



Secretaria de Desenvolvimento do Controle Externo

Telefone: 3613-7567 / 7566

e-mail: sedecex@tce.mt.gov.br

MANUAL DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL

1ª Edição

2013



Secretaria de Desenvolvimento do Controle Externo

Telefone: 3613-7567 / 7566

e-mail: sedecex@tce.mt.gov.br

Produção de Conteúdo Técnico

Supervisão

Risodalva Beata de Castro.....*Secretária Geral de Controle Externo*

Coordenação e Revisão

Volmar Bucco Júnior..... *Secretário de Desenvolvimento do Controle Externo*

Elaboração

Victor Augusto Godoy.....*Assessor Técnico*

Homologação

Comitê Técnico do TCE-MT



Secretaria de Desenvolvimento do Controle Externo

Telefone: 3613-7567 / 7566

e-mail: sedecex@tce.mt.gov.br

APRESENTAÇÃO

O presente trabalho consiste na primeira edição do Manual de Auditoria Governamental do TCE/MT e objetiva sistematizar e padronizar conceitos, técnicas e práticas a serem observadas na consecução das auditorias governamentais, atendendo, desse modo, aos objetivos previstos no Plano Estratégico do TCE/MT, especialmente o objetivo 6 de “Garantir Qualidade e Celeridade ao Controle Externo” e o 7 “Coibir erros, fraudes e desvios na Administração Pública”.

Utilizou-se como referência as normas internacionais de auditoria da INTOSAI; as Normas de Auditoria Governamental Aplicáveis ao Controle Externo Brasileiro – NAGs, produzidas conjuntamente pela Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil- Atricon e Instituto Rui Barbosa – IRB, recepcionadas pelo TCE/MT pela Resolução Normativa 12/2011. Contribuíram de forma significativa as discussões técnicas com servidores envolvidos nas auditorias realizadas pelo TCE-MT e a experiência de outros Tribunais de Contas sobre o tema, especialmente, do Tribunal de Contas da União (TCU) e do Tribunal de Contas do Distrito Federal (TCDF).

Cumprе dizer que a principal abordagem dessa primeira versão do manual é a auditoria como processo, compreendendo, portanto, práticas já difundidas e aceitas pelas entidades de auditoria públicas inerentes às diversas fases, desde a preparatória até a comunicação dos resultados.

A atualização deste Manual deverá ocorrer sempre que surgir a necessidade de incorporação de novos entendimentos, padrões e normativos visando o constante aperfeiçoamento e consolidação das melhores práticas da atividade de auditoria.

Volmar Bucco Junior
Auditor Público Externo



Secretaria de Desenvolvimento do Controle Externo

Telefone: 3613-7567 / 7566
e-mail: sedecex@tce.mt.gov.br

Secretário de Desenvolvimento do Controle Externo

Sumário

| | |
|--------------------------------|---|
| 1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS..... | 8 |
| 2. OBJETOS DAS AUDITORIAS..... | 9 |



