

MANUAL DE
AUDITORIA DE
OBRAS PÚBLICAS E
SERVIÇOS DE ENGENHARIA



IBRAOP



1. APRESENTAÇÃO

Este Manual de Auditoria de Obras Públicas e Serviços de Engenharia decorre do Termo de Cooperação Técnica firmado entre o Instituto Rui Barbosa (IRB) e o Instituto Brasileiro de Auditoria de Obras Públicas (Ibraop), no dia 20 de junho de 2012, em Palmas-TO, por ocasião do Encontro Nacional de Auditoria de Obras Públicas - Enaop/2012, objetivando o desenvolvimento de ações para elaboração, divulgação e capacitação de procedimentos para auditoria de obras públicas.

O referido Termo de Cooperação retrata a importância dada pelas instituições signatárias à uniformização de procedimentos de auditoria, dentro do atual processo de modernização dos Tribunais de Contas do Brasil, já que a realidade brasileira, entre os Tribunais de Contas, é a existência de procedimentos não uniformes nos diversos órgãos de controle de obras públicas no Brasil, desenvolvidos de forma isolada por cada uma das instituições.

Além disso, existem entendimentos divergentes na legislação e nas normas pertinentes sobre os diversos aspectos envolvendo a contratação, realização de projetos, execução de obras, fiscalização, controle, inspeção e auditoria de obras e serviços de engenharia do setor público. Esta condição, associada ao fato das auditorias serem realizadas de modo autônomo e independente entre os diversos Tribunais de Contas, tem produzido procedimentos e resultados diversos, se não conflitantes, em alguns casos.

Fundado no ano 2000 e mantido voluntariamente por técnicos e Instituições de Controle, o Ibraop, tem entre seus objetivos estatutários:

- promover o desenvolvimento, elaborar ou validar metodologias, critérios, técnicas e procedimentos que visem ao aprimoramento da Auditoria de Obras Públicas e Serviços de Engenharia (AOP);
- promover estudos para proposição de criação ou alteração de normas técnicas, leis, resoluções e regulamentos relacionados à AOP, bem como a disseminação das mesmas;
- prestar apoio técnico aos Tribunais de Contas e aos órgãos integrantes dos Sistemas de Controle Interno nos assuntos relacionados à auditoria de obras públicas.

Após a realização de diversos encontros técnicos e de simpósios nacionais de auditoria de obras públicas, e da elaboração de algumas Orientações Técnicas, constatou-se a necessidade de integração, uniformização, disseminação de conhecimento de procedimentos pertinentes à AOP, anseio comum entre os técnicos e as entidades fiscalizadoras.

A edição desses procedimentos orientativos, foi desenvolvida por grupos técnicos formados pelo Ibraop e pelo IRB, dentre profissionais de reconhecida experiência, atuantes nos Tribunais de Contas do Brasil e em outras instituições parceiras



Foi realizado levantamento e pesquisa junto aos Tribunais de Contas para possibilitar:

- i. conhecimento dos procedimentos e práticas de auditoria / inspeção dos órgãos de controle externo e interno do Brasil e, na medida do possível, do exterior;
- ii. análise dos procedimentos e das práticas identificando as melhores soluções já implementadas;
- iii. alinhamento de conceitos sobre as atividades de controle relativas a obras públicas; e
- iv. elaboração de procedimentos de AOP para cada tipo de obra ou atividade.

Foram definidos os seguintes objetivos:

- i. disseminar procedimentos e práticas de auditorias em obras públicas junto aos Tribunais de Contas, mediante publicação técnica e divulgação;
- ii. subsidiar os Tribunais de Contas na implementação desses procedimentos de realização de auditoria de obras públicas; e
- iii. capacitar os Tribunais de Contas na utilização desses procedimentos.

Este Manual resulta do apoio dos Tribunais de Contas, por meio da liberação dos técnicos que integraram os grupos de trabalho. O esforço e a participação de técnicos de diversos Tribunais de Contas do Brasil e de outras instituições parceiras, aliados à abertura de consulta pública de todos os materiais produzidos, cuidaram de garantir a sua legitimidade.

Na elaboração deste manual foram utilizados conceitos, orientações e textos de manuais de auditoria e de glossários adotados por instituições de controle público.

A utilização do Manual representa uma ação importante na sistematização dos trabalhos de AOP. Seu conteúdo indica os requisitos mínimos aplicáveis às ações de controle externo, motivo pelo qual, recomenda-se a sua inclusão nos regulamentos e normas próprias de cada Tribunal, caso ainda não os contemple.

Reiteram-se os agradecimentos a todos os técnicos envolvidos, aos Tribunais de Contas parceiros e demais instituições que acreditaram e apoiaram a iniciativa.

Por fim, registre-se que não se trata de um produto definitivo, mas que precisa ser expandido e aprimorado continuamente.

Florianópolis, 18 de outubro de 2018.

Presidente do IRB

Presidente do Ibraop



SUMÁRIO

1 APRESENTAÇÃO.....	2
SUMÁRIO	4
2 CONCEITUAÇÕES E DEFINIÇÕES.....	6
3 NORMAS E PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA.....	22
3.1 Competências do Controle Externo	22
3.2 Instrumentos de fiscalização.....	24
3.2.1 Levantamento	24
3.2.2 Auditoria	25
3.2.3 Inspeção	25
3.2.4 Acompanhamento	25
3.2.5 Monitoramento	25
3.3 Competências do Auditor de Controle Externo	25
3.4 Competências da Equipe de Auditoria	27
3.5 Coordenador de Equipe de Auditoria	27
3.6 Planejamento da Auditoria	28
3.6.1 Procedimentos gerais	28
3.6.2 Fase preliminar	28
3.6.3 Fase de planejamento	31
3.7 Papéis de trabalho.....	32
3.8 Apresentação na unidade jurisdicionada	33
3.9 Relacionamento do Auditor com a unidade jurisdicionada	34
3.10 Fase de execução	35
3.10.1 Desenvolvimento do trabalho.....	35
3.10.2 Obtenção de evidências	36
3.10.3 Detecção de riscos	37
3.10.4 Exame de documentos	37
3.10.5 Inspeção física.....	37
3.10.6 Finalização do Trabalho.....	38
3.11 Relatório de auditoria	39



3.12 Ferramentas auxiliares	46
3.12.1 Matriz de Risco	46
3.12.2 Matriz de Planejamento	47
3.12.3 Matriz de Procedimentos	48
3.12.4 Matriz de Achados	49
3.12.5 Matriz de Responsabilização	50
3.13 Controle de qualidade	51
4 PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA DE OBRAS PÚBLICAS E SERVIÇOS DE ENGENHARIA ELABORADOS PELO IBRAOP	53
4.1 Procedimentos Gerais de Auditoria	53
4.2 Procedimentos Específicos de Auditoria	54
4.3 Orientações para utilização dos Procedimentos de Auditoria	54
5 MODELOS DE FORMULÁRIOS E PAPÉIS DE TRABALHO	54
6 MINUTA DE RESOLUÇÃO PARA ADOÇÃO DO MANUAL	54
7 REFERÊNCIAS	55
8 RELAÇÃO DE ANEXOS	57



2. CONCEITUAÇÕES E DEFINIÇÕES

Achado de auditoria

Todo fato significativo, digno de relato pela equipe de auditoria, decorrente da comparação entre a situação encontrada (condição) e o correspondente critério adotado, devendo ser devidamente comprovado por evidências juntadas ao relatório, com indicação de causa e efeito.

Adimplemento

Cumprimento, total ou parcial, de obrigação contratual como prestação do serviço, re-realização da obra ou entrega do bem, assim como qualquer evento contratual, a cuja ocorrência esteja vinculada a emissão de documento de cobrança.

Adjudicação

Ato administrativo posterior à homologação, por meio do qual a autoridade competente, após verificada a legalidade da licitação e a permanência do interesse público na contratação, atribui ao licitante vencedor o objeto da licitação.

Aferição

É o ato de “avaliar, medir, estimar ou comparar”.

Ampliação

Aumento na área construída de uma edificação ou de quaisquer dimensões de uma obra que já exista.

Anteprojeto

Anteprojeto de engenharia é a representação técnica da opção aprovada em estudos anteriores, para subsidiar a elaboração do Projeto Básico, apresentado em desenhos em número, escala e detalhes suficientes para a compreensão da obra planejada, contemplando especificações técnicas, memorial descritivo e orçamento estimativo, e deve ser elaborado como parte da sequência lógica das etapas que compõem o desenvolvimento de uma obra, precedido obrigatoriamente de estudos preliminares, programa de necessidades e estudo de viabilidade - ORIENTAÇÃO TÉCNICA IBRAOP OT – IBR 006/2016.

ART ou RRT

A Anotação de Responsabilidade Técnica (ART) ou Registro de Responsabilidade Técnica (RRT) é o registro que se faz, respectivamente, no Conselho Regional de Engenharia e Agronomia (Crea) ou no Conselho de Arquitetura e Urbanismo (CAU) da obra ou serviço de engenharia ou arquitetura, definindo, para efeitos legais, seus responsáveis técnicos.



As built (como construído)

Projetos e relatórios elaborados durante a obra, que retratam a forma exata como foi executado o objeto contratado.

Auditor de Controle Externo

Profissional de nível superior e titular exclusivo das atividades de controle externo, sobretudo na realização de auditorias, que atua com independência funcional. Não possui uniformidade quanto a sua nomenclatura, sendo denominado também como Analista de Controle Externo ou Auditor Público Externo, entre outros.

Auditoria

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.

Auditoria Governamental

Exame efetuado em entidades da administração direta e indireta, em funções, subfunções, programas, ações (projetos, atividades e operações especiais), áreas, processos, ciclos operacionais, serviços, sistemas e sobre a guarda e a aplicação de recursos públicos por outros responsáveis, em relação aos aspectos contábeis, orçamentários, financeiros, econômicos, patrimoniais e operacionais, assim como acerca da confiabilidade do sistema de controle interno.

Auditoria de conformidade

Auditoria que tem por objetivo o exame da legalidade e legitimidade dos atos de gestão em relação a padrões normativos expressos em normas técnicas ou jurídicas e regulamentos aplicáveis, bem como em relação a disposições de cláusulas de contratos, convênios, acordos, ajustes e instrumentos congêneres.

Auditoria de regularidade

Auditoria que objetiva examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos à jurisdição do Tribunal, quanto aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial. Compõem as auditorias de regularidade as auditorias de conformidade e as auditorias contábeis.

BDI

Bonificação e despesas indiretas (BDI): é uma taxa correspondente às despesas indiretas, impostos e ao lucro do construtor que é aplicada sobre o custo de um empreendimento (materiais, mão de obra e equipamentos) para se obter o preço final de venda.

Caderno de encargos

Parte integrante do projeto básico, que tem por objetivo definir detalhadamente o objeto da licitação e do correspondente contrato, bem como estabelecer requisitos, condições e



diretrizes técnicas e administrativas para a sua execução. Em linhas gerais, o caderno de encargos contém o detalhamento do método executivo de cada serviço, vinculando o contratado.

Composição de custo unitário de serviço

Composições de custo unitário: parcela de um orçamento analítico que define o valor financeiro a ser despendido na execução de uma unidade do respectivo serviço e é elaborada com base em coeficientes de produtividade, de consumo e de aproveitamento de insumos, cujos preços são coletados no mercado, contendo, no mínimo: a) Discriminação de cada insumo, unidade de medida, sua produtividade/consumo na realização do serviço, preço unitário e custo parcial; b) Custo unitário total do serviço, representado pela soma dos custos parciais de cada insumo.

Contratação Integrada

Compreende a elaboração e o desenvolvimento dos projetos básico e executivo, a execução de obras e serviços de engenharia, a montagem, a realização de testes, a pré-operação e todas as demais operações necessárias e suficientes para a entrega final do objeto.

Contrato Administrativo

É todo e qualquer ajuste entre órgãos ou entidades da Administração Pública e particulares, em que haja um acordo de vontades para a formação de vínculo e a estipulação de obrigações recíprocas, seja qual for a denominação utilizada.

Controle Externo

É o controle exercido pelo Poder Legislativo com o auxílio técnico dos Tribunais de Contas, sobre as atividades orçamentária, contábil, financeira, econômica, operacional e patrimonial dos Poderes Executivo, Judiciário, do próprio Poder Legislativo e do Ministério Público, e de suas entidades da administração direta e indireta, incluídas as fundações e as sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e equidade dos atos praticados pelos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos.

Critério de Auditoria

Os Critérios da Auditoria são os padrões (normas, requisitos, legislação, regulamentos, especificações, procedimentos internos, manual, instrução técnica, dentre outros) com os quais as evidências encontradas são comparadas para que se verifique se a atividade, o produto ou o processo auditado está conforme ou não.

Cronograma físico-financeiro

Representação gráfica do desenvolvimento dos serviços a serem executados ao longo do tempo de duração da obra demonstrando, em cada período, o percentual físico a ser executado e o respectivo valor financeiro a ser despendido.



CUB

Significa custo unitário básico e indica o custo por metro quadrado de uma edificação de acordo com algumas características (número de pavimentos e padrão de acabamento) e conforme uma cesta básica de insumos, cujos preços são pesquisados a cada mês. Sua metodologia de cálculo está definida na norma NBR 12.721 da ABNT (antiga NB 140) e é publicado mensalmente pelo Sindicato da Indústria da Construção - Sinduscon de cada estado, por força da Lei Federal nº 4.591/64. Trata-se de custo básico. Não é considerado, em sua composição, uma série de itens de custo presentes na maioria das obras, tais como, fundações especiais, elevadores e instalações especiais (água quente, ar condicionado e outras). Portanto, para se fazer a estimativa de custo de determinada obra a partir do CUB, é imprescindível acrescentar as parcelas relativas aos diversos itens que dela fazem parte e que não estão contempladas na composição do CUB definido pelo Sinduscon.

Curva ou classificação ABC

Tabela obtida a partir da planilha contratual ou do orçamento base da licitação, na qual os itens do orçamento são agrupados e, posteriormente, ordenados por sua importância relativa ao preço total, em ordem decrescente, determinando-se o peso percentual do valor de cada um em relação ao valor total do orçamento, calculando-se em seguida os valores percentuais acumulados desses pesos.

