função de textos dessa natureza é registrar o exame das questões de maneira técnica, devendo, da mesma forma, nesses textos, ser observada a esperada imparcialidade, evitando-se a utilização de termos que valorizem de forma subjetiva as questões tratadas.

Por fim, o requisito assertividade consiste em expor, com firmeza e convicção, de acordo com os elementos presentes no processo, a ocorrência ou não de achados, a sua gravidade, a responsabilidade dos envolvidos, o nexo de causalidade e as medidas que devem ser adotadas, sem utilizar expressões que denotem insegurança, como “smj” (salvo melhor juízo) ou “parece que”.



No âmbito do TCE-MT pode-se utilizar, complementarmente, o documento técnico “Técnicas de Redação”, disponível no menu Padronização do Espaço do Controle Externo, como subsídio na elaboração do relatório de auditoria.



## 10.2 Estrutura e conteúdo do Relatório de Auditoria

O relatório deve estar estruturado nas seguintes seções:

- Capa;
- Listas de figuras, tabelas, gráficos e abreviaturas e siglas, se houver;
- Sumário;
- Apresentação, se houver;
- Introdução;
- Achados de Auditoria;
- Boas práticas, se houver;
- Quadro resumo;
- Conclusão;
- Proposta de Encaminhamento;
- Anexos do Relatório, se houver.

### 10.2.1 Sumário

O sumário é uma listagem das principais divisões do relatório e respectiva paginação, apresentando a organização de como o relatório foi estruturado. É identificado pela palavra “sumário”, e inclui apenas os títulos e subtítulos das partes que lhe sucedem.

Devem ser usadas letras maiúsculas para indicar títulos de seções primárias bem como a grafia de inicial maiúscula para as seções secundárias, devendo ser apresentada, ao lado de cada título, a respectiva paginação.

### 10.2.2 Apresentação

A apresentação destina-se ao relato de informações que visem a contextualizar o trabalho realizado, sempre que for necessário fazer menção a algumas especificidades ou a características da fiscalização. Destina-se também a descrever a forma como se organiza o relatório. Deve constar dos relatórios relativos a Auditorias Coordenadas e daqueles que envolverem mais de uma Unidade Técnica, sendo opcional nos demais.

### 10.2.3 Introdução

A introdução deve conter as seguintes informações, apresentadas de forma concisa:

- deliberação que originou a fiscalização e menção às razões que motivaram a deliberação, se necessário;
- visão geral do objeto (elaborada na fase de planejamento e revisada após a execução), de tamanho proporcional ao do relatório, limitada, sempre que possível, a três páginas;
- objetivo e questões de auditoria;
- metodologia utilizada, contendo:
  - os procedimentos adotados, as técnicas e os papéis de trabalho utilizados no planejamento e execução da auditoria (fazer referência à Matriz de Planejamento), a observância aos padrões de auditoria de conformidade definidos pelo TCE-MT, o tipo de amostragem utilizado (se utilizada amostragem), bem como indicar as folhas em que constam a relação dos atos, contratos ou processos incluídos na amostra auditada, relação essa que se constitui em anexo ao relatório;
- a participação de especialistas e de outras unidades técnicas que tenham contribuído de modo significativo para a realização do trabalho, ainda que não tenham assinado o relatório;
- limitações inerentes à auditoria: a descrição das limitações deve indicar claramente aquilo que não pôde ser investigado em profundidade suficiente para a formulação de conclusões, com as justificativas pertinentes;
- volume de recursos fiscalizados;
- benefícios estimados da fiscalização;
- processos conexos – análise dos reflexos dos processos conexos e respectivas deliberações na fiscalização, bem como menção à situação das contas do órgão/entidade fiscalizado, se for o caso.

#### 10.2.4 Achados de Auditoria

Esta seção corresponde ao próprio desenvolvimento do relatório, e nela devem ser detalhados os achados de auditoria e as evidências que os suportam. Sempre que possível, os achados devem ser organizados de forma lógica, do mais relevante para o menos relevante.

A análise de cada achado deve estar estruturada sob os seguintes aspectos:

- situação encontrada;
- objetos nos quais foi constatado;
- critério de auditoria;
- evidências;
- causas;
- efeitos reais e potenciais;
- responsável: qualificação, conduta, nexo de causalidade e culpabilidade;
- esclarecimentos dos responsáveis (item exclusivo do relatório conclusivo);
- conclusão da equipe de auditoria (item exclusivo do relatório conclusivo);
- proposta de encaminhamento de mérito (item exclusivo do relatório conclusivo).