Secretaria de Desenvolvimento do Controle Externo

Telefone: 3613-7567 / 7566

e-mail: sedecex@tce.mt.gov.br

| | |
|---|----|
| 3. NORMAS DE CONDUTA DO AUDITOR PÚBLICO EXTERNO (APE)..... | 10 |
| 4. PRERROGATIVAS DO AUDITOR PÚBLICO EXTERNO..... | 10 |
| 5. EQUIPE TÉCNICA..... | 11 |
| 5.1 Definição da equipe técnica..... | 11 |
| 5.1.1 Perfil profissional..... | 11 |
| 5.1.2 Quantitativo..... | 12 |
| 5.2 Indicação da equipe..... | 13 |
| 5.3 Designação da equipe..... | 13 |
| 5.4 Coordenação da equipe..... | 14 |
| 5.5 Apresentação da equipe..... | 14 |
| 5.6 Supervisão dos trabalhos da equipe..... | 15 |
| 5.6.1 Abrangência..... | 15 |
| 5.6.2 Competência..... | 16 |
| 6. DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA..... | 16 |
| 6.1 Conceito..... | 16 |
| 6.2 Conteúdo..... | 17 |
| 6.3 Propósitos..... | 17 |
| 6.4 Atributos..... | 18 |
| 6.5 Cuidados na preparação..... | 18 |
| 7. TÉCNICAS DE AUDITORIA..... | 19 |
| 7.1 Inspeção física..... | 19 |
| 7.2 Observação direta..... | 20 |
| 7.3 Exame documental..... | 20 |
| 7.4 Circularização ou Confirmação Externa..... | 20 |
| 7.5 Entrevista..... | 21 |
| 7.6 Indagação escrita ou questionário..... | 21 |
| 7.7 Conferência de cálculos..... | 22 |
| 7.8 Conciliação..... | 22 |
| 7.9 Análise de Contas..... | 23 |
| 7.10 Revisão Analítica..... | 23 |
| 7.11 Extração eletrônica de dados..... | 23 |
| 7.12 Cruzamento eletrônico de dados..... | 24 |
| 8. PLANEJAMENTO DE AUDITORIA | 24 |
| 8.1 Conceito..... | 24 |
| 8.2 Providências administrativas preliminares..... | 26 |
| 8.3 Cronograma das atividades de planejamento..... | 27 |
| 8.4 Levantamentos preliminares e elaboração do relatório da visão geral do fiscalizado..... | 28 |
| 8.5 Matriz de Planejamento de auditoria..... | 31 |
| 8.5.1 Orientações para preenchimento da Matriz de Planejamento de auditoria..... | 33 |
| 9. EXECUÇÃO DE AUDITORIA..... | 42 |
| 9.1 Matriz de Achados..... | 44 |
| 9.1.1 Orientações para preenchimento da Matriz de Achados..... | 45 |
| 9.2 Matriz de Responsabilização..... | 53 |



Secretaria de Desenvolvimento do Controle Externo

Telefone: 3613-7567 / 7566
e-mail: sedecex@tce.mt.gov.br

| | |
|---|----|
| 9.2.1 Orientações para preenchimento da Matriz de Responsabilização..... | 54 |
| 10. RELATÓRIO DE AUDITORIA..... | 62 |
| 10.1 Requisitos de qualidade do relatório de auditoria..... | 63 |
| 10.1.1 Pressupostos e procedimentos básicos para se comunicar melhor..... | 64 |
| 10.1.2 Requisitos do relatório de auditoria..... | 67 |
| REFERÊNCIAS | 71 |



Secretaria de Desenvolvimento do Controle Externo

Telefone: 3613-7567 / 7566
e-mail: sedecex@tce.mt.gov.br



Secretaria de Desenvolvimento do Controle Externo

Telefone: 3613-7567 / 7566

e-mail: sedecex@tce.mt.gov.br

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

As disposições deste manual aplicam-se às auditorias e, no que couber, às inspeções e demais procedimentos fiscalizatórios realizados pelo TCE-MT.

No exercício de suas funções, o TCE-MT realizará as seguintes modalidades de controle:

1. Auditoria: é o exame independente, objetivo e sistemático de dada matéria, baseado em normas técnicas e profissionais, no qual se confronta uma condição com determinado critério, com o fim de emitir uma opinião ou comentários;
2. Inspeção: é o instrumento de fiscalização utilizado pelo TCE-MT para suprir omissões, esclarecer dúvidas, apurar a legalidade, a legitimidade e a economicidade de atos e fatos específicos praticados por qualquer responsável sujeito à sua jurisdição, bem como para apurar denúncias ou representações;
3. Diligência: é qualquer solicitação ou juntada de documento, pedido de esclarecimento complementar ou quaisquer outras providências necessárias à instrução ou saneamento do processo;
4. Exame de atos sujeitos a registro: é o procedimento que tem por objetivo apreciar a legalidade, para fins de registro, de atos de admissão, aposentadoria, reforma ou pensão e melhorias posteriores que alterem o fundamento legal do ato concessório;
5. Apreciação de contas: é o procedimento que tem por objetivo apreciar as contas anuais de governo dos prefeitos e do Governador do Estado;
6. Julgamento de contas: é o procedimento que tem por objetivo julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, bem como as contas daqueles que derem causa à perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo aos cofres públicos;
7. Acompanhamento simultâneo: é o procedimento que tem por objetivo assegurar a realização do controle externo, por meio do exame da correção de instrumentos



Secretaria de Desenvolvimento do Controle Externo

Telefone: 3613-7567 / 7566

e-mail: sedecex@tce.mt.gov.br

dos quais resultem receitas e despesas, tais como normas, editais, acordos, atas, balancetes durante o exercício fiscalizado.