Custo

Custo, em relação a obras, é tudo aquilo que onera o construtor, representando a soma dos insumos necessários à realização de um serviço.

Custo-benefício

É a relação que visa avaliar o benefício a ser proporcionado por um empreendimento em função de seu custo e dos recursos financeiros disponíveis.

Custos diretos (CD):

São os custos apropriados diretamente a cada produto, bem ou serviço produzido, sem a necessidade de rateios, podendo ser identificados na composição de custo unitário do serviço.

Custos indiretos (CI):

São os custos que não podem ser apropriados diretamente a cada tipo de bem ou serviço, mas podem ser perfeitamente apropriados em determinada obra, discriminados na planilha orçamentária, bem como ser passíveis de medição.

Custo de reprodução (CR)

Custo necessário para reproduzir um bem, em determinada data e local, sem considerar eventual depreciação.



Data Base

Mês de referência do preço inicial proposto pelo licitante utilizado para o cálculo do reajustamento de preços.

Despesas indiretas

São os gastos relativos à manutenção da atividade da empresa, bem como aos esforços para a obtenção de receitas através da venda dos produtos. Não podem ser apropriadas diretamente a uma determinada obra e não são passíveis de medição e discriminação na planilha orçamentária, necessitando de algum critério de rateio. Fazem parte do BDI.

Dispensa de Licitação

É o procedimento de contratação em que existe a possibilidade de competição que justifique a licitação, mas sua dispensa é permitida nas hipóteses previstas na legislação.

Documentação de Auditoria

Documentos e 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.

Economicidade

Refere-se à alternativa mais racional (binômio preço x qualidade) para a solução de um determinado problema. Quando relacionado às aquisições, refere-se à oportunidade de redução de custos na compra de bens ou serviços, mantendo-se um nível adequado de qualidade.

Edital

Instrumento pelo qual a Administração Pública dá conhecimento, ao público em geral, da abertura de determinadas modalidades de licitação, estabelece os procedimentos, condições e requisitos da sua realização, bem como convoca os interessados para apresentarem suas propostas. Deve ser claro, objetivo, preciso e fácil de ser consultado.

EIA/RIMA

O Estudo de Impacto Ambiental (EIA) é um conjunto de atividades técnicas e científicas destinadas a identificar, prever a magnitude e valorar os impactos ambientais de um projeto e suas alternativas.

O Relatório de Impacto Ambiental (RIMA) deve reproduzir as conclusões do EIA, mas como é destinado à informação e ao esclarecimento do público comum (leigo), principalmente dos habitantes da área de influência do empreendimento, deve ser redigido em linguagem clara e objetiva, e informar os impactos, positivos e negativos, que a implantação do empreendimento terá sobre o meio ambiente natural, social e cultural.



Empreitada por Preço Global

Regime de execução utilizado na contratação de obra ou serviço de engenharia em que a Administração contrata por um preço certo e total. Nesse regime de execução, a Administração deverá fornecer obrigatoriamente, junto com o edital, todos os elementos e informações necessários para que os licitantes possam elaborar suas propostas de preços com total e completo conhecimento do objeto da licitação.

Empreitada por Preço Unitário

Regime de execução utilizado na contratação da obra ou do serviço por preço certo de unidades determinadas.

Empreitada Integral

Regime de execução utilizado quando a administração contrata a execução da obra ou do serviço em sua integralidade, compreendendo todas as etapas, serviços e instalações necessárias, sob inteira responsabilidade da contratada até a sua entrega ao contratante em condições de entrada em operação, atendidos os requisitos técnicos e legais para a sua utilização em condições de segurança estrutural e operacional e com as características adequadas às finalidades para que foi contratada.

Encargos sociais

Também definidas como Leis Sociais, são despesas originadas em benefícios de ordem social e trabalhista estabelecidos por lei, geralmente expressa em percentual, incidente sobre o custo da mão de obra.

Especificações

Parte integrante dos projetos, que estabelece detalhadamente as características dos materiais, serviços e equipamentos necessários e suficientes ao desempenho técnico requerido nos projetos.

Estimativa de custo

Avaliação expedita feita com base em custos históricos, índices, gráficos, estudos de ordens de grandeza, correlações ou comparação com projetos similares.

Estudos ambientais

São estudos sobre aspectos ambientais relacionados com a localização, instalação, operação e ampliação de uma atividade ou empreendimento, apresentado como subsídio para análise da licença requerida.

Estudos geotécnicos

São os estudos necessários, pré-construtivos, que analisam o comportamento dos elementos dos solos no que se refere diretamente à realização de determinada obra no local para a definição de parâmetros do solo ou rocha, tais como sondagem, ensaios de campo ou ensaios de laboratório.



Estudos preliminares

Elementos que têm por objetivo identificar necessidades, estimar recursos e escolher a melhor alternativa para o atendimento dos anseios da sociedade local. Compõem-se do Programa de Necessidades, Estudos de Viabilidade e Anteprojeto.

Estudos de viabilidade

É o instrumento que permite analisar as alternativas previamente selecionadas e escolher aquela mais viável sob os aspectos técnico, econômico e ambiental. O estudo de viabilidade consiste em avaliar o custo-benefício da implementação de determinado projeto, auxiliando a tomada de decisões dos gestores quanto à escolha da alternativa mais viável ou, até mesmo, quanto a não realização de um determinado investimento.

Evidências de Auditoria

São elementos de convicção dos trabalhos efetuados pelo profissional de auditoria, devidamente documentados, e que devem ser adequados, relevantes e razoáveis para fundamentar a sua opinião e conclusões quanto à desconformidade entre a situação encontrada e o critério de auditoria.

Execução direta

Forma pela qual a obra ou serviço é feita pelos órgãos e entidades da Administração, pelos próprios meios.

Execução indireta

Forma pela qual a obra ou serviço é contratada pelos órgãos e entidades da Administração junto a terceiros, sob qualquer dos regimes previstos em Lei.

Fiscalização de obra ou serviço de engenharia

Atividade realizada de modo sistemático pelo contratante e seus prepostos, com a finalidade de verificar o cumprimento das disposições contratuais, técnicas e administrativas em todos os seus aspectos.

Fracionamento da despesa

É o desmembramento do objeto com vistas a utilizar modalidade de licitação menos rigorosa do que se o objeto fosse licitado em sua totalidade.

Gestão Pública

Administração de pessoas e de recursos públicos, tendo como objetivo o interesse coletivo, pautada nos princípios constitucionais que regem a Administração Pública: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência, economicidade, entre outros.

Homologação

Ato administrativo em que a autoridade competente reconhece válido e legal todo o certame, o que implica afirmar que não há nenhum óbice à contratação.



Impropriedades

Falhas de natureza formal de que não resulte dano ao erário e outras que têm o potencial para conduzir à inobservância aos princípios de administração pública ou à infração de normas legais e regulamentares, tais como deficiências no controle interno, violações de cláusulas, abuso, imprudência, imperícia.

Inexigibilidade de Licitação

Situação em que, havendo inviabilidade de competição, a administração está autorizada a efetuar a contratação direta, nos casos previstos na legislação.

Inspeção

Inspeção é o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para suprir omissões, lacunas de informações, esclarecer dúvidas, apurar a legalidade, a legitimidade e a economicidade de fatos específicos praticados pela Administração, por qualquer responsável sujeito à sua jurisdição, bem como para a apuração de denúncias ou de representações.

Irregularidade

Prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial; dano ao erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ou antieconômico, desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos.

Insumos

São os elementos que entram no processo de produção dos serviços que compõem a planilha orçamentária, podendo ser máquinas e equipamentos, trabalho humano, materiais de construção ou outros fatores de produção.

Jogo de cronograma

Também denominado jogo de planilha na distribuição dos pagamentos no cronograma físico-financeiro da obra, é a distorção do cronograma físico-financeiro caracterizada pela ocorrência de serviços com sobrepreços nas etapas iniciais do cronograma financeiro e com subpreços nas etapas finais.

Jogo de planilha

Alterações contratuais em decorrência de aditamentos que modifiquem a planilha orçamentária alterando, em favor do contratado, a diferença percentual entre o valor global do contrato e o obtido a partir dos preços de mercado, exigindo a revisão da avença para manter a vantagem em relação aos preços referenciais de mercado.

Laudos

Atividade que consiste em elaborar uma peça escrita, fundamentada, na qual o profissional expõe as observações e estudos efetuados, bem como as respectivas conclusões.



Licença Ambiental

Ato administrativo pelo qual o órgão ambiental competente licencia ou estabelece condições, restrições e medidas de controle ambiental que deverão ser obedecidas pelo empreendedor, pessoa física ou jurídica para localização, instalação, ampliação e a operação de empreendimentos e atividades utilizadoras de recursos ambientais, consideradas efetiva ou potencialmente poluidoras ou daquelas que, sob qualquer forma, possam causar degradação ambiental, considerando as disposições legais e regulamentares e as normas técnicas aplicáveis ao caso (inciso I do art. 1º da Resolução Conama nº 237/97).

Licença Prévia (LP ou LAP)

Licença concedida na fase preliminar do planejamento do empreendimento ou atividade aprovando sua localização e concepção, atestando a viabilidade ambiental e estabelecendo os requisitos básicos e condicionantes a serem atendidos nas próximas fases de sua implementação.

Licença de Instalação (LI ou LAI)

Licença que autoriza a instalação do empreendimento ou atividade de acordo com as especificações constantes dos planos, programas e projetos aprovados, incluindo as medidas de controle ambiental e demais condicionantes, da qual constituem motivo determinante.

Licença de Operação (LO ou LAO)

Licença que autoriza a operação da atividade ou empreendimento, após a verificação do efetivo cumprimento do que consta das licenças anteriores, com as medidas de controle ambiental e condicionantes determinados para a operação.

Licitação

Procedimento administrativo formal disciplinado por lei pelo qual a Administração Pública seleciona a proposta mais vantajosa para a aquisição ou contratação de um bem ou serviço de seu interesse, mediante condições estabelecidas em ato próprio.

Livro de Ordem (Diário de Obras)

Constituirá a memória escrita de todas as atividades relacionadas com a obra ou serviço e servirá de subsídio para: comprovar autoria de trabalhos; garantir o cumprimento das instruções, tanto técnicas como administrativas; dirimir dúvidas sobre a orientação técnica relativa à obra; avaliar motivos de eventuais falhas técnicas, gastos imprevistos e acidentes de trabalho; e eventual fonte de dados para trabalhos estatísticos.

Materialidade

Critério de avaliação de elementos quantitativos, representativos em determinado contexto, pertinentes ao objeto da auditoria governamental ou que se tenha deles provável influência nos resultados das auditorias.



Medição

Registro da verificação das quantidades e qualidade dos serviços executados em cada etapa da execução contratual realizado pelo fiscal, legalmente habilitado.

Memorial descritivo

Descrição detalhada do objeto projetado, na forma de texto, onde são apresentadas as soluções técnicas adotadas, bem como suas justificativas, necessárias ao pleno entendimento do projeto, complementando as informações contidas nos desenhos referenciados.

Obra

Toda construção, reforma, fabricação, recuperação ou ampliação, realizada por execução direta ou indireta, na qual seja necessária a utilização de conhecimentos de profissionais habilitados.

Orçamento

Avaliação do custo total da obra tendo como base preços dos insumos praticados no mercado ou valores de referência e levantamentos de quantidades de materiais e serviços obtidos a partir do conteúdo dos elementos descritos nos projetos, memoriais e especificações.

Orçamento base

Orçamento detalhado do custo global da obra que integra o projeto básico da licitação, fundamentado em quantitativos de serviços e em composições de custos unitários.

Orçamento contratado

Planilha orçamentária apresentada pela empresa vencedora da licitação.

Orçamento detalhado ou analítico

Orçamento montado com as composições de custos unitários e extensa pesquisa de preços dos insumos, realizado com base no projeto básico ou no projeto executivo.

Orçamento paradigma

Corresponde ao orçamento da obra analisada elaborado a partir de preços paradigmas e de quantitativos de serviços aferidos.

Orçamento paramétrico

É uma estimativa aproximada, preparada sem dados detalhados de engenharia, baseada em fatores de ajuste de capacidade, índices típicos, curvas de correlações entre áreas (m²) e custos, dados históricos de projetos anteriores, e de literatura especializada.



Orçamento preliminar

Orçamento sintético composto pela descrição, unidade de medida, preço unitário e quantidade dos principais serviços da obra, elaborado com base no anteprojeto de engenharia. Pressupõe o levantamento de quantidades e requer pesquisa de preços dos principais insumos e serviços.

Orçamento real

Orçamento elaborado após a conclusão da obra, com base nos preços, consumos e produtividades efetivamente incorridos na execução dos serviços, acrescidos do rateio das despesas indiretas e da margem de lucro do construtor apurados contabilmente, bem como dos tributos recolhidos pelo contratado.

Orçamento referencial

Corresponde ao orçamento da obra analisada elaborado a partir de preços referenciais e de quantitativos de serviços aferidos.

Orçamento sintético

É aquele que apresenta o custo unitário de cada serviço sem abertura em nível de insumos (m^2 de alvenaria, m^2 de concreto, m^2 de pintura, etc.). Pode ser em relação ao preço se incluir o BDI.

Ordem de serviço

É o ato formal da Administração que autoriza o contratado a iniciar a obra ou serviço, dando início à contagem do prazo de execução.

Planejamento de Auditoria

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

Precisão do orçamento

Desvio máximo esperado entre o valor do custo de uma obra nas várias fases de projeto (estimativa de custo, orçamento preliminar, orçamento analítico) e o seu orçamento real, apurado após sua conclusão, considerando-se que o projeto orçado tenha sido efetivamente executado sem significativas alterações de escopo.

Preço

Custo da obra, serviço ou insumo, acrescido de lucro e despesas indiretas.

Preço contratado

Preço pactuado entre as partes, administração e contratado.



Preço de mercado

Valor de um bem ou serviço, em determinada data, local e quantidade determinada, que reflita as transações comerciais voluntárias e conscientes. Pode ser obtido por meio de adequadas técnicas de pesquisa, cuja amostra reflita a realidade do mercado local, contemplando dados de fontes oficiais, de preços negociados (já praticados ou contratados), ofertados, cotados, parametrizados ou publicados em meios especializados, devidamente ajustados, considerando-se as condições previstas de aquisição e fornecimento, e, quando disponíveis, as demais condições comerciais previstas.