Devem constar necessariamente do relatório os aspectos: situação encontrada, critério de auditoria, evidências, causas, responsável: qualificação, conduta, nexo de causalidade e culpabilidade (quando for o caso), quadro resumo, esclarecimentos dos responsáveis (no relatório conclusivo), conclusão da equipe (no relatório conclusivo) e proposta de encaminhamento (no relatório conclusivo).

O item evidências deve conter sempre remissão às folhas do processo onde se encontram as evidências que suportam o achado. Nas folhas referidas, destacar, sempre que possível, os termos que a equipe deseja ressaltar para facilitar leitura posterior.

A avaliação dos efeitos deve considerar e relatar não somente os fatos já ocorridos, mas também eventuais riscos de que o resultado venha a ser agravado caso o órgão/entidade não adote medida efetiva.

Caso a situação encontrada seja avaliada como irregularidade, com proposta de citação, os responsáveis pela conduta, a qual contribuiu significativamente para o resultado ilícito ou grave, devem estar devidamente identificados no rol de responsáveis, juntado ao relatório (nome, CPF, cargo, endereço, período efetivo de exercício no cargo, seja como substituto, seja como titular, atribuições do cargo e norma do órgão que especifica essas atribuições para o caso de pessoa física; razão social, CNPJ e endereço para o caso de pessoa jurídica de direito privado; e nome para o caso de pessoa jurídica de direito público interno). A avaliação de culpabilidade e, se for o caso, considerações acerca da punibilidade (circunstâncias atenuantes ou agravantes e eventual morte do agente, fato este que impossibilita a aplicação de multa) devem ser redigidas com base na Matriz de Responsabilização (Anexo IV).

Caso tenha sido constatado débito, deve ser fixada a data de sua ocorrência. A apuração do débito será feita mediante verificação, quando for possível quantificar com exatidão o real valor devido, e mediante estimativa,

quando, por meios confiáveis, apurar-se quantia que seguramente não excederia o real valor devido.

Em função de sua significância, as boas práticas do órgão/entidade (achados positivos) devem ser relatadas, desde que possam ser registradas como propostas de encaminhamento para que sejam adotadas como exemplo por outros gestores.

Dessa forma, em regra, os achados positivos não devem ser levados para o relatório. Somente devem ser relatados quando configurarem práticas inovadoras que possam ser aplicadas pelos demais fiscalizados. Assim, os achados positivos que configurarem boas-práticas de gestão devem ser apresentados em capítulo próprio, e não no capítulo dos achados de auditoria, com a proposta de encaminhamento de recomendação aos demais fiscalizados para que adotem as boas-práticas identificadas na auditoria.

Cabe destacar que o simples cumprimento das normas não configura interesse para relatar achados positivos.

### 10.2.5 Quadro resumo

No quadro resumo, será apresentado de forma resumida os atributos de cada achado de auditoria, conforme modelo que segue:

#### **Achado de auditoria nº 1**

Resumo	
Título do achado e código da classificação da irregularidade	
Crítérios de auditoria	
Evidências	
Proposta de encaminhamento	
Valor do dano constatado e data de sua ocorrência	
Responsabilização	
Responsáveis	
Descrição da conduta punível	
Nexo de causalidade	
Culpabilidade	

### 10.2.6 Conclusão

Na conclusão, tópico a ser incluído apenas no relatório de auditoria conclusivo, as questões formuladas na Matriz de Planejamento devem ser respondidas, sintetizando-se os principais achados.

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

Para a formulação da conclusão, devem ser considerados os efeitos do achado, obtidos pela avaliação da diferença entre situação encontrada e o resultado que teria sido observado caso se tivesse seguido o critério.

O benefício estimado das propostas de encaminhamento deve ser relatado na conclusão, agrupando-se propostas que contribuam para o mesmo benefício.

Na conclusão, podem ser feitas considerações sobre o trabalho realizado, breves relatos de não detecção de impropriedades na investigação de questões de auditoria.

### 10.2.7 Proposta de Encaminhamento

No relatório preliminar as propostas de encaminhamento são de natureza processual, tais como citação, notificação, conversão do processo em tomada de contas, adoção de medidas cautelares, dentre outras.