2. OBJETOS DAS AUDITORIAS

São objeto de exame do controle externo qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais o 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



Secretaria de Desenvolvimento do Controle Externo

Telefone: 3613-7567 / 7566

e-mail: sedecex@tce.mt.gov.br

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, a permissão e a 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 Normas de Auditoria Governamental do TCE-MT e no Código de Ética do TCE-MT.

4. PRERROGATIVAS DO AUDITOR PÚBLICO EXTERNO

São prerrogativas dos APE:



Secretaria de Desenvolvimento do Controle Externo

Telefone: 3613-7567 / 7566

e-mail: sedecex@tce.mt.gov.br

- 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, bem assim às dependências destes;
- garantia das condições necessárias à realização das atividades de controle externo;
- 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



Secretaria de Desenvolvimento do Controle Externo

Telefone: 3613-7567 / 7566

e-mail: sedecex@tce.mt.gov.br

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 à sua contratação.

5.1.2 Quantitativo

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



Secretaria de Desenvolvimento do Controle Externo

Telefone: 3613-7567 / 7566

e-mail: sedecex@tce.mt.gov.br

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

5.2 Indicação da equipe

A composição das equipes técnicas deve ser feita pelo Secretário de Controle Externo, devendo ao menos um dos membros da equipe ter experiência em fiscalização e pertencer à carreira de Auditor Público Externo.

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 a equipe.

5.3 Designação da equipe

A designação da equipe técnica, bem como de seu coordenador que deve pertencer a carreira de auditor público externo, é feita, formal e nominalmente, pelo Secretário de Controle Externo.

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.



Secretaria de Desenvolvimento do Controle Externo

Telefone: 3613-7567 / 7566

e-mail: sedecex@tce.mt.gov.br

5.4 Coordenação da equipe

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

- a distribuição das tarefas em conformidade com o perfil profissional de cada membro da equipe e com o cronograma da fiscalização;
- a utilização dos recursos;
- a interação com o subsecretário de controle externo e com a administração do fiscalizado;
- o auxílio na supervisão dos trabalhos, a qual, em princípio, compete ao Subsecretário de Controle Externo, que também tem a responsabilidade, preponderante de revisar os trabalhos;
- a atualização das informações ao subsecretário de controle externo sobre o andamento dos trabalhos;
- a organização dos documentos e informações coletadas;
- o zelo pelo correto preenchimento dos papéis de trabalho, pela adequada instrução do respectivo processo e pela devida correlação entre achados, seus elementos, conclusões e propostas de encaminhamentos;
- o zelo pelo cumprimento das normas pertinentes.

5.5 Apresentação da equipe

Os integrantes da equipe técnica são apresentados ao fiscalizado por meio de ofício do relator responsável pelo fiscalizado. O ofício de apresentação deve conter o aviso de que a instituição será fiscalizada, o escopo genérico do trabalho e a solicitação do apoio



Secretaria de Desenvolvimento do Controle Externo

Telefone: 3613-7567 / 7566

e-mail: sedecex@tce.mt.gov.br

necessário à realização da tarefa.

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 Fiscalizado, Matriz de Planejamento, Matriz de Achados e Matriz de Responsabilização.



Secretaria de Desenvolvimento do Controle Externo

Telefone: 3613-7567 / 7566

e-mail: sedecex@tce.mt.gov.br

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

5.6.2 Competência

A supervisão é exercida pelo Subsecretário de Controle Externo. No caso de fiscalização da qual participe mais de uma unidade técnica, a supervisão é feita pelo Secretário 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 e conclusões;
- a equipe técnica atinja os objetivos estabelecidos;
- o relatório de auditoria contenha todas os achados, propostas de encaminhamentos e as conclusões pertinentes.

6. DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA

6.1 Conceito

São os documentos e as anotações, preparados em qualquer meio com informações e

provas elaborados diretamente pelo profissional de auditoria governamental ou por sua solicitação e supervisão, ou por ele obtido, que registram as evidências dos trabalhos executados e fundamentam sua opinião e comentários. 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, a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos aplicados, os resultados obtidos, as evidências coletadas e as 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 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 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;



Secretaria de Desenvolvimento do Controle Externo

Telefone: 3613-7567 / 7566

e-mail: sedecex@tce.mt.gov.br

- devem conter campo para 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 a finalidade de se obter informações e suas análises, bem como as evidências comprobatórias dos achados de auditoria.