Preço paradigma

Preço representativo de mercado, obtido a partir de fontes fidedignas, tomado como parâmetro para a análise de preços de um orçamento.

Preço referencial

Corresponde ao preço de determinado produto, serviço ou obra obtido em tabelas de custos da Administração Pública ou em catálogos e publicações especializadas.

Procedimentos de Auditoria

Ações, atos e técnicas sistematicamente ordenados, em sequência racional e lógica, a serem executados durante os trabalhos, indicando ao profissional de auditoria governamental o que e como fazer para realizar seus exames, pesquisas e avaliações, e como obter as evidências comprobatórias necessárias para a consecução dos objetivos dos trabalhos e para suportar a sua opinião.

Programa de Auditoria

Plano detalhado de ação, voltado para orientar e controlar a execução dos procedimentos da auditoria. Descreve uma série de procedimentos de exames a serem aplicados, com a finalidade de permitir a obtenção de evidências adequadas que possibilitem formar uma opinião. Deve ser considerado pelo profissional de auditoria governamental apenas como um guia mínimo, a ser utilizado no transcurso dos exames, não devendo, em qualquer hipótese, limitar a aplicação de outros procedimentos julgados necessários nas circunstâncias.

Programa de necessidades

Documento contendo as exigências de caráter prescritivo ou de desempenho a serem satisfeitas pelo empreendimento a ser concebido, definindo suas características básicas e considerando a área de influência, a população atingida e a região beneficiada. Os padrões de acabamento, a área construída, a durabilidade, a qualidade e a destinação do bem a ser construído também devem ser estabelecidos desde logo no plano de necessidades.



Projeto Básico

É o conjunto de desenhos, memoriais descritivos, especificações técnicas, orçamento, cronograma e demais elementos técnicos necessários e suficientes à precisa caracterização da obra a ser executado, atendendo às Normas Técnicas e à legislação vigente, elaborado com base em estudos anteriores que assegurem a viabilidade e o adequado tratamento ambiental do empreendimento. Deve estabelecer com precisão, através de seus elementos constitutivos, todas as características, dimensões, especificações, e as quantidades de serviços e de materiais, custos e tempo necessários para execução da obra, de forma a evitar alterações e adequações durante a elaboração do projeto executivo e realização das obras. Todos os elementos que compõem o Projeto Básico devem ser elaborados por profissional legalmente habilitado, sendo indispensável o registro da respectiva Anotação de Responsabilidade Técnica, identificação do autor e sua assinatura em cada uma das peças gráficas e documentos produzidos.

Projeto Executivo

Conjunto dos elementos necessários e suficientes à execução completa da obra, consistindo em detalhamento construtivo em complemento ao Projeto Básico, quando necessário, não o alterando e nem ao orçamento. O Projeto Básico, se efetivamente completo, pode ser denominado de Projeto Executivo para efeitos de contratação e execução.

Reajustamento de preços

Mecanismo pelo qual os preços contratados são alterados para compensar os efeitos da variação efetiva do custo de produção, admitida a adoção de índices específicos ou setoriais.

Realinhamento de preços

Mecanismo pelo qual são alterados os preços dos contratos para restabelecer a relação que as partes pactuaram inicialmente entre os encargos do contratado e a retribuição da Administração para a justa remuneração da obra ou serviço, objetivando a manutenção do equilíbrio econômico-financeiro inicial do contrato, na hipótese de sobrevirem fatos imprevisíveis, ou previsíveis porém de consequências incalculáveis, retardadores ou impeditivos da execução do ajustado, ou, ainda, em caso de força maior, caso fortuito ou fato do príncipe, configurando álea econômica extraordinária e extracontratual.

Reforma

Consiste em alterar as características de partes de uma obra ou de seu todo, desde que mantendo as características de volume ou área sem acréscimos e a função de sua utilização atual.

Relatório de auditoria

Documento técnico obrigatório de que se serve o profissional de auditoria governamental para relatar suas constatações, análises, opiniões, conclusões e recomendações sobre o



objeto da auditoria, e que deve obedecer a normas específicas quanto à forma de apresentação e objetivos.

Risco de auditoria

É a probabilidade de o profissional de auditoria deixar de emitir apropriadamente sua opinião e comentários sobre as transações, documentos e demonstrações materialmente incorretos pelo efeito de ausência ou fragilidades de controles internos e de erros ou fraudes existentes, mas não detectados pelo seu exame, em face da carência ou deficiência dos elementos comprobatórios ou pela ocorrência de eventos futuros incertos que possuam potencial para influenciar os objetos da auditoria.

Serviço

Toda atividade destinada a obter determinada utilidade de interesse para a Administração, tais como: demolição, conserto, instalação, montagem, operação, conservação, reparação, adaptação, manutenção, transporte, locação de bens, publicidade, seguro ou trabalhos técnico-profissionais.

Serviço de engenharia

Serviço de Engenharia é toda a atividade que necessite da participação e acompanhamento de profissional habilitado, tais como: consertar, instalar, montar, operar, conservar, reparar, adaptar, manter, transportar, ou ainda, demolir. Incluem-se nesta definição as atividades profissionais referentes aos serviços técnicos profissionais especializados de projetos e planejamentos, estudos técnicos, pareceres, perícias, avaliações, assessorias, consultorias, auditorias, fiscalização, supervisão ou gerenciamento.

Serviço extracontratual

Serviço executado, porém, não formalizado, ou seja, não integrante do contrato original e/ou de seus termos aditivos, que não tenha sido medido ou pago durante a execução contratual.

Serviço novo

Serviço não integrante do contrato original, posteriormente aditado, que tenha sido medido ou pago durante a execução.

Sobrepçoço

Valor representativo da diferença positiva entre o orçamento contratado ou orçamento base e o orçamento paradigma, podendo se referir a um valor unitário de um item de serviço ou a um valor global do objeto licitado ou contratado.

Sobrepçoço global inicial ou sobrepcçoço original

Valor positivo resultante do somatório da multiplicação das quantidades contratuais pelas respectivas diferenças entre os preços contratados e os preços paradigmas.



Sobrep preço global final

Valor positivo resultante do somatório da multiplicação das quantidades medidas pelas respectivas diferenças entre os preços contratados ou medidos e os preços paradigmas de mercado.

Sobrep preço unitário

Valor positivo resultante da diferença entre o preço contratado ou medido e o preço utilizado como paradigma de mercado para determinado serviço.

Subpreço

Valor negativo resultante da diferença entre o preço contratado ou medido e o preço utilizado como paradigma de mercado para determinado serviço (subpreço unitário) ou resultante do somatório da multiplicação das quantidades medidas pelas respectivas diferenças entre os preços contratados ou medidos e os preços paradigmas de mercado (subpreço global).

Superfaturamento por quantidade

É o dano ao erário caracterizado pela medição de quantidades superiores às efetivamente executadas/fornecidas.

Superfaturamento por qualidade

É o dano ao erário caracterizado pela deficiência na execução de obras e serviços de engenharia que resulte em diminuição da qualidade, vida útil ou segurança.

Superfaturamento por preços

É o dano ao erário caracterizado pelo pagamento de obras, bens e serviços por preços manifestamente superiores aos tomados como paradigma.

Superfaturamento por jogo de planilha

É o dano ao erário caracterizado pela quebra do equilíbrio econômico-financeiro inicial do contrato em desfavor da Administração por meio da alteração de quantitativos e/ou preços durante a execução da obra.

Superfaturamento por alteração de cláusulas financeiras

É o dano ao erário caracterizado pela alteração de cláusulas financeiras gerando recebimentos contratuais antecipados, distorção do cronograma físico-financeiro, prorrogação injustificada do prazo contratual com custos adicionais para a Administração Pública ou reajustamentos irregulares de preços.

Superfaturamento por superdimensionamento

É o dano ao erário caracterizado pelo superdimensionamento de projetos, estipulando dimensões, quantidades, e/ou qualidades de materiais ou serviços além das necessárias segundo práticas e normas de engenharia vigentes à época do projeto.



Tarefa

Regime de execução utilizado na contratação de mão de obra para pequenos trabalhos por preço certo, com ou sem fornecimento de material.

Termo de Recebimento Definitivo

Termo circunstanciado, elaborado por servidor ou comissão designada pela Administração, após o recebimento provisório e o decurso do prazo de observação, ou vistoria, comprovando a adequação do objeto aos termos contratuais.

Termo de Recebimento Provisório

Termo circunstanciado pelo qual o responsável pelo acompanhamento e fiscalização das obras e serviços de engenharia, recebe o objeto da licitação, provisoriamente.



3. NORMAS E PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

3.1 Competências do Controle Externo

Os tribunais de contas são instituições especializadas na análise das contas públicas dos poderes e órgãos integrantes da Administração Pública do Brasil, e são responsáveis pela fiscalização dos gastos públicos mediante controle externo.

Quanto aos tipos e às dimensões da fiscalização e do controle externo exercido pelos Tribunais de Contas, a Constituição da República Federativa do Brasil (CF/88) estabelece o seguinte:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder.

Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou entidade pública que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assuma obrigações de natureza pecuniária.

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União, ao qual compete:

I - apreciar as contas prestadas anualmente pelo Presidente da República, mediante parecer prévio, que deverá ser elaborado em sessenta dias a contar de seu recebimento;

II - julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo poder público federal, e as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário público;

III - apreciar, para fins de registro, a legalidade dos atos de admissão de pessoal, a qualquer título, na administração direta e indireta, incluídas as fundações instituídas e mantidas pelo poder público, excetuadas as nomeações para cargo de provimento em comissão, bem como a das concessões de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório;

IV - realizar, por iniciativa própria, da Câmara dos Deputados, do Senado Federal, de comissão técnica ou de inquérito, inspeções e auditorias de



natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e demais entidades referidas no inciso II;

V - fiscalizar as contas nacionais das empresas supranacionais de cujo capital social a União participe, de forma direta ou indireta, nos termos do tratado constitutivo;

VI - fiscalizar a aplicação de quaisquer recursos repassados pela União, mediante convênio, acordo, ajuste ou outros instrumentos congêneres, a Estado, ao Distrito Federal ou a Município;

VII - prestar as informações solicitadas pelo Congresso Nacional, por qualquer de suas Casas, ou por qualquer das respectivas comissões, sobre a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial e sobre resultados de auditorias e inspeções realizadas;

VIII - aplicar aos responsáveis, em caso de ilegalidade de despesa ou irregularidade de contas, as sanções previstas em lei, que estabelecerá, entre outras cominações, multa proporcional ao dano causado ao erário;

IX - assinar prazo para que o órgão ou entidade adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei, se verificada ilegalidade;

X - sustar, se não atendido, a execução do ato impugnado, comunicando a decisão à Câmara dos Deputados e ao Senado Federal;

XI - representar ao Poder competente sobre irregularidades ou abusos apurados.

§ 1º No caso de contrato, o ato de sustação será adotado diretamente pelo Congresso Nacional, que solicitará, de imediato, ao Poder Executivo as medidas cabíveis.

§ 2º Se o Congresso Nacional ou o Poder Executivo, no prazo de noventa dias, não efetivar as medidas previstas no parágrafo anterior, o Tribunal decidirá a respeito.

§ 3º As decisões do Tribunal de que resulte imputação de débito ou multa terão eficácia de título executivo.

§ 4º O Tribunal encaminhará ao Congresso Nacional, trimestral e anualmente, relatório de suas atividades.

A CF/88 também estabelece:

Art. 37. A administração pública direta, indireta ou fundacional, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência.



Para o exercício do controle externo pelos tribunais de contas, considera-se que:

- Legalidade é a conformação do ato administrativo com a lei;
- Legitimidade é a conformação do ato administrativo com a lei e com o interesse público;
- Moralidade é a submissão do agente público ao conjunto de regras de conduta inerentes à disciplina interna e aos valores da administração;
- Economicidade é a otimização da aplicação dos recursos públicos tendo em vista a relação entre custo e benefício na atividade pública;
- Eficiência decorre a utilização dos recursos financeiros, humanos e materiais de maneira a atingir a maximização dos resultados para um determinado nível de recursos ou a minimização dos meios para determinada quantidade e qualidade de resultados; e
- Eficácia é o grau de alcance dos objetivos estabelecidos em um determinado período de tempo, independente dos custos envolvidos.

Neste manual estão especificadas orientações quanto às auditorias dos investimentos e das despesas com obras públicas e serviços de engenharia, adotando-se, quando aplicável ao caso concreto, os procedimentos editados pelo IBRAOP no tocante à cada tipologia de obras (edificações, rodovias, resíduos sólidos etc.), o que será objeto de detalhamento mais adiante neste manual.

3.2 Instrumentos de fiscalização

No Brasil, os tribunais de contas são regidos por leis e normativos distintos e independentes, sendo verificadas variações significativas nos conceitos, procedimentos e metodologias. Isto acontece tanto com as formas de atuação quanto com os instrumentos de fiscalização, sendo necessário apresentar neste manual os instrumentos de fiscalização considerados mais usuais, conforme descrição a seguir.

3.2.1 Levantamento

É o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para:

- I- conhecer a organização e o funcionamento dos órgãos e entidades da administração direta, indireta e fundacional dos Poderes da União, incluindo fundos e demais instituições que lhe sejam jurisdicionadas, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais no que se refere aos aspectos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais;
- II- identificar objetos e instrumentos de fiscalização;
- III- avaliar a viabilidade da realização de fiscalizações.



3.2.2 Auditoria

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.

3.2.3 Inspeção

Inspeção é o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para suprir omissões, lacunas de informações, esclarecer dúvidas, apurar a legalidade, a legitimidade e a economicidade de fatos específicos praticados pela Administração, por qualquer responsável sujeito à sua jurisdição, bem como para a apuração de denúncias ou de representações.

Quanto à distinção entre auditoria e inspeção, pode-se afirmar que a primeira, de iniciativa do órgão de controle, é abrangente, sistemática e programada, tendo como resultado a abertura de um processo, enquanto a segunda é pontual, decorrente de demanda de processo já existente, oriunda, de maneira geral, de representação ou denúncia.