No relatório conclusivo (após a análise da defesa), a proposta de encaminhamento deve ser completa, contendo todas as medidas processuais necessárias ao saneamento do processo, bem como as propostas de mérito, a exemplo de determinações, recomendações, sugestão de aplicação de multa, sugestão de medidas cautelares e condenação em débito.

Na elaboração das propostas de encaminhamento, devem ser observadas, ainda, as orientações a seguir:

- ▶ nas situações que envolvam determinações não cumpridas sem justificativa pertinente, deve ser incluída proposta de aplicação de multa fundamentada no inciso III ou VI, do art. 289, do Regimento Interno do TCE-MT, bem como pro-

posta de reiteração das determinações, fixando prazo para o cumprimento destas;

- nas situações que envolvam recomendações não implementadas, devem ser avaliadas a conveniência e a oportunidade de converter as recomendações em determinações, fixando prazo para o cumprimento destas.

As referências aos achados de auditoria devem indicar o(s) número(s) do(s) item(ns) em que cada um deles é tratado no relatório e a respectiva classificação de irregularidade.

Na redação da proposta de encaminhamento deve-se considerar que o ofício a ser expedido aos responsáveis será redigido nos exatos termos da referida proposta, no caso de esta vir a ser acatada pelo Relator.

Portanto, a redação das propostas de encaminhamento deve ser precisa, completa e com estrutura lógica adequa-

da. Os responsáveis devem estar devidamente identificados (nome ou razão social, CPF ou CNPJ, cargo, período efetivo de exercício no cargo, seja como substituto, seja como titular), sendo obrigatório explicitar os fatos que levaram à conclusão de ter havido a irregularidade apontada (elemento fático) e o dispositivo constitucional, legal ou regulamentar violado (aspecto normativo). Também deve ficar expresso, em caso de constatação de débito, a data de sua ocorrência.

Sempre que a equipe propor a adoção de medidas cautelares, deverá desenvolver na conclusão do relatório os requisitos para adoção dessas medidas, quais sejam:

- o perigo da demora (*periculum in mora*);
- a plausibilidade do direito (*fumus boni iuris*); e
- a justificativa de urgência para adoção da cautelar sem prévia oitiva da parte contrária, quando for o caso.

### Exemplo de proposta de encaminhamento no relatório preliminar

Sugere-se ao Conselheiro Relator que:

- ▶ determine a CITAÇÃO do Sr. Fulano da Silva, Prefeito Municipal de Cidade Y, com base no art. XXX, do Regimento Interno e XX, da Constituição Federal, para que se manifeste quanto ao apontamento elencado abaixo, sob pena de revelia e/ou confissão:

Responsável	Achado de auditoria (nº)	Resumo do achado de auditoria
Xxx	Xxx	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
	Xxx	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX
	Xxx	XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX

### Exemplo de proposta de encaminhamento no relatório conclusivo

Sugere-se ao Conselheiro Relator que:

- ▶ determinem ao atual Gestor da Prefeitura YYY providências no prazo de 5 dias para cancelamento do processo licitatório XXX, com fundamento no que consta no tópico XYZ, do presente relatório, e no art. XX, da Lei YY.

#### 10.2.8 Anexos do Relatório

Consideram-se anexos aqueles documentos relacionados aos assuntos tratados no relatório tais como: memórias de cálculo, protocolos de teste e descrições detalhadas. A separação dos citados documentos visa a tornar o relatório conciso, entretanto não deve causar prejuízo de entendimento para o leitor, cabendo a equipe avaliar cada caso.

Consideram-se anexos, ainda, aqueles documentos que por seu tamanho ou disposição gráfica não possam constar do corpo do relatório tais como: tabelas, gráficos e fotografias.



### 10.2.9 Documentos Juntados

Devem ser obrigatoriamente juntados ao processo de auditoria as evidências que sustentam os achados e também: Ordem de Serviço, rol de responsáveis (com a identificação (nome, CPF, cargo, endereço, período efetivo de exercício no cargo, seja como substituto, seja como titular, atribuições do cargo e norma do órgão que especifica essas atribuições para o caso de pessoa física; razão social, CNPJ e endereço para o caso de pessoa jurídica de direito privado; e nome para o caso de pessoa jurídica de direito público interno) de todos os responsáveis pelas áreas ou setores fiscalizados no período abrangido pela fiscalização ou para os quais foram endereçadas propostas de citação), relação dos atos, contratos ou processos incluídos na amostra auditada, ofícios de apresentação e de requisição, ofícios encaminhados à equipe pelo fiscalizado.