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

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. Exemplo: 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).

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.

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



Secretaria de Desenvolvimento do Controle Externo

Telefone: 3613-7567 / 7566

e-mail: sedecex@tce.mt.gov.br

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 Entrevista

A técnica consiste na coleta de informações por meio de uma conversação, 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.

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.

7.6 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.

7.7 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.

7.8 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



Secretaria de Desenvolvimento do Controle Externo

Telefone: 3613-7567 / 7566

e-mail: sedecex@tce.mt.gov.br

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 aí que a conciliação e a circularização podem se complementar).

7.9 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.

7.10 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.

7.11 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.

7.12 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 (como regra, o auditor necessita de auxílio do setor de tecnologia da informação para realizar os cruzamentos).

A 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 quais 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:

1. definição da equipe técnica;



Secretaria de Desenvolvimento do Controle Externo

Telefone: 3613-7567 / 7566

e-mail: sedecex@tce.mt.gov.br

2. providências administrativas preliminares;
3. elaboração de cronograma das atividades de planejamento;
4. levantamentos preliminares e elaboração do Relatório da Visão Geral do Fiscalizado;
5. 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;
- sistemas informatizados (do fiscalizado e do TCE);
- processo de contas dos últimos exercícios (recomenda-se a verificação de pelo menos as duas últimas contas, 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);
- 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 indagação escrita e parecer da UCI sobre as contas);
- conselheiros de saúde e educação (entrevista ou questionário);
- usuários dos serviços prestados pelo fiscalizado;
- próprio órgão/entidade fiscalizado;



Secretaria de Desenvolvimento do Controle Externo

Telefone: 3613-7567 / 7566

e-mail: sedecex@tce.mt.gov.br

- notícias veiculadas na mídia (ferramenta Google Alerts e informações do jurisdicionado disponível no Espaço do Controle Externo);
- outros órgãos de controle (Ministério Público, TCU, AGE-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 que sempre é 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; e
- 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 o mesmo 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 da 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, uma vez que não está tendo qualquer utilidade.

Como o Cronograma é elaborado no início da fase de planejamento, possivelmente sem muitas informações sobre o trabalho, principalmente nos trabalhos de maior complexidade o cronograma tem de ser ajustado ao final dessa fase. É possível até definir apenas um cronograma para a fase de planejamento e, após definido o escopo, defini-lo para as fases de execução e relatório (nos casos de mais 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 fiscalizado

Os levantamentos preliminares que subsidiarão a elaboração do Relatório da Visão Geral



Secretaria de Desenvolvimento do Controle Externo

Telefone: 3613-7567 / 7566

e-mail: sedecex@tce.mt.gov.br

do 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 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 atenda ao seguinte:

- 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;**
- **explícite a natureza, a extensão e a profundidade dos exames a serem realizados e seja suficientemente detalhado de forma a não permitir equívocos na sua execução;**
- **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 fiscalizado, seus objetivos, sistemas, processos, legislação, entre outros, podendo fazer uso, via de regra, das seguintes informações:

- principais normas relativas ao fiscalizado;
- sistemas informatizados (do fiscalizado e do TCE);
- processo de contas dos últimos exercícios (recomenda-se a verificação de pelo menos as duas últimas contas, 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);

- 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 indagação escrita e parecer da UCI sobre as contas);
- conselheiros de saúde e educação (entrevista ou indagação escrita);
- 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, AGE-MT e CGU);
- possíveis ações judiciais concernentes ao órgão/entidade fiscalizado.

Os levantamentos dessas informações são realizados, na sua maior parte, no TCE-MT por meio de sites oficiais, sistema APLIC, sistema FIPLAN, outros sistemas informatizados do fiscalizado, no próprio fiscalizado, em bibliotecas, e em outros meios disponíveis, conforme necessário.

Informa-se que o TCE-MT já dispõe de padrão de estrutura e conteúdo mínimo do Relatório da Visão Geral do Fiscalizado já disponibilizado às unidades técnicas do TCE-MT e disponível para *download* no Espaço do Controle Externo (menu padronização).

8.5 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, 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, a Sedecex, supervisionada pela Segecex e em colaboração com os secretários e os subsecretários, elaborou duas matrizes de planejamento de referência, também chamadas de Matrizes de Planejamento Padrão.