3.2.4 Acompanhamento

É o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para:

I- examinar, ao longo de um período predeterminado, a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos à sua jurisdição, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial; e

II- avaliar, ao longo de um período predeterminado, o desempenho dos órgãos e entidades jurisdicionadas, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia dos atos praticados.

3.2.5 Monitoramento

É o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para verificar o cumprimento de suas deliberações e os resultados delas advindos.

3.3 Competências do Auditor de Controle Externo

Competências são habilidades indispensáveis para a realização de determinadas tarefas.

Para cumprimento de suas responsabilidades, o Auditor de Controle Externo deve possuir competências que decorrem do domínio do conhecimento técnico específico, das normas de auditoria e das atitudes ético-profissionais.

Durante as atividades de fiscalização (levantamento, auditoria, inspeção, acompanhamento e monitoramento), além do rigoroso cumprimento dos códigos de ética, o Auditor de Controle Externo deve:



- a) observar as normas estabelecidas na legislação, em resoluções, instruções normativas e decisões do respectivo Tribunal de Contas;
- b) manter independência, baseando suas opiniões estritamente nos elementos objetivos do exame realizado sem se deixar influenciar por fatores estranhos a sua interpretação dos fatos, por preconceitos, ilações ou quaisquer outros fatores de ordem subjetiva;
- c) ter pleno conhecimento da finalidade, extensão e profundidade do trabalho para o qual foi designado, dominando as técnicas e possuindo a capacidade profissional necessária para sua realização;
- d) manter-se atualizado com as novas técnicas e métodos de auditoria, bem como, em todas as áreas relacionadas com seu trabalho;
- e) estar seguro no levantamento dos detalhes, acatando apenas informações precisas, completas e autênticas;
- f) ter sensibilidade para interpretar distorções e falhas verificadas; e
- g) guardar a mais absoluta reserva no desempenho de suas funções, mantendo a natureza confidencial desse tipo de trabalho.

Portanto, as normas relativas à pessoa do Auditor de Controle Externo, podem ser assim sintetizadas:

- a) **INDEPENDÊNCIA** - o Auditor no exercício de toda atividade de fiscalização deverá manter uma atitude de independência que assegure a imparcialidade de suas conclusões, nas fases de planejamento, execução e emissão de seu parecer, bem assim nos demais aspectos relacionados com sua atividade profissional;
- b) **SOBERANIA** - durante o desenvolvimento do seu trabalho, o Auditor deverá possuir o domínio do julgamento profissional, pautando-se, exclusiva e livremente a seu critério, no planejamento dos seus exames, na seleção e aplicação de técnicas e procedimentos, na definição de suas conclusões e na elaboração de seus relatórios e pareceres;
- c) **IMPARCIALIDADE** - durante seu trabalho, o Auditor estará obrigado a abster-se de intervir nos casos onde há conflito de interesses que possam influenciar a absoluta imparcialidade do seu julgamento;
- d) **OBJETIVIDADE** - na execução de suas atividades, o Auditor se apoiará em fatos e evidências que permitam o convencimento razoável da realidade ou a veracidade dos fatos, documentos ou situações examinadas, permitindo a emissão de opinião em bases consistentes;
- e) **CONHECIMENTO TÉCNICO E CAPACIDADE PROFISSIONAL** - o Auditor, no exercício das atividades de fiscalização, deverá possuir um conjunto de conhecimentos técnicos, experiência e capacidade para as tarefas que executa. Deverá, ainda, ter habilidade no trato com as pessoas e comunicar-se de maneira eficaz;



- f) ATUALIZAÇÃO DOS CONHECIMENTOS TÉCNICOS - o Auditor deverá manter sua competência técnica, atualizando-se quanto ao avanço de normas, procedimentos e técnicas aplicáveis à auditoria;
- g) CAUTELA PROFISSIONAL - no desenvolvimento do seu trabalho, o Auditor deverá manter atitude prudente, com vistas a estabelecer uma adequada extensão dos seus exames, bem como aplicar metodologia apropriada à natureza e complexidade de cada exame; e
- h) ZELO PROFISSIONAL - o Auditor, no desempenho de suas atividades, deverá atuar com habilidade, precaução e esmero de modo a reduzir ao mínimo possível a margem de erro.

3.4 Competências da Equipe de Auditoria

Ao Auditor, quando designado pela autoridade competente, para desempenhar funções de fiscalização, são asseguradas algumas prerrogativas, tais como:

- a) livre ingresso em órgãos e entidades sujeitos à jurisdição do Tribunal;
- b) acesso a todos os documentos e informações necessários à realização de seu trabalho, inclusive a sistemas eletrônicos de processamento de dados;
- c) competência para requerer, por escrito, aos responsáveis pelos órgãos e entidades fiscalizadas, as informações e documentos necessários; e
- d) prioridade no atendimento, pela administração da entidade fiscalizada, das requisições de documentos e informações.

Sempre que necessário, utilizar formulário apropriado para a requisição de documentos e informações.

3.5 Coordenador de Equipe de Auditoria

O Coordenador (superior hierárquico) da equipe de fiscalização, previamente definido, deve:

- a) atender à distribuição adequada dos serviços entre os membros da equipe, considerando os aspectos de formação e treinamento de cada um;
- b) zelar pela disciplina na equipe;
- c) atender dúvidas levantadas pelos membros da equipe;
- d) supervisionar os serviços executados em campo, até a emissão do relatório;
- e) nos casos em que se tornar necessário, inclusive quando de sonegação ou obstrução à equipe de fiscalização, o Coordenador (superior hierárquico) assinará prazo por escrito ao titular do ente jurisdicionado, para que seja apresentado o processo ou o documento requisitado, ou prestada a informação solicitada, bem como o acesso às informações; e



f) levar à consideração do superior hierárquico no Tribunal de Contas, qualquer problema que não possa ser solucionado por sua iniciativa.

3.6 Planejamento da Auditoria

Nesse tópico serão apresentados os procedimentos necessários à realização de auditoria pela equipe designada. Registre-se, no entanto, a necessidade de realização do macroplanejamento das ações de auditoria, através dos mecanismos próprios de cada Tribunal (seja pela adoção de matrizes de riscos e/ou mecanismos de informática ou outros), com o objetivo de selecionar, com critérios técnicos, os objetos, programas e/ou ações que serão alvos de fiscalizações, proporcionando maior eficiência às ações de controle.

3.6.1 Procedimentos gerais

A preparação da fiscalização tem por objetivo assegurar um melhor planejamento da auditoria e concentrar o seu foco naquilo que é relevante.

O Auditor de Controle Externo designado para a realizar uma auditoria deve procurar identificar informações pertinentes à unidade jurisdicionada, a exemplo de:

- a) legislação geral e específica a que está subordinada;
- b) finalidades, objetivos e corpo técnico envolvido; e
- c) processos julgados e em tramitação no âmbito do Tribunal, a fim de apurar a ocorrência, ou não, de irregularidades anteriores.

3.6.2 Fase preliminar

Esta fase objetiva obter detalhamento suficiente do órgão/entidade a fim de facilitar a delimitação do escopo da auditoria e a definição dos procedimentos e técnicas de auditoria que serão aplicados, de modo a otimizar a relação entre o provável benefício da fiscalização e o seu custo total.

A equipe de auditoria deve construir uma visão geral do objeto a ser fiscalizado, a fim de melhor subsidiar o planejamento da fiscalização, bem como a utilização racional dos recursos humanos e o prazo disponível.

A equipe e seu superior imediato devem, nesta fase, garantir a realização das seguintes ações:

- a) formalização da fiscalização mediante emissão de termo de designação ou outro documento que o substitua, indicando, entre outros: órgão auditado, integrantes da equipe, coordenador e supervisor da fiscalização e prazo de realização;
- b) cadastro da fiscalização em sistema próprio, se existente; e
- c) detalhamento das ações previstas para a fase de planejamento, execução e relatório da fiscalização.



Após a emissão do termo de designação, a Unidade Técnica do Tribunal deverá encaminhar os ofícios de comunicação de fiscalização e de apresentação da equipe de auditoria (ou documento equivalente), informando o período de realização da fiscalização e o escopo dos trabalhos de auditoria e solicitando a disponibilização de um local apropriado para o desenvolvimento das atividades, bem como a indicação de um servidor para servir de interlocutor.

Recomenda-se que nas auditorias com previsão de realização em prazo superior a 30 (trinta) dias úteis, sejam designadas equipes em duas etapas diferentes: uma específica para a fase de planejamento e outra para as fases de execução e relatório.

Em seguida, a equipe de auditoria deverá encaminhar os Ofícios de Requisição de Documentos, caso seja necessário, solicitando a documentação inicial para análise. Sempre que possível, o prazo final para entrega de documentos deve corresponder, no máximo, à data inicial da fase de planejamento definida em termo de designação/autorização. Nesse caso, a formalização da fiscalização, bem como a emissão dos ofícios de comunicação de fiscalização e de apresentação, deve ocorrer antes da expedição dos ofícios de requisição de documentos.

Já os ofícios de requisição (requisição de documentos e informações) devem fixar prazo para o seu atendimento e ser entregues mediante confirmação de recebimento, e constituirão papéis de trabalho da auditoria. Recomenda-se informar nestes ofícios sobre a possibilidade de aplicação de penalidade em caso de obstrução aos trabalhos de fiscalização ou de sonegação de informações.

A qualquer momento, inclusive nas fases de execução e relatório, caso entenda necessário, o Auditor poderá expedir outros ofícios de requisição ao jurisdicionado para o fornecimento de novos documentos.

Os modelos dos ofícios de comunicação, de apresentação da equipe de fiscalização e de requisição de documentos encontram-se em anexo.

Além de consultar as informações obtidas junto aos sistemas informatizados de contratos e obras que cada Tribunal possui, a equipe de fiscalização pode solicitar, conforme o caso, outros documentos, dentre os quais:

- relação de editais publicados, contratos em andamento e concluídos e licitações previstas, mas ainda não publicadas;
- estudo(s) de viabilidade técnica, econômica e ambiental do empreendimento;
- projeto(s) básico(s) aprovado(s) pela autoridade competente e respectivas ARTs/RRTs;
- licenças para imóveis tombados;
- licenças nas interferências;
- EIA/Rima, se for o caso;
- EIV, se for o caso;
- licenças ambientais.



- alvará de construção;
- projeto(s) executivo(s) aprovado(s) pela autoridade competente e respectivas ARTs/RRTs;
- orçamento-base detalhado (com identificação do responsável técnico por sua elaboração e respectiva ART/RRT);
- cronograma físico-financeiro;
- edital(is) de licitação e respectivos anexos;
- proposta(s) da(s) contratada(s);
- ato de designação da comissão de licitação e respectivas atas de reunião;
- contrato(s) e respectivos anexos;
- atos de designação de fiscais, gestores e projetistas;
- termo(s) aditivo(s) e respectivos anexos, com as quantidades definitivas, preços unitários (com as respectivas composições), além das justificativas e pareceres técnicos e jurídicos que embasaram a assinatura do(s) referido(s) aditivo(s);
- composições de preços unitários do orçamento-base e do contrato, inclusive o detalhamento do BDI e do percentual de encargos sociais;
- cronograma físico-financeiro da obra;
- planilhas de medições, discriminando as quantidades e valores medidos em cada mês, bem como as quantidades e valores acumulados;
- especificações técnicas e memoriais descritivos;
- lista de subcontratações autorizadas pelo gestor (nome das empresas, descrição dos serviços e valores);
- processos administrativos de pagamentos (empenhos, notas fiscais, ordem bancária, certidões, recolhimentos de impostos, etc.);
- termo do convênio ou contrato de repasse, acompanhado de eventuais aditivos e as respectivas prestações de contas; e
- rol dos responsáveis, com identificação (nome, CPF, cargo, endereço, período efetivo no exercício do cargo, seja como substituto, seja como titular, atribuições do cargo e norma do órgão que especifica essas atribuições para o caso de pessoa física; razão social, CNPJ e endereço para o caso de pessoa jurídica de direito privado; e nome para o caso de pessoa jurídica de direito público interno) de todos os responsáveis pelas áreas ou setores fiscalizados no período abrangido pela fiscalização ou para os quais foram endereçadas propostas de audiência ou de citação.

As planilhas orçamentárias, as planilhas de medições dos serviços executados e as composições de custo unitário e de BDI devem ser solicitadas preferencialmente em formato de planilhas eletrônicas, com todas as fórmulas e vínculos abertos.

Os projetos básicos e/ou executivos devem ser solicitados preferencialmente em formato eletrônico (documentos em formato “pdf”, “doc” ou similar, desenhos em formato “dwg”, etc.), e também em papel, caso necessário, para permitir a análise da documentação durante a fase de execução da auditoria.



Após a construção da visão geral do objeto e o encaminhamento dos ofícios de requisição, a próxima etapa do ciclo de auditoria de obras públicas é o planejamento da fiscalização específica.

3.6.3 Fase de planejamento

A equipe de auditoria e seu superior imediato, após a construção da visão geral do ente jurisdicionado e, se possível, após a análise preliminar dos documentos/informações obtidos junto ao órgão/entidade a ser auditado, devem definir o escopo de auditoria e objetos (contratos, editais, etc.) a serem analisados.

Nessa fase, a equipe deve elaborar a Matriz de Planejamento, em comum acordo com o supervisor da fiscalização, para sistematizar e detalhar os procedimentos a serem aplicados durante a fase de execução do trabalho.

É nessa fase que poderão ser selecionados os procedimentos de auditoria de obras desenvolvidos pelo Ibraop (ou a parcela deles) aplicável ao escopo definido para a auditoria. A relação dos procedimentos já disponíveis, bem como orientações gerais para sua utilização estão melhor detalhadas no item 4.3 deste Manual. Os procedimentos podem ser obtidos através do endereço www.ibraop.org.br.

O trabalho de fiscalização, para atingir a sua finalidade, deve ser adequadamente planejado, de forma a prever a natureza, a extensão e a profundidade dos procedimentos que nele serão empregados, bem como a oportunidade de sua aplicação.

É indispensável que o planejamento de cada fiscalização compatibilize a amplitude do trabalho a ser realizado, com o tempo e os recursos humanos disponíveis.