Os documentos juntados devem ser estruturados, identificados e organizados de forma lógica e progressiva e, quando for o caso, ser devidamente referenciado no relatório.



## 11. Controle de qualidade das auditorias do TCE-MT

O sistema de controle de qualidade no Tribunal de Contas de Mato Grosso, baseado em normativas internacionais (ISSAI 40 – Controle de Qualidade) e nas diretrizes da Atricon (QATC), consiste no estabelecimento de políticas e procedimentos para promoção da qualidade durante todo o processo de fiscalização, de responsabilidade dos profissionais envolvidos, visando assegurar que a fiscalização seja realizada em conformidade com as normas profissionais aplicáveis e que o relatório, a conclusão ou a opinião de auditoria sejam apropriados.

Com a finalidade de garantir o cumprimento das referidas políticas e procedimentos da promoção da qualidade, existe também o monitoramento realizado por meio de avaliações constantes, com base em amostra de fiscalizações concluídas, de forma independente e externa à realização do processo. O setor responsável por esse monito-

ramento é a Secretaria-Adjunta de Avaliação da Qualidade das Atividades do Controle Externo (Seacex), que faz parte da estrutura da Secretaria-Geral de Controle Externo.

O monitoramento da qualidade realizado pela Seacex, conforme disposto em Resolução Normativa do TCE-MT, se dará por meio de avaliação da qualidade das fiscalizações e dos produtos do controle externo, por amostragem definida pela Secretaria Geral de Controle Externo, quanto a sua aderência às normas estabelecidas neste Manual de Auditoria de Conformidade e às demais normas vigentes, bem como às diretrizes e entendimentos firmados pelo TCE-MT, a exemplo das Resoluções de Consulta, Súmulas e Decisões do Comitê Técnico. O detalhamento dos critérios da avaliação consta em normativos específicos do TCE-MT.

## Referências

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

International Organization of Supreme Audit Institutions (Intosai). **Código de Ética e Normas de Auditoria** : Tradução. Salvador, 2005.

Instituto Rui Barbosa (IRB). **Normas de Auditoria Governamental**: Aplicáveis ao Controle Externo Brasileiro. Brasil, 2010.

Tribunal de Contas da União (TCU). **Padrões de Auditoria de Conformidade**. Brasília, 2009.

Tribunal de Contas da União (TCU). Programa de aprimoramento profissional em Auditoria - Proaudi: Auditoria Governamental. Brasília, 2011.

Tribunal de Contas do Distrito Federal (TC-DF). **Manual de Auditoria**: Parte Geral. Brasília, 2011.

Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais (TCE-MG). **Manual de auditoria do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais**. Belo Horizonte: TCEMG, 2013.

Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso (TCE-MT) **Manual de auditoria governamental**. Cuiabá : Publicontas, 2014.

Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo (TCE-ES). **Manual de auditoria de conformidade do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo**. Vitória: TCE-ES, 2015.

Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso (TCE-MT). **Resolução nº 14, de 2 de outubro de 2007**. Aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso. Cuiabá, 2007. Disponível em: <<http://www.tce.mt.gov.br>>.

Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso (TCE-MT). **Resolução nº 01, de 29 de março de 2011**. Aprova a Matriz de Competências Técnicas, a Matriz de Responsabilidades pela Qualidade do Controle Externo e a Matriz de Competências Comportamentais, aplicáveis no âmbito das Secretarias de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso. Cuiabá, 2011. Disponível em: <<http://www.tce.mt.gov.br>>.

## Anexos

### **I – Modelo de ofício de apresentação**

<<http://controleexterno.tce.mt.gov.br/conteudo/download/id/67049>>

### **II – Modelo de requisição de informações e documentos**

<<http://controleexterno.tce.mt.gov.br/conteudo/download/id/67050>>

### **III – Modelo de Matriz de Planejamento**

<<http://controleexterno.tce.mt.gov.br/conteudo/download/id/63813>>

### **IV – Modelo de Matriz de Achados**

<<http://controleexterno.tce.mt.gov.br/conteudo/download/id/63814>>

### **V – Modelo Matriz de Responsabilização**

<<http://controleexterno.tce.mt.gov.br/conteudo/download/id/63818>>

### **VI – Modelo de estrutura de Relatório de Auditoria**

<<http://controleexterno.tce.mt.gov.br/conteudo/download/id/66486>>