As referidas matrizes foram elaboradas para as áreas de licitação/contratação direta e contratos e encontram-se disponíveis no Espaço do Controle Externo para consulta pelas equipes técnicas.

Nessas matrizes, as questões de auditoria, as informações requeridas, as fontes de informação, os procedimentos de auditoria e os possíveis achados já estão preenchidos, inclusive, nelas existem informações adicionais como os critérios de auditoria aplicados para cada questão, a classificação de irregularidades e os prováveis responsáveis pelos possíveis achados. Apenas destaca-se que, em nome da didática, a sua forma de apresentação é diferenciada.

É importante destacar que essa construção é um processo, portanto, é dinâmico e está em constante evolução, sendo importantíssima a colaboração dos profissionais do

controle externo nesse aperfeiçoamento.

Abaixo segue o modelo do papel de trabalho denominado matriz de planejamento de auditoria:

| Órgão/entidade: | Escrever o nome do órgão/entidade fiscalizado | | | | | | |
|-----------------------------|---|----------------------|---------------|---------|--------------------|---------|-------------------|
| Objetivo geral: | Subsidiar o julgamento das contas/ou a emissão de parecer prévio | | | | | | |
| Objetivo específico: | 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 |
| (...) | (...) | (...) | (...) | (...) | (...) | (...) | (...) |
| (...) | (...) | (...) | (...) | (...) | (...) | (...) | (...) |
| (...) | (...) | (...) | (...) | (...) | (...) | (...) | (...) |

Coordenador da auditoria: nome

Subsecretário de controle externo: nome

Secretário de controle externo: nome

8.5.1 Orientações para preenchimento da Matriz de Planejamento de auditoria

8.5.1.1 Objetivo Geral da Auditoria

Via de regra, as auditorias realizadas pelo TCE-MT são realizadas para subsidiar o julgamento das contas de gestão e a emissão do parecer prévio sobre as contas de governo, nos termos do art. 149, V, da Resolução Normativa nº 14/2007 (Regimento Interno do TCE-MT).

Os relatórios dessas auditorias (preliminar e conclusivo) são utilizados como instrução nos processos de contas e constituem-se no principal referencial para as emissões do parecer do Ministério Público de Contas e do relatório e voto do relator das contas.

Cumprе destacar que nas auditorias especias (incentivos fiscais, SUS, folha de pagamento, entre outras), seus objetivos são específicos. São auditorias que se iniciam

independentemente dos processos de contas, mas os seus resultados podem ser utilizados como mais um subsídio ao julgamento das contas.

8.5.1.2 Objetivo específico

O primeiro passo para a elaboração da matriz de planejamento é a delimitação do objetivo da auditoria.

Com base nos levantamentos prévios e na elaboração do Relatório da Visão Geral do Fiscalizado, definem-se as áreas que merecem uma maior atenção da auditoria, assim, tendo como referencial essas áreas, a equipe técnica alinhada com os líderes da unidade técnica deve definir os objetivos específicos da auditoria em cada área. Por consequência, teremos uma matriz de planejamento para cada área sobre a qual recairá a auditoria, por exemplo, áreas de licitações, contratos, convênios, execução de despesa, determinados programas de governo, etc.

O objetivo específico é a questão fundamental da auditoria em cada área fiscalizada e, embora como tal, deve ser apresentado sob forma declarativa, com inclusão de um verbo de ação, e não sob a forma de um questionamento.

Exemplo de objetivos específicos:

- verificar a legalidade, legitimidade, economicidade e execução dos contratos;
- verificar a legalidade dos convênios concedidos;
- verificar a legalidade e efetividade do Programa xxxxxxxx;
- verificar a legalidade, legitimidade e economicidade das licitações, bem como se nas contratações diretas (dispensas e inexigibilidades) foram observados os critérios da Lei 8.666/93;
- verificar se os documentos concernentes ao planejamento, gestão e prestação de

contas do SUS no âmbito municipal foram elaborados e atendem aos critérios normativos;

- etc.

8.5.1.3 Questões de auditoria

O próximo passo é o detalhamento dos objetivos específicos 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 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?

8.5.1.4 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 ser 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:



Secretaria de Desenvolvimento do Controle Externo

Telefone: 3613-7567 / 7566

e-mail: sedecex@tce.mt.gov.br

- 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 FIPLAN |

8.5.1.5 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, devem ser detalhados em tarefas descritas de forma clara, de modo a não gerar dúvidas ao executor e esclarecendo os aspectos a serem abordados, bem como expressando as técnicas a serem utilizadas.