É nesta fase que se fará a elaboração do projeto (ou programa) de fiscalização, que conterá descrição sucinta do objeto analisado, objetivos do trabalho, questões a serem investigadas, procedimentos a serem desenvolvidos e resultados esperados com a realização da auditoria, devendo constar:

- a) a visão geral do objeto;
- b) a matriz de planejamento ou de planejamento e de procedimentos;
- c) o cronograma proposto para a condução dos trabalhos; e
- d) estimativa de custos.

É fundamental destacar os resultados que se pretende alcançar com a realização da fiscalização, indicando as oportunidades de aperfeiçoamento e, sempre que possível, de economia de recursos públicos, a fim de permitir análise de seu custo benefício.

Também serão elaborados nesta fase os papéis de trabalho, questionários e roteiros de entrevista, a serem utilizados na fase de execução.



O prazo da fiscalização deve ser coerente com:

- o tempo de planejamento;
- a abordagem de fiscalização ;
- a quantidade de obras e/ou serviços;
- o tipo da obra (saneamento, edificação, pavimentação urbana, pavimentação de rodovia, etc.);
- o tempo de vistoria;
- o volume de recursos envolvidos; e
- a eficiência do controle interno do órgão fiscalizado.

O planejamento do trabalho de campo constitui norma fundamental para sua execução. Neste sentido, após a definição dos objetivos e do tempo necessário, deve ser observado:

- a) a divisão do trabalho, compatibilizando a formação e experiência profissional dos Auditores membros da equipe multidisciplinar;
- b) a forma como serão aplicados os procedimentos e os papéis de trabalho, sem que haja perda de tempo ou duplicidade de tarefas;
- c) o tempo necessário à execução de cada tarefa; e
- d) a profundidade do trabalho a realizar.

Com vistas a se obter o máximo de aproveitamento do tempo e dos recursos disponíveis, a equipe de auditoria deve procurar desenvolver as seguintes atividades na fase de planejamento, quanto à programação do deslocamento da equipe:

- a) avaliar os recursos materiais necessários para o cumprimento do objetivo da auditoria na fase de execução, tais como: uso de veículos, notebooks, câmeras fotográficas e/ou outros equipamentos especiais que venham a subsidiar os trabalhos de auditoria, como, por exemplo, os indicados nos Procedimentos de Auditoria do Ibraop;
- b) caso haja a necessidade de circularização de informações, verificar a possibilidade de promover visitas a outros órgão ou entidades da Administração Pública;
- c) avaliar a logística necessária para a realização da fase de execução da fiscalização no caso de envolver órgãos/entidades sediados em municípios distintos; e
- d) solicitar reserva de passagens aéreas e de hospedagem, se for o caso.

3.7 Papéis de trabalho

É o conjunto de formulários e documentos elaborados com o objetivo de planejar e executar os trabalhos de auditoria. São planilhas, checklist, formulários para pesquisa ou entrevistas que conterão as informações, cálculos e apontamentos obtidos ou desenvolvidos pelo Auditor durante a fiscalização, bem como documentos que precisam ser juntados ao processo de auditoria.



Nos papéis de trabalho devem estar registradas as informações e os apontamentos reunidos, de forma clara e objetiva, para esclarecer integralmente os fatos destacados.

As Matrizes de Planejamento, de Procedimentos, de Achados e de Responsabilização, serão os principais papéis de trabalho que serão utilizados pelos auditores na sua tarefa.

Os papéis de trabalho devem ser elaborados e adequados às situações específicas, e têm como objetivos básicos:

- a) proporcionar o registro sistemático do trabalho efetuado no processo de fiscalização;
- b) racionalizar o desenvolvimento do trabalho;
- c) fundamentar a opinião do Auditor;
- d) melhorar a qualidade do exame;
- e) servir como fonte de informação;
- f) constituir-se em importante mecanismo no planejamento e execução de futuras fiscalizações;
- g) respaldar a informação da fiscalização nos processos judiciais; e
- h) evidenciar o desenvolvimento dos procedimentos de auditoria planejados.

É importante que todas as informações obtidas na fiscalização sejam evidenciadas documentalmente através dos papéis de trabalho, possibilitando seu resgate a qualquer tempo e por qualquer pessoa, e não guardadas mentalmente e disponíveis apenas a quem as obteve.

É possível a complementação dos papéis de trabalho a qualquer tempo até a conclusão do Relatório de Fiscalização.

A aplicação de todos os procedimentos planejados deve estar registrada nos papéis de trabalho, inclusive aqueles que não resultaram em apontamentos no Relatório.

Entre os papéis de trabalho devem constar todos os documentos utilizados para elaboração do relatório de auditoria.

Observar necessidade eventual de dar tratamento sigiloso a papéis de trabalho obtidos durante a realização da auditoria.

3.8 Apresentação na unidade jurisdicionada

Na unidade, os Auditores devem dirigir-se, inicialmente, ao titular do órgão ou ao seu substituto, se for o caso.

A ausência do Titular ou responsável pela entidade inspecionada ou auditada não poderá servir de impedimento para a realização da inspeção ou auditoria.

No início da execução dos trabalhos, e desde que o elemento surpresa não seja essencial ao desenvolvimento dos trabalhos, a equipe realizará reunião de apresentação com os



dirigentes e responsáveis da unidade auditada, ou com representantes designados por eles, oportunidade em que se identificará formalmente e esclarecerá os objetivos, o escopo e os critérios da auditoria.

Sempre que possível, o coordenador da equipe de Auditoria deverá participar da reunião de apresentação.

Durante a reunião de abertura a equipe deve tratar dos seguintes assuntos junto a autoridade da unidade jurisdicionada, elaborando ata e coletando a assinatura dos participantes:

- Disponibilização de uma sala ou espaço, que possibilite a realização dos trabalhos e que facilite a ação da fiscalização;
- Agenda dos trabalhos de auditoria;
- Acesso às instalações, registros e sistemas eletrônicos, conforme o caso;
- Recursos de infraestrutura para uso da equipe;
- Disponibilidade do representante indicado para acompanhar a equipe;
- Data, local, hora, duração e o propósito da reunião de encerramento; e
- Áreas/locais a serem avaliados/inspecionados.

Após a apresentação, a equipe deverá envolver o Controle Interno no desenvolvimento dos trabalhos. O Controle Interno poderá centralizar todas as informações e contatos necessários no decorrer da Auditoria, uma vez que, há contato com os mais diversos setores de uma Unidade Jurisdicionada.

Dificultada ou obstruída a ação da equipe, o seu coordenador deve, imediatamente, contatar com o superior imediato no Tribunal de Contas, para as providências cabíveis.

3.9 Relacionamento do Auditor com a unidade jurisdicionada

O Auditor representa a sua instituição perante os jurisdicionados e à Sociedade, enquanto exerce suas atividades profissionais. Portanto, deve ser ético, isento de julgamentos externos ao exercício de sua atividade, sejam ideológicos, partidários ou de preferências pessoais.

O Auditor, quando da realização de Fiscalização, deve relacionar-se com os servidores da unidade fiscalizada, da seguinte maneira:

- a) tratar com respeito e cortesia todos os servidores da unidade, qualquer que seja seu nível hierárquico;
- b) nunca dar ordens aos servidores da unidade, mas sim solicitar sua colaboração diplomaticamente;
- c) cumprir com os horários combinados;
- d) apresentar-se de modo compatível com as atividades a serem desenvolvidas;



e) as consultas ou solicitações de documentos, efetuadas ao pessoal da unidade, devem ser feitas de maneira a minimizar a interrupção do seu trabalho. A melhor maneira é realizar uma lista de pendências e solicitá-las ou discuti-las em hora oportuna com o funcionário responsável;

f) não solicitar materiais de trabalho, tais como: papel, lápis, régua, etc. Esses materiais devem ser levados pela própria equipe;

g) evitar qualquer tipo de discussão ou conflito com pessoal da unidade fiscalizada; e

h) qualquer problema deve ser resolvido com muito tato e diplomacia, ou caso necessário, levar ao conhecimento do superior hierárquico da equipe para as providências necessárias.

No caso de inspeção de obras manter uma postura discreta, mas independente, em relação ao fiscal, propiciando condições favoráveis para ouvir as suas manifestações e, sempre, conduzir os questionamentos necessários de maneira profissional.

Deve-se evitar o uso de veículos do agente fiscalizado, devendo o próprio Tribunal de Contas disponibilizar veículo para realização da auditoria.

A equipe de auditoria não deve aceitar o pagamento de refeições ou de quaisquer outras despesas, de cortesias ou presentes, por parte de qualquer agente da unidade fiscalizada.

Ao final da auditoria, deve-se agradecer a acolhida e todos os recursos disponibilizados.

3.10 Fase de execução

Trata-se da fase em que os procedimentos de Auditoria serão aplicados. Inicia-se com a reunião de apresentação com o dirigente do órgão/entidade auditado.

3.10.1 Desenvolvimento do trabalho

O desenvolvimento do trabalho deve cumprir o planejamento estabelecido, ressalvadas as situações em que a equipe entender necessário revisar o roteiro antes traçado. Nesse caso, a revisão deve ser formalizada pela equipe e submetida à consideração do superior hierárquico. Na etapa de planejamento, pode ter sido definida necessidade de realização de procedimentos na sede da unidade jurisdicionada.

No decorrer do trabalho o Auditor deve abster-se de emitir juízos, opiniões ou críticas ao trabalho da unidade jurisdicionada.

Constatado qualquer fato grave, como fraude, desfalque ou subtração de bens, deve o mesmo ser levado imediatamente ao conhecimento do superior hierárquico para as providências cabíveis, mantendo-se a respeito do assunto, a reserva necessária.

A comunicação imediata ao superior não afasta a necessidade de apontamento dos fatos no relatório de auditoria elaborado.



Quando o Auditor, na execução dos procedimentos planejados, observar a existência de alguma infração relevante fora de sua jurisdição, deverá comunicar o fato para que o Tribunal cientifique a quem de direito.

3.10.2 Obtenção de evidências

Em atendimento aos objetivos da fiscalização, o Auditor deverá obter evidências que fundamentam, de forma objetiva, suas recomendações e conclusões. Para tanto o Auditor poderá fazer uso das Orientações Técnicas e Procedimentos de Auditoria do Ibraop.

As evidências são o conjunto de elementos devidamente coletados e registrados ao longo da auditoria, por meio de observações, inspeções, entrevistas, exames de documentos, entre outros procedimentos de auditoria, que se constituem em material probante dos achados. São os elementos que comprovam que a situação encontrada (condição) está em desacordo com os critérios estabelecidos na fase de planejamento. Para dar sustentação aos achados de auditoria, esses elementos devem atender aos requisitos básicos dos achados.

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

A verificação da suficiência e da qualidade das evidências evita diligências posteriores que retardam o encaminhamento do processo às instâncias superiores. Observe que, na indicação das evidências, é preciso registrar, de forma precisa, documentos que respaldem a opinião da equipe.

A menção das evidências deve contemplar toda a documentação que sustenta o achado bem como conter sempre remissão à(s) folha(s) do processo onde estas se encontram, de forma a facilitar sua localização.

As evidências devem ter os seguintes atributos:

- a) Validade: a evidência deve ser legítima, ou seja, baseada em informações precisas e confiáveis;
- b) Confiabilidade: garantia de que serão obtidos os mesmos resultados se a fiscalização 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;
- c) Relevância: a evidência é relevante se for relacionada, de forma clara e lógica, aos critérios e objetivos da fiscalização; e



d) 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.

3.10.3 Detecção de riscos

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

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

3.10.4 Exame de documentos

A equipe de fiscalização deverá examinar os documentos já requisitados, podendo requisitar documentos complementares, caso necessário.

3.10.5 Inspeção física

Munidos das informações obtidas, tanto dos levantamentos e análises efetuadas no Tribunal de Contas, como dos dados obtidos junto à Unidade Jurisdicionada, pelo exame documental do contrato e seus aditamentos, dos projetos e especificações, das medições e pagamentos realizados, os Auditores farão a verificação física (inspeção in loco), para os pertinentes confrontos entre o contido nos documentos e o existente in loco, com base nas matrizes de Planejamento e Procedimentos elaboradas pela equipe.

Essa verificação, nos termos do planejamento realizado, pode ter por objetivo avaliar a qualidade da obra (o atendimento às normas relativas a materiais e serviços), o cumprimento de prazos pactuados, adequação ao projeto, adequação da equipe técnica e equipamentos previstos, a conformidade dos pagamentos, a atuação do fiscal da obra designado pela unidade jurisdicionada, entre outros.

Os procedimentos de auditoria de obras públicas a serem adotados devem ser definidos pela equipe em função do tipo de obra e escopo do trabalho, utilizando como base, sempre que possível, os Procedimentos elaborados pelo Ibraop.

A inspeção física deverá ser realizada após a análise documental efetuada, com foco nos pontos de maior interesse, relevância ou que indicam, na análise documental, algum tipo de problema.



Os Auditores devem solicitar formalmente ao gestor da unidade jurisdicionada o acompanhamento de um representante durante a realização da inspeção in loco, preferencialmente, o próprio fiscal da obra, que poderá sanar dúvidas que, porventura, surjam no decorrer da visita. Deve-se informar ao representante do órgão auditado, com a maior antecedência, possível, a data de sua realização. A ausência do representante não impede a realização da inspeção.

A inspeção física deverá proporcionar ao Auditor uma visão geral das condições de acabamento, estabilidade, segurança, conservação, acessibilidade e funcionalidade do empreendimento. Possibilitará, também avaliar a adequação da obra ao objeto contratado (execução em conformidade com o projeto básico/executivo), bem como a compatibilidade entre quantidades/valores medidos com executados.

No caso de obra inacabada, deve-se identificar os motivos de eventuais atrasos ou paralisações, que podem ser obtidos, por exemplo, através de entrevistas (com o fiscal da obra, engenheiro responsável da contratada, etc.), consulta ao Diário de obras devendo-se providenciar os respectivos registros/evidências.

Deve-se providenciar registro fotográfico consistente e que evidencie com clareza a situação completa da obra, evidenciando-se as situações irregulares que forem encontradas (que constituirão achados no Relatório).

3.10.6 Finalização do Trabalho

Neste momento, deverá ser feito um criterioso confronto entre o trabalho planejado e o realizado, verificando se todos os quesitos foram respondidos, se as evidências colhidas são suficientes para comprovação de todos os fatos e ou irregularidades encontradas, a fim de subsidiar a elaboração do relatório de auditoria.

A finalização do trabalho deve envolver alguns aspectos básicos, a saber:

a) catalogação dos papéis de trabalho, que inclui, de maneira geral:

- revisão final do conteúdo de cada um;
- organização cronológica dos mesmos; e
- referência adequada dos papéis com os itens examinados.

b) conferência das cópias ou digitalizações das documentações comprobatórias, que deve referir-se, exclusivamente, aos fatos citados nos levantamentos e papéis de trabalho e constituir-se de forma suficiente para suportar o ônus da prova;

c) obtenção de todas as informações para a elaboração da matriz de responsabilização; e

d) recomenda-se que seja realizada uma discussão final com o auditado, esclarecendo as deficiências observadas. A discussão tem por finalidade possibilitar ao auditado manifestar-se (inclusive por escrito, abrindo prazo compatível com prazo de conclusão do Relatório) para a elucidação de alguma das deficiências apontadas.



3.11 Relatório de auditoria

O relatório de auditoria seguirá estrutura previamente disciplinada por normas próprias de cada Tribunal, adequada às características e peculiaridades do trabalho e a amplitude da análise.

Algumas normas básicas devem ser observadas:

- a) Clareza/Simplicidade: textos de fácil compreensão, evitando erudições, preciosismos, jargões, utilização de expressões em outros idiomas ou tecnicismo exagerado. Uso de realces como grifos e itálicos também deve ser minimizado;
- b) Extensão adequada: relatórios muito longos devem ser evitados, porém, quando um relatório for longo, pode-se numerar os parágrafos (margem esquerda, com exceção do primeiro) para facilitar a leitura e referência a qualquer assunto por quem o consulta;
- c) Convicção: Os achados e as conclusões devem ser redigidos de maneira a transmitir firmeza ao leitor, evitando-se o uso de expressões que denotam insegurança, tais como “salvo melhor juízo”, “parece”, “aparenta”, “entendemos”, “supomos”, “os dados levam-nos a acreditar que”, etc.;
- d) Concisão: O relatório deve conter apenas o necessário, eliminando supérfluos, fórmulas e clichês;
- e) Exatidão: as informações constantes do relatório devem ser precisas, não deixando dúvidas quanto aos problemas, números, cifras e estatísticas, apresentando as necessárias evidências para promover a sustentação dos achados;
- f) Relevância: o relatório deve conter aquilo que tem importância dentro do contexto e que deva ser levado em consideração, não discorrendo sobre ocorrências que não resultam em conclusões;
- g) Objetividade: o relatório deve conter apenas o que de fato foi analisado e observado, evitando-se rodeios desnecessários;
- h) Impessoalidade: no relatório devem ser evitados comentários com sentidos dúbios ou irônicos. Além disso, é recomendável não utilizar a primeira pessoa do singular (ou plural);
- i) Tempestividade: O prazo previsto para elaboração do relatório deve ser cumprido, sem comprometimento da qualidade mínima necessária para que esteja dotado dos demais atributos; e
- j) Aparência: o relatório deve ser bem digitado, sem excessos de negritos, com utilização das regras de formatação, citação e ortografia adequadas, com ilustrações e capa titulada.



O Relatório de auditoria deve dispor, quanto à estrutura, dos seguintes elementos:

a) INTRODUÇÃO

Deve contemplar as seguintes informações:

- A visão geral do objeto fiscalizado

A visão geral do objeto de auditoria tem por finalidade oferecer ao leitor o conhecimento e a compreensão necessária para um melhor entendimento do relatório. O conteúdo descritivo da visão geral do objeto inclui, tipicamente, informações sobre o ambiente legal, institucional e organizacional no qual ele se insere, tais como legislação aplicável, objetivos institucionais, pontos críticos e deficiências de controle interno e, dependendo da finalidade da auditoria, objetivos, responsáveis, histórico, beneficiários, principais produtos, relevância, indicadores de desempenho, metas, aspectos orçamentários, processo de tomada de decisões, sistema de controle, dentre outros. A descrição deve limitar-se às características do objeto de auditoria que sejam suficientes à sua compreensão, visando a contextualizá-lo. A visão preliminar, elaborada para subsidiar o planejamento da auditoria, deve ser revisada após a fase de execução para inclusão no relatório.

- O objetivo e as questões de auditoria

O objetivo da auditoria representa o seu propósito (por que e para que ela foi realizada), sendo o principal elemento de referência do trabalho. Representa a questão fundamental que deveria ser esclarecida e deve ser expresso por meio de uma declaração precisa daquilo que a auditoria se propôs a realizar. Neste campo do relatório, deve ser registrado o objetivo da auditoria e devem ser apontadas as questões de auditoria.

Cabe ainda tratar do escopo da auditoria, que é a delimitação estabelecida para o trabalho e é expresso pelo objetivo, pelas questões e pelos procedimentos de auditoria, no seu conjunto. Por essa razão, nas auditorias de conformidade, o resumo descritivo do escopo deve ser incluído logo depois do objetivo e antes das questões de auditoria, na subseção “Objetivo e questões de auditoria”. A descrição do escopo deve informar o leitor sobre a delimitação do universo auditável (o que foi examinado: unidades, áreas, atividades, processos, controles, sistemas, e respectivas localizações), a extensão (o período de abrangência dos exames, ou seja, as operações realizadas em dado espaço de tempo), a oportunidade (quando foram realizados), e a profundidade dos exames. Apesar desse último elemento constituir uma parte estrutural do escopo, indicando a amplitude ou o tamanho (maior ou menor extensão) dos exames realizados (provas seletivas, testes de auditoria ou amostragem), o seu detalhamento deve ser feito na subseção que trata da metodologia.

- A metodologia utilizada e limitações

No início da subseção “Metodologia utilizada e limitações”, a equipe de auditoria deve registrar a declaração de conformidade com as Normas de Auditoria. A declaração de conformidade visa a informar ao leitor em que medida os padrões técnicos e de



comportamento estabelecidos pelo Tribunal foram seguidos. Uma auditoria conduzida em conformidade com as NAG favorece ao alcance de razoável segurança quanto à obtenção de qualidade e de atuação técnica consistente do Auditor de Controle Externo no desenvolvimento da auditoria. A declaração fornece essa perspectiva ao usuário do relatório. Por outro lado, pode haver situações em que as normas não sejam seguidas na íntegra ou sejam seguidas com restrições ou adaptações, como na ocorrência de limitações de escopo em função de restrições no acesso a informações ou de outras condições específicas necessárias para a realização do trabalho. Na ocorrência desses casos, a equipe deve descrevê-las indicando as razões e informando se isso afetou ou pode ter afetado os objetivos, os resultados e as conclusões da auditoria (observe que não se deve descrever qualquer limitação, mas apenas as significativas). Tais limitações podem estar associadas:

- i) à metodologia utilizada para abordar as questões de auditoria;
- ii) à confiabilidade ou à dificuldade na obtenção de dados; e
- iii) às limitações relacionadas ao próprio escopo do trabalho, como áreas ou aspectos não examinados em função de quaisquer restrições.

A descrição da metodologia deve destacar a eventual participação de especialistas e de outras unidades do Tribunal (que não a responsável pela auditoria) que tenham contribuído de modo significativo para a realização do trabalho, ainda que não tenham assinado o relatório.

O tipo de amostragem utilizado também deve ser registrado nesta subseção, evitando-se que tais comentários constem das seções subsequentes do relatório como da descrição da situação encontrada. A descrição das limitações deve indicar claramente aquilo que não pôde ser investigado em profundidade suficiente para a formulação de conclusões, apresentando as justificativas pertinentes. Referem-se às técnicas adotadas, às fontes de informação e às condições operacionais do trabalho. No caso destas últimas, podem ser superáveis e só devem ser descritas caso as limitações não sejam mitigadas. Nos casos em que a limitação seja insuperável, o superior hierárquico, em conjunto com a equipe de auditoria e com o supervisor dos trabalhos, deve avaliar a oportunidade e conveniência de se excluir ou não a questão ou ainda de se realizar a auditoria em outro momento. Cabe destacar que impedimentos que possam ser resolvidos pela equipe mediante solicitações de auditoria não são limitações. Caso as solicitações não sejam atendidas, a equipe deve avaliar se o “impedimento” não é, de fato, um achado de auditoria.

- O volume de recursos fiscalizados (VRF)

Nesta subseção, deve ser registrado o montante efetivamente fiscalizado durante o trabalho.

- Os benefícios estimados da fiscalização

Nesta subseção, devem ser registrados os benefícios estimados da fiscalização. Eles podem ser estimados, potenciais e efetivos e compreendem débitos, multas, economias,



ganhos, perda cessante ou melhorias decorrentes da atuação do Tribunal e ainda a expectativa de controle gerada pelas ações do Tribunal. O benefício pode ser quantificado (valor monetário calculado através de evidências e devidamente demonstrado em apêndice do relatório de auditoria) e não quantificado (melhoria ou ganho na gestão de recursos público não quantificável em valor monetário).

- Processos conexos

Na subseção “Processos conexos”, devem ser indicados os reflexos dos processos conexos e respectivas deliberações na auditoria, bem como menção à situação das contas do órgão ou entidade auditado, se cabível.

b) DESENVOLVIMENTO/ACHADOS DE AUDITORIA

Visa a comunicar os resultados obtidos. Nesta seção desenvolvem-se os tópicos que a introdução anuncia e expõe-se o fundamento das conclusões a que se chegou. É onde serão detalhados todos os achados de auditoria.

Os achados devem ser relatados numa perspectiva de descrever a natureza e a extensão dos fatos e do trabalho realizado que resultou na conclusão. A situação encontrada, quando aplicável, deve indicar a população ou número de casos examinados e quantificar os resultados em termos de valor monetário ou de outras medidas, conforme o caso, para dar ao leitor uma base para avaliar a importância e as consequências dos achados. Caso não possam fazer essas mensurações, os auditores de controle externo devem limitar adequadamente suas conclusões. Observe-se que para cada achado de auditoria haverá uma conclusão e, pelo menos, uma proposta de encaminhamento.

Os achados devem ser relatados do seguinte modo:

- i) Descrição: título da irregularidade ou impropriedade constatada;
- ii) Situação encontrada (condição): descrição da situação existente, identificada e documentada durante a fase de execução da auditoria, devendo ser clara o suficiente para que o leitor entenda a ocorrência, e incluir o período em que foram constatadas as inconformidades/irregularidades, possibilitando a identificação dos responsáveis;
- iii) Objetos nos quais o achado foi constatado: identificação dos objetos (processos, convênios, contratos, editais, projetos básicos etc.);
- iv) Critério da Auditoria: padrões (normas, requisitos, legislação, regulamentos, especificações, procedimentos internos, manual, instrução técnica, dentre outros) com os quais as evidências encontradas são comparadas para que se verifique se a atividade, o produto ou o processo auditado está conforme ou não;
- v) Evidências: elementos de convicção dos trabalhos efetuados pelo profissional de auditoria, devidamente documentados, e que devem ser adequados, relevantes e razoáveis para fundamentar a sua opinião e conclusões quanto à desconformidade (ou não) entre a situação encontrada e o critério de auditoria;



vi) Causa - O que motivou a ocorrência do achado: atos, fatos, comportamentos ou omissões que contribuíram significativamente para a divergência entre a situação encontrada e o critério. A causa não é de determinação obrigatória, mas apenas se relevante e de possível identificação, devendo estar fundamentada por evidências. Na ausência da certeza ou da apuração, informar a causa como “não identificada”. A causa pode ser objetiva (deficiências de controle, riscos que se materializaram) e/ou subjetiva (negligência, imprudência, imperícia), entretanto deve ser conclusiva, para permitir imputar, ou não, responsabilidade ao gestor (causa subjetiva) e fornecer elementos para determinar medidas corretivas (causa objetiva). Não se trata de uma hipótese ou possibilidade e não deve ser confundida com o fato irregular em si, como: descumprimento de normativos, inobservância da legislação ou utilização de critérios subjetivos; e

vii) Efeito: consequências para o órgão, erário ou sociedade, resultantes da divergência entre a situação encontrada e o critério. A análise e o registro do efeito servem para dimensionar a relevância do próprio achado e, sempre que possível, deve ser quantificado. Também não deve ser confundido com o fato irregular em si.

A descrição da situação encontrada deve destacar somente as informações, sobre os objetos analisados, que sejam necessárias para a caracterização e entendimento do achado. O histórico ou a descrição de fatos, que envolvem os objetos analisados, mas não são diretamente relacionados aos achados, devem ser registrados em papéis de trabalho que serão arquivados, não devendo, portanto, compor o processo de fiscalização.

c) CONCLUSÃO

A seção “Conclusão” destina-se a sintetizar os fatos apurados no trabalho realizado. Logo no início, deve-se trazer resposta à questão fundamental da auditoria, constante do enunciado do seu objetivo. Em seguida, devem-se abordar as respostas às questões formuladas para compor o escopo da auditoria com vistas à satisfação de seu objetivo. Portanto, a conclusão deve expressar o posicionamento da equipe quanto à conformação do objetivo da auditoria, corroborando essa sua afirmação com respostas sucintas às questões de auditoria, que compuseram o escopo necessário para que a equipe pudesse formar opinião sobre o atendimento das premissas constantes do enunciado daquele objetivo.

Além disso, devem ser elencados, caso existam, os achados resultantes da investigação de outros fatos não previstos no planejamento inicial. Na conclusão devem ser registrados, também, o impacto dos achados nas contas dos órgãos ou entidades auditados e os benefícios das propostas de encaminhamento com menção, se houver, ao montante dos benefícios quantificáveis. Pode ser utilizada para considerações adicionais sobre o trabalho realizado, para breves relatos de não detecção de impropriedades na investigação de questões de auditoria, bem como para breves relatos na apuração de denúncias cujas irregularidades apontadas não foram constatadas, ou para o relato resumido de boas práticas.