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.

8.5.1.5.1 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.

8.5.1.5.2 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 e revisão analítica.

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:



Secretaria de Desenvolvimento do Controle Externo

Telefone: 3613-7567 / 7566

e-mail: sedecex@tce.mt.gov.br

- Verificar se as seguintes regras diferenciadas para microempresas/empresas de pequeno porte (ME/EPP) foram observadas pelo edital da licitação:
 - comprovação de regularidade fiscal apenas para efeitos de contratação;
 - havendo documentação fiscal da ME/EPP com restrição foi oportunizado prazo de dois dias úteis, prorrogado por igual período, a critério da administração, para a regularização da documentação, pagamento ou parcelamento do débito, e emissão de eventuais certidões negativas ou positivas com efeito de certidão negativa;
 - no caso de empate, se foi dada oportunidade de ME/ EPP cobrirem proposta da empresa vencedora. Deve-se considerar empate se a ME/EPP ofertar proposta superior em até 10% à proposta da empresa não enquadrada como ME/EPP. No pregão, tal intervalo é de 5%, conforme estabelece o art. 44, §§ 1º e 2º, da Lei Complementar 123/2006.

Pode-se observar que a técnica “exame documental”, apesar de não mencionada expressamente, está implicitamente incorporada no procedimento.

8.5.1.6 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 x/xxxx do Contrato nº xx/xxxxx, 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/xxxxx para (...)



Secretaria de Desenvolvimento do Controle Externo

Telefone: 3613-7567 / 7566

e-mail: sedecex@tce.mt.gov.br

- Folha de pagamento do mês xxxxxx de xxxxx;
- Lei nº xxxx/xxxxx (Lei orçamentária anual do Município de xxxxx para o exercício de xxxx);
- etc.

8.5.1.7 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.

8.5.1.8 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”



Secretaria de Desenvolvimento do Controle Externo

Telefone: 3613-7567 / 7566

e-mail: sedecex@tce.mt.gov.br

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.

Cumprе 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 economicidade, 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 Subsecretário 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, 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.



Secretaria de Desenvolvimento do Controle Externo

Telefone: 3613-7567 / 7566

e-mail: sedecex@tce.mt.gov.br

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;
- situação encontrada;
- objetos;
- critério de auditoria;
- evidência;
- causa;
- efeito;
- encaminhamento.

Abaixo, segue modelo da Matriz de Achados:

| Órgão/entidade: | Escrever o nome do órgão/entidade fiscalizado | | | | | | |
|-----------------------------|---|--------|-----------------------|-----------|-------|--------|----------------|
| Objetivo geral: | Subsidiar o julgamento das contas/ou a emissão de parecer prévio | | | | | | |
| Objetivo específico: | Escrever de forma clara, resumida e de forma declarativa o objetivo da auditoria. | | | | | | |
| Descrição do achado | Situação encontrada | Objeto | Critério de auditoria | Evidência | Causa | Efeito | Encaminhamento |
| (...) | (...) | (...) | (...) | (...) | (...) | (...) | (...) |
| (...) | (...) | (...) | (...) | (...) | (...) | (...) | (...) |
| (...) | (...) | (...) | (...) | (...) | (...) | (...) | (...) |

Coordenador da equipe: nome

Subsecretário de controle externo: 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 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 em que os mesmos foram efetuados (mês/ano), bem como o período a que se referem (mês/ano). A fim de que não restem dúvidas, tal período deve ser mencionado ainda que coincida com o período total sob exame. A indicação do período é essencial por dois motivos: vinculação às contas e associação das irregularidades/ilegalidades aos responsáveis.

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



Secretaria de Desenvolvimento do Controle Externo

Telefone: 3613-7567 / 7566

e-mail: sedecex@tce.mt.gov.br

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 n.º 8.666/93, sem preencher os requisitos de situação emergencial”, utilizar: “Aquisição de material de expediente, nos meses de janeiro e 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...”

9.1.1.3 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, etc.

Nos casos em que a quantidade de objetos nos quais o achado foi 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.