Como a conclusão é uma síntese dos fatos apurados, não se deve fazer longas descrições. O objetivo principal é comunicar, sem minúcias, a visão geral do resultado da auditoria, em texto suficientemente claro de forma a não prejudicar o entendimento do leitor. Observe que as referências aos achados de auditoria realizadas na “Conclusão” devem indicar o(s) número(s) do(s) item(ns) em que cada um deles é tratado no relatório de forma a facilitar sua localização.

d) PROPOSTAS DE ENCAMINHAMENTO

A seção “Propostas de encaminhamento” destina-se ao registro das medidas preventivas, corretivas, processuais ou materiais que a equipe de auditoria avalia que o Tribunal deva determinar que sejam adotadas para os fatos identificados.

As deliberações propostas devem balizar-se na análise de causa e efeito dos achados. A causa, sendo o elemento indutor da discrepância entre o critério e a situação encontrada, é o alvo das medidas propostas. O efeito indica a gravidade da situação encontrada e determina a intensidade das medidas a serem propostas.

Não devem constar das propostas de encaminhamento determinações genéricas do tipo “adoção de medidas saneadoras para eliminação das falhas encontradas” sem que sejam mencionadas que providências devem ser adotadas ou ainda “observância à legislação em vigor”, uma vez que tais propostas não são efetivas e, ainda, são de difícil monitoramento.

Na seção “Propostas de Encaminhamento”, devem ser reunidas todas as proposições formuladas para cada achado de auditoria. No caso de haver propostas de medidas saneadoras (notificação e citação) juntamente com outras propostas (determinação, recomendação, encaminhamento de documentos ou informações, entre outras) e a equipe de auditoria entender ser oportuno adotar apenas as medidas saneadoras naquele momento, as outras também devem ser transcritas como medidas a serem oportunamente propostas. Evita-se, desse modo, o risco de algumas dessas propostas não serem consideradas no futuro por não estarem reunidas na seção apropriada, mas dispersas no corpo do relatório, pois nem sempre membros da equipe participam das fases instrutórias subsequentes do relatório de auditoria.

Na redação das propostas de notificação ou citação, os responsáveis devem estar devidamente identificados, com a indicação inclusive de CPF e do período de exercício no cargo, seja como substituto, seja como titular, no caso de pessoa física, e da razão social, e CNPJ, no caso de pessoa jurídica. A referência à atuação como titular ou substituto no cargo, é relevante para posterior avaliação da responsabilidade do gestor em face da irregularidade apontada.



A análise quanto à responsabilização dos agentes prescinde de manifestação da equipe de auditoria (consubstanciada na Matriz de Responsabilização) sobre os seguintes requisitos:

i) Achados de Auditoria: descrição sintética do fato tido como irregular, conforme descrito na Matriz de Achados;

ii) Data (ou período) de ocorrência do fato: indicação da data ou período de ocorrência do fato tido por irregular. Em se tratando de irregularidades de efeitos continuados, o período correspondente deverá, também, ser considerado. É fundamental que a data ou período da ocorrência dos fatos e seus efeitos sejam exatos, já que a responsabilização se torna inadequada se o fato tiver ocorrido durante afastamento do agente;

iii) Responsável(eis): nome, matrícula, cargo e CPF do agente. No caso de Pessoa Jurídica, informar Razão Social, CNPJ, endereço e nome e CPF do representante ou preposto. Em se tratando de irregularidade com muitos responsáveis, para não prejudicar a organização visual da matriz, sugere-se fazer remissão à lista anexa, na qual podem ser organizados os dados pertinentes a cada um dos responsáveis;

iv) Período de exercício no cargo: indicação do período de exercício no cargo, do agente que deu causa à irregularidade. Os eventuais afastamentos deverão ser considerados;

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

vi) Nexos de causalidade: evidenciação da relação de causa e efeito entre a conduta do responsável e o resultado ilícito. A inexistência do nexos de causalidade significa que o agente não pode ser responsabilizado pelo achado, não devendo, assim, figurar na Matriz; e

vii) Culpabilidade: avaliação da reprovabilidade da conduta, destacando situações atenuantes e agravantes, como, por exemplo: existência de documentos falsos, de parecer técnico ou de medidas preventivas, corretivas ou reparatórias adotadas pelo gestor. Se possível, pode-se qualificar a conduta como culposa (por negligência, imprudência ou imperícia) ou dolosa (por ter o responsável querido produzir o resultado ou ter assumido o risco de produzi-lo). Além disso, na avaliação da culpabilidade, deve-se analisar se:

- o gestor praticou o ato após prévia consulta a órgãos técnicos ou respaldado em parecer técnico;
- seria possível ao gestor ter consciência da ilicitude do ato que praticara;
- seria razoável exigir do gestor conduta diversa daquela que ele adotou, consideradas as circunstâncias que o cercavam, e, em caso afirmativo, indicar qual seria essa conduta;
- trata-se de uma nova conduta ou de uma prática recorrente; e
- o órgão ou o gestor já foi alvo de algum questionamento similar do Tribunal de Contas.



As referências aos achados de auditoria na seção “Propostas de encaminhamento” devem indicar o(s) número(s) do(s) item(ns) em que cada um deles é tratado no relatório de forma a facilitar a localização e leitura por outros que não participaram da auditoria, bem como o confronto entre a deliberação proposta e os detalhes do achado que a motivou.

e) APÊNDICES E ANEXOS

Os documentos que, embora diretamente relacionados aos assuntos tratados no relatório, não sejam essenciais à compreensão deste, tais como, memórias de cálculo, protocolos de teste e descrições detalhadas, devem ser tratados como apêndices ou anexos, conforme sejam produzidos, respectivamente, pela equipe de auditoria ou não. A separação dos citados documentos visa a tornar o relatório conciso, entretanto não deve causar prejuízo ao entendimento do leitor, cabendo a equipe avaliar cada caso. Devem ser colocados em apêndices, ainda, aqueles documentos que por seu tamanho ou disposição gráfica não possam constar do corpo do relatório, tais como, tabelas, gráficos e fotografias.

3.12 Ferramentas auxiliares

3.12.1 Matriz de Risco

A Matriz de Risco é a ferramenta para a análise de riscos que consiste na identificação de fatores de relevância, risco e materialidade inerentes a um determinado órgão/entidade sujeito à fiscalização do Tribunal. Estes fatores, ponderados por critérios objetivos, permitem a classificação das unidades gestoras, ou mesmo das obras ou serviços de engenharia, por ordem de prioridade para apoiar o planejamento da atividade-fim do Tribunal de Contas no processo de programação de auditorias.

Cada Tribunal de Contas definirá os indicadores e os respectivos pesos (conforme o grau de significância) que deverão compor a matriz de risco. São exemplos de indicadores comumente utilizados: tempo decorrido desde a última auditoria na unidade gestora, materialidade, relação entre investimento em obras e orçamento, estágio da obra, existência e organização de controle interno, completude da documentação inserida no sistema de cadastramento de obras, origem de recursos, relevância da obra, resultado de julgamento de contas em anos anteriores, denúncias, etc.

Após a definição do que será fiscalizado, a equipe designada, na fase de planejamento de cada auditoria deflagrada pelo Tribunal de Contas, deve realizar avaliação de riscos específica sobre o objeto de auditoria para definição dos itens que serão fiscalizados.

Devido à abrangência das áreas a serem examinadas, o processo de Auditoria de obras ou serviços é implementado por amostragem. Os auditores devem, portanto, selecionar áreas com maior relevância para o exercício de um Controle Externo efetivo, considerando-se as limitações impostas pelo quantitativo de pessoal e tempo disponíveis, bem como o custo envolvido.

Considerando o grau de risco que envolve a execução de obras ou serviços de engenharia (decorrente da complexidade, materialidade e relevância social geralmente envolvidos), a



elaboração de uma Matriz de Riscos específica, durante a fase de planejamento, possibilita a concentração de esforços proporcional ao risco da atividade, examinando-se prioritariamente aquelas com maior risco.

Cada Tribunal de Contas definirá os indicadores e os respectivos pesos (conforme o grau de significância) que deverão compor a matriz de risco. São exemplos de indicadores comumente utilizados: tempo decorrido desde a última auditoria na unidade gestora, materialidade, relação entre investimento em obras e orçamento, estágio da obra, existência e organização de controle interno, completude da documentação inserida no sistema de cadastramento de obras, origem de recursos, relevância da obra, resultado de julgamento de contas em anos anteriores, denúncias, etc.

3.12.2 Matriz de Planejamento

A Matriz de Planejamento tem como objetivo geral organizar, orientar e delimitar as atividades de auditoria, de maneira que o auditor defina dimensão e amplitude do seu trabalho, evitando desperdício de tempo e, principalmente, um escopo muito elástico.

Essa matriz será elaborada visando responder às questões fundamentais para o objetivo geral da auditoria, devendo levar em consideração eventuais diretrizes definidas anteriormente pelo Tribunal de Contas.

A Matriz de Planejamento deverá contemplar os objetivos geral e específicos, as questões de auditoria, as informações requeridas, as fontes de informações, os procedimentos de auditoria, as limitações impostas para a realização do trabalho, além de estabelecer uma relação de possíveis achados.

Nem sempre o objetivo está claramente definido na deliberação que originou a auditoria, sendo assim, deve-se iniciar pela definição do objetivo geral da auditoria. A discussão orientada pela matriz possibilita uma equalização do entendimento do objetivo por toda a equipe.

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. O detalhamento do objetivo da auditoria em questões a serem respondidas (primeiro campo da matriz de planejamento) facilita e orienta a equipe a definir o que se quer encontrar durante a execução dos trabalhos (campo “possíveis achados”). Desta forma, deve-se elaborar questões que enfoquem os principais aspectos do objetivo pretendido.

Após a definição das questões e dos possíveis achados deve-se proceder à explicitação das informações requeridas, das fontes dessas informações, das limitações à abordagem adotada, bem como dos procedimentos a serem adotados a fim de responder às questões e confirmar ou não os possíveis achados.

O preenchimento de todos os campos da Matriz de Planejamento permitirá concluir se as questões de auditoria têm condição de serem respondidas, ou seja, se há informações suficientes e disponíveis, se a equipe domina as técnicas para coleta e tratamento dessas informações e se as limitações identificadas são contornáveis.



Finalmente, a equipe deve revisar a matriz, verificando se há coerência lógica entre o objetivo e as questões e entre essas e as possíveis conclusões, levando em conta as limitações.

Para melhor compreensão de cada um dos campos que compõem a Matriz de Planejamento, indica-se a seguir o que deve constar como conteúdo de cada um deles:

Objetivo Geral - Declaração precisa daquilo que a auditoria pretende realizar e/ou da questão fundamental que deverá ser esclarecida;

Questões de Auditoria - Apresentação, em forma de perguntas, dos diferentes aspectos que compõem o escopo da auditoria e que devem ser investigados com vistas à satisfação do objetivo;

Informações Requeridas - Identificação das informações necessárias para responder à questão de auditoria;

Fontes das Informações - Identificação das fontes de cada informação requerida, podendo ser uma pessoa, órgão ou entidade, local e/ou documento onde se deverá obter a informação;

Procedimentos – Código ou enunciado do procedimento a ser aplicado;

Detalhamento do procedimento - Descrição objetiva das tarefas a serem realizadas (itens de verificação ou checklist);

Limitações - Especificação das limitações relativas às técnicas adotadas, às fontes das informações e às condições operacionais de realização do trabalho. Somente devem ser descritas se não for possível sua mitigação;

Possíveis Achados - Identificação precisa das hipóteses de achados coerentes com as questões de auditoria, que o conjunto de informações requeridas, sob a aplicação dos procedimentos propostos, pode concluir.

3.12.3 Matriz de Procedimentos

A Matriz de Procedimentos visa especificar de maneira clara e objetiva os procedimentos que deverão ser adotados na execução dos trabalhos de campo necessários à concretização da auditoria, devendo ser elaborada ao final da fase de planejamento. A coluna "achados" deve ser preenchida durante a fase de execução da auditoria, quando da aplicação dos procedimentos.

Essa Matriz detalha como as informações requeridas serão coletadas e tratadas para alcançar os objetivos da auditoria. O campo relativo aos procedimentos deve ser preenchido, preferencialmente, conforme as atividades de realização da auditoria.

Além de repetir as questões de auditoria constantes na Matriz de Planejamento, deverão ser relacionados os procedimentos, o detalhamento dos procedimentos, as técnicas a serem aplicadas, os integrantes da equipe de auditoria responsáveis por cada uma das atividades e o período de sua realização.



Para melhor compreensão de cada um dos campos que compõem a Matriz de Procedimentos, indica-se a seguir o que deve constar como conteúdo de cada um deles:

Questões de auditoria: repetição das questões de auditoria na mesma ordem da Matriz de Planejamento;

Procedimentos: descrição dos itens de verificação a serem executados durante a auditoria. O procedimento deve ser orientado para alcançar os possíveis achados, levando-se em consideração as informações disponíveis e as técnicas de auditoria aplicáveis. O preenchimento deve conter os itens da fase de execução. A critério da equipe de auditoria, poderão ser incluídos outros procedimentos não previstos na matriz, desde que necessários ao alcance dos objetivos;

Detalhamento dos procedimentos: descrição objetiva das tarefas a serem realizadas (itens de verificação ou checklist);

Técnicas: especificar as técnicas de auditoria (exame documental, inspeção física, conferência de cálculos, observação, entrevista, circularização, conciliações, análise de contas contábeis, revisão analítica, etc.) que serão utilizadas para obtenção e tratamento das informações, devendo ser descrita por procedimento ou detalhe de procedimento;

Responsáveis: identificar os integrantes da equipe de auditoria encarregados pela execução de cada procedimento, devendo a distribuição de tarefas ser estabelecida ainda na fase de planejamento da auditoria;

Período: estabelecer os prazos necessários para executar cada um dos procedimentos propostos, com indicação de datas somente quando necessário e imprescindível para a observação dos fatos;

Achado: registro dos achados de auditoria verificados durante a fase de execução, quando da aplicação dos procedimentos. Usar a notação A1, A2,..., An (para possibilitar a correspondência com a matriz de achados) ou N quando não houver achado.

3.12.4 Matriz de Achados

Achado é todo fato significativo, digno de relato pela equipe de auditoria, decorrente da comparação entre a situação encontrada (condição) e o correspondente critério adotado, devendo ser devidamente comprovado por evidências juntadas ao relatório, com indicação de causa e efeito.