9.1.1.4 Critério de auditoria



Secretaria de Desenvolvimento do Controle Externo

Telefone: 3613-7567 / 7566

e-mail: sedecex@tce.mt.gov.br

A indicação do critério de auditoria é essencial para a caracterização do achado, pois reflete como a gestão deve ser. Não raro às vezes 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, no caso de auditorias operacionais, referenciais aceitos e/ou tecnicamente validados para o objeto sob análise, como padrões e boas práticas, etc.

9.1.1.5 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 n.º X – documento de resposta a ofício de requisição em que o fiscalizado afirma a inexistência do item solicitado.” ou “Ofício de requisição n.º X – (com aceite, para

os casos em que o órgão/entidade não emitir resposta).”

- em vez de “Declarações dos gestores.”, utilizar “Extrato de entrevista n.º X (Anexo X ao Roteiro).” ou “Documento (especificar) n.º X.”
- em vez de “documentos do processo”, utilizar “Notas fiscais X, Y,..., processo Y; Ata de reunião n.º X de..., processo Y; Ofício n.º X; Orçamento da empresa X, processo Y”.

Nos processo 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 dos 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.

9.1.1.6 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.

9.1.1.7 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 ou 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.

9.1.1.8 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:

| Órgão/entidade: | Escrever o nome do órgão/entidade fiscalizado | | | | |
|-----------------------------|---|----------------------|---------|---------------------|---------------|
| Objetivo geral: | Subsidiar o julgamento das contas/ou a emissão de parecer prévio | | | | |
| Objetivo específico: | 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 |
| (...) | (...) | (...) | (...) | (...) | (...) |
| (...) | (...) | (...) | (...) | (...) | (...) |
| (...) | (...) | (...) | (...) | (...) | (...) |

Coordenador da equipe: nome

Subsecretário de controle externo: 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 mesma no texto da conclusão do relatório de auditoria.



Secretaria de Desenvolvimento do Controle Externo

Telefone: 3613-7567 / 7566

e-mail: sedecex@tce.mt.gov.br

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.

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 efetivamente 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 idênticas, 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



Secretaria de Desenvolvimento do Controle Externo

Telefone: 3613-7567 / 7566

e-mail: sedecex@tce.mt.gov.br

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 ocupação 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^a 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 Nexos 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 nexo 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 nexo 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. Exemplo:

- 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 reparatórias adotadas pelo responsável, existência de afirmações ou documentos falsos. Assim, a análise deve trazer respostas a todos os 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.

A doutrina e jurisprudência predominantes sobre o tema adotam o conceito de boa-fé subjetiva. 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 reflete 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.

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

- 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 liquidado a 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. Ressalta-se que o responsável já adotou medidas visando ao ressarcimento do dano (estorno nas próximas medições).</p> |



Secretaria de Desenvolvimento do Controle Externo

Telefone: 3613-7567 / 7566

e-mail: sedecex@tce.mt.gov.br

| 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 n.º 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 n.º X resultou na aquisição de obras e equipamentos com preço global e portanto sem o melhor aproveitamento dos recursos disponíveis no mercado e à ampliação da competitividade. | 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. 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. |

10. RELATÓRIO DE AUDITORIA

O relatório de auditoria é o produto final e o mais importante do processo de auditoria. 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 das contas e, finalmente, com base nesse conjunto de opiniões o TCE-MT delibera e são feitas as comunicações aos gestores e 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.

No âmbito do TCE-MT, anualmente são aprovados os padrões dos relatórios de auditoria (contas de gestão e contas de governo) por meio de orientações normativas do Comitê Técnico e nesses padrões estão contidos sua estrutura, questões básicas de auditoria, procedimentos básicos e orientações diversas. Assim, as equipes técnicas se utilizam desses padrões como bases para elaboração de seus relatórios de auditoria.

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



Secretaria de Desenvolvimento do Controle Externo

Telefone: 3613-7567 / 7566

e-mail: sedecex@tce.mt.gov.br

- 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, os documentos técnicos “Técnicas de Redação” e “Orientações para elaboração do relatório de auditoria” (disponíveis no menu Padronização do Espaço do Controle Externo) como subsídio na elaboração do relatório de auditoria.



Secretaria de Desenvolvimento do Controle Externo

Telefone: 3613-7567 / 7566

e-mail: sedecex@tce.mt.gov.br

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 (TCDF). Manual de Auditoria: Parte Geral. Brasília, 2011.

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>>.



Secretaria de Desenvolvimento do Controle Externo

Telefone: 3613-7567 / 7566

e-mail: sedecex@tce.mt.gov.br