A Matriz de Achados é uma ferramenta que contém a relação sintética das situações encontradas pela equipe de auditoria. Deve ser preenchida durante a fase de execução da auditoria à medida em que os achados são constatados. Os comentários dos responsáveis (jurisdicionados) acerca dos achados devem ser colhidos antes da elaboração da versão final da matriz de achado (através de formulário próprio com esse objetivo), evitando-se o desperdício de esforços com a realização de audiência (contraditório) equivocada.

O preenchimento da matriz de achados deve ser orientado pelo critério de auditoria. Para cada situação encontrada em desconformidade com o critério, deve haver pelo menos



uma conduta específica, fundamentada em documento que comprove a autoria da conduta. Recomenda-se observar as comunicações internas do órgão, pois podem constar elementos que orientem quanto à responsabilização e à causa do achado.

Fatos passíveis exclusivamente de determinação ou recomendação podem constar da matriz de achados, não sendo necessário apurar a responsabilização.

Para melhor compreensão de cada um dos campos que compõem a Matriz de Achados, indica-se a seguir o que deve constar como conteúdo de cada um deles:

Achado: indicação dos achados na sequência A1, A2, An, fazendo correspondência com a matriz de procedimentos;

Situação encontrada (condição): descrição da situação existente, identificada e documentada durante a fase de execução da auditoria;

Critério: descrição do texto do critério ou fundamentação (legislação, norma, jurisprudência, entendimento doutrinário ou outro padrão adotado), podendo ser revisto, se necessário, evitando, com isso, eventuais omissões ou equívocos;

Evidência: informações obtidas durante a auditoria no intuito de documentar os achados e de respaldar as opiniões e conclusões da equipe. A verificação da suficiência e qualidade da evidência evita o uso de diligência, otimizando o encaminhamento às instâncias superiores;

Causa: descrição do que motivou a ocorrência do achado - atos, fatos, comportamentos ou omissões determinantes para a divergência entre a situação encontrada e o critério;

Efeito: registro das consequências para o órgão, erário ou sociedade, resultantes da divergência entre a situação encontrada e o critério;

Encaminhamento: descrição de sugestões propostas pela equipe de auditoria;

Benefício estimado: indicação de todo ressarcimento, crédito, economia, ganho, perda cessante, melhoria ou identificação de boas práticas, obtidos em decorrência da atuação do Tribunal de Contas.

3.12.5 Matriz de Responsabilização

A Matriz de Responsabilização é uma ferramenta que tem por objetivo identificar os responsáveis por irregularidades, especificar as condutas impugnadas, estabelecer as relações de causa e efeito e, finalmente, aferir a culpabilidade dos agentes, propondo um encaminhamento compatível com as circunstâncias do caso examinado. A inexistência de nexo de causalidade significa que o gestor não pode ser responsabilizado pelo resultado.

A equipe de auditoria deve atentar-se para coletar eventuais informações para responsabilização que só podem ser obtidas junto ao órgão jurisdicionado, durante a fase de campo, evitando-se a necessidade de diligências para dirimir dúvidas e fundamentar as evidências.



A responsabilização deve ser estendida também para os responsáveis solidários, que devem sempre ser arrolados desde o início do processo, inclusive para fins de citação.

Para melhor compreensão de cada um dos campos que compõem a Matriz de Responsabilização, indica-se a seguir o que deve constar como conteúdo de cada um deles:

Achado: indicação dos achados na sequência A1, A2... An, fazendo correspondência com a matriz de achados;

Data (ou período) de ocorrência do fato: indicação da data ou período de ocorrência do fato tido por irregular;

Responsável(eis): indicação do nome, matrícula, cargo e CPF do agente, ou Razão Social, CNPJ, endereço e nome e CPF do representante ou preposto, no caso de Pessoa Jurídica. Em se tratando de irregularidade com muitos responsáveis, para não prejudicar a organização visual da matriz, sugere-se fazer remissão à lista anexa, na qual podem ser organizados os dados pertinentes a cada um dos responsáveis;

Período de exercício no cargo: indicação do período de exercício no cargo do agente que deu causa à irregularidade, contemplando eventuais afastamentos;

Conduta: indicação da ação ou omissão, culposa ou dolosa, que deu causa ao achado;

Nexo de causalidade: registro da conduta do responsável que contribuiu significativamente para a irregularidade. A inexistência do nexo de causalidade significa que o agente não pode ser responsabilizado pelo achado, não devendo, assim, figurar na Matriz;

Culpabilidade: registro de evidências excludentes, agravantes ou atenuantes de culpabilidade;

Encaminhamento: descrição de sugestões propostas pela equipe de auditoria.

3.13 Controle de qualidade

A qualidade das auditorias é fundamental para a efetividade e credibilidade do controle externo. Assim, a instituição de um sistema de controle de qualidade possibilita o contínuo aperfeiçoamento dos trabalhos desenvolvidos, a partir da incorporação de lições aprendidas.

O controle de qualidade das auditorias visa exclusivamente à melhoria da qualidade em termos de: i) aderência às Normas Brasileiras de Auditoria e às disposições deste Manual; ii) redução do tempo de tramitação dos processos de auditorias; iii) diminuição do retrabalho; e iv) aumento da efetividade das propostas de encaminhamento.

Concomitantemente à realização da auditoria, o controle de qualidade no Tribunal de Contas será efetuado:

a) pela própria equipe de auditoria;



b) pelo supervisor: os trabalhos dos auditores de controle externo devem ser supervisionados de forma contínua, para assegurar sua conformidade com as normas de auditorias, com as disposições deste Manual e com outras normas e padrões estabelecidos pelo Tribunal de Contas;

Para permitir avaliar a adequação da auditoria ao seu objetivo e a vinculação aos padrões de auditoria adotados no Tribunal, operacionalizando e formalizando o controle de qualidade concomitante, a equipe de auditoria deve, durante a elaboração do relatório, preencher o formulário de verificação da equipe, cujo modelo está disponível em Anexo deste Manual.

Também concomitantemente à elaboração do relatório, o supervisor deve preencher o formulário de controle de qualidade - supervisor, cujo modelo encontra-se também em Anexo.

Deve-se destacar que, dado seu caráter sigiloso, os formulários de controle de qualidade somente poderão ser acessados pelos membros da equipe, pelos seus superiores e pelas unidades participantes da sistemática de controle de qualidade.

A posteriori, após a emissão do relatório, a Secretaria Geral de Controle Externo (ou unidade equivalente), antes ou depois da conclusão do processo de fiscalização, com a apreciação do Tribunal competente, efetuará o controle de qualidade das auditorias, por amostragem e tendo por base suas próprias avaliações e as avaliações efetuadas pela equipe e pelo supervisor.

Além dos controles descritos, o Tribunal de Contas, oportunamente, instituirá programa de garantia de qualidade a ser aplicado às auditorias concluídas, isto é, trabalhos cujos relatórios tenham sido julgados ou apreciados pela Corte, a fim de garantir o aprimoramento de futuras auditorias, em conformidade com a legislação, as políticas e as normas do Tribunal.

a) Revisões internas: realizadas periodicamente por comissões compostas de membros escolhidos dentre auditores de controle de externo experientes, capazes de avaliar a qualidade global das atividades de controle externo; e

b) Revisões externas: efetuadas periodicamente, por comissões compostas de auditores de controle externo experientes, pertencentes aos quadros de outros tribunais de contas do Brasil, portanto, alheios aos quadros do Tribunal. Os revisores devem fazer relatórios formais, emitindo parecer sobre a observância das normas de auditoria e, se necessário, apresentar recomendações para melhorias.



4. PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA DE OBRAS PÚBLICAS E SERVIÇOS DE ENGENHARIA ELABORADOS PELO IBRAOP

Em 2013, foram criados os primeiros Grupos Técnicos com a finalidade de elaborar procedimentos de auditoria de obras públicas e serviços de engenharia (PROC de AOP), cujas temáticas definidas, à época, foram: Procedimentos Gerais aplicáveis ao controle externo de obras públicas; Procedimentos de Auditoria específicos aplicáveis ao controle externo de obras de edificações; e Procedimentos de Auditoria específicos aplicáveis ao controle externo de obras rodoviárias e vias públicas. Posteriormente, em 2017, foi criado um novo Grupo Técnico para a elaboração de Procedimentos de Auditoria específicos aplicáveis ao controle externo de serviços relacionados a saneamento, que tomou como ponto de partida a temática Limpeza Urbana e Destinação Final de Resíduos Sólidos.

Os grupos realizam reuniões presenciais nos Tribunais de Contas parceiros da Cooperação Técnica, onde os trabalhos produzidos são revisados e aprovados antes de sua disponibilização para consulta pública no endereço eletrônico do Ibraop (www.ibraop.org.br). Encerrado o prazo da consulta pública, os trabalhos são aprovados definitivamente e disponibilizados no mesmo endereço. Essas reuniões contam com a participação de Auditores de diversos Tribunais de Contas de todas as regiões do Brasil, buscando garantir a uniformização de procedimentos de auditoria de obras públicas e serviços de engenharia com legitimidade, e alcançar as peculiaridades regionais no desenvolvimento de todos os trabalhos.

Os procedimentos de auditoria possuem uma estrutura padrão que contempla os objetivos/justificativas de sua elaboração, os equipamentos e/ou instrumentos necessários a sua aplicação, a descrição detalhada dos procedimentos que serão aplicados pela equipe de auditoria, os possíveis achados decorrentes da aplicação desses procedimentos, a relação de documentos necessários à instrução processual e eventuais normas técnicas relacionadas ao objeto auditado.

Apresenta-se, na sequência, os grupos de Procedimentos aplicáveis ao controle externo de obras públicas e serviços de engenharia produzidos - Gerais e Específicos (Edificações, Rodovias, Resíduos Sólidos Urbanos) e sua forma de utilização.

4.1 Procedimentos Gerais de Auditoria

Os procedimentos gerais de auditoria, identificados como “PROC IBR GER”, têm como objetivo a verificação dos requisitos de determinados temas previstos na legislação e normas, não se distinguindo em função da natureza da obra ou serviço de engenharia, sendo aplicáveis a qualquer tipo, seja uma obra de edificação, uma obra rodoviária, uma obra de saneamento básico, ou outra obra ou serviço de engenharia.

Os Procedimentos Gerais de Auditorias já elaborados pelo Ibraop encontram-se disponíveis no endereço eletrônico do instituto (www.ibraop.org.br).



4.2 Procedimentos Específicos de Auditoria

Os procedimentos específicos de auditoria têm como objetivo a verificação dos requisitos de determinados temas previstos na legislação e normas, aplicáveis a cada uma das áreas de atuação em obras ou serviços de engenharia. São aqueles procedimentos de auditoria que precisam ser desenvolvidos para cada tipo de obra ou serviço (edificação, rodovia, saneamento ou outra), em razão de suas características próprias.

Encontram-se disponíveis no endereço eletrônico do Instituto (www.ibraop.org.br) procedimentos específicos de Auditoria para obras de edificações, obras rodoviárias e serviços relacionados a Resíduos Sólidos Urbanos, identificados, respectivamente, como “PROC IBR EDIF”, “PROC IBR ROD” e “PROC IBR RSU”. A relação de procedimentos e temas disponíveis é dinâmica e evolui na medida em que novos procedimentos são elaborados.

4.3 Orientações para utilização dos Procedimentos de Auditoria

A utilização dos procedimentos de auditoria de obras públicas e serviços de engenharia, fruto da parceria entre o Ibraop, o Instituto Rui Barbosa e diversos Tribunais de Contas do Brasil, além de possibilitar a uniformização da atuação do controle externo sobre obras públicas e serviços de engenharia, visa contribuir para uma atuação mais eficiente dos Auditores de Controle Externo nessa área.

Isso porque, boa parte dos trabalhos de planejamento das fiscalizações realizadas em obras e serviços de engenharia envolve a elaboração e detalhamento dos procedimentos a serem aplicados durante a fase de execução da auditoria.

É durante essa fase que poderão ser selecionados os procedimentos de auditoria de obras desenvolvidos pelo Ibraop (ou a parcela deles) aplicáveis ao escopo definido para a auditoria. Para tanto, tomando por base cada uma das questões de auditoria e respectivos possíveis achados definidos pela equipe de auditoria, pode-se extrair os procedimentos detalhados aplicáveis constantes nos PROC (PROC IBR GER, PROC IBR EDIF, PROC IBR ROD ou PROC IBR RSU) que tratem do assunto e introduzi-los nos campos “procedimento” e “detalhamento de procedimentos” da Matriz de Planejamento.

Com a finalidade de facilitar a utilização dos procedimentos de auditoria, encontra-se em anexo a “tabela de correlação entre Possíveis achados e PROC” que possibilita relacionar o possível achado de auditoria ao PROC que contempla os respectivos procedimentos a serem aplicados pela equipe de auditoria.

5. MODELOS DE FORMULÁRIOS E PAPÉIS DE TRABALHO

Encontram-se disponíveis, em anexo, os modelos de papéis de trabalho referenciados neste manual, podendo os mesmos serem adequados às nomenclaturas e padrões próprios de cada Tribunal.

6. MINUTA DE RESOLUÇÃO PARA ADOÇÃO DO MANUAL

Encontra-se disponível, em anexo, minuta de resolução para a adoção deste Manual, pelos Tribunais de Contas.



7. REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, 1988..

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Auditoria governamental**. Conteudistas: Antonio Alves de Carvalho Neto, Carlos Alberto Sampaio de Freitas, Ismar Barbosa Cruz, Luiz Akutsu; Coordenador: Antonio Alves de Carvalho Neto. Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2011.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de auditoria de natureza operacional**. Brasília: Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Normas de auditoria do Tribunal de Contas da União**. Brasília: Secretaria Adjunta de Planejamento e Procedimentos, Secretaria Geral de Controle Externo. Brasília: TCU, 2011.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Orientações para auditoria de conformidade**. Brasília: Diretoria de Procedimentos, Secretaria Adjunta de Planejamento e Procedimentos, Secretaria Geral de Controle Externo. 2. rev. Brasília: TCU, 2010.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Padrões de auditoria de conformidade**. Brasília: Secretaria Adjunta de Planejamento e Procedimentos, Secretaria Geral de Controle Externo. 2. rev. Brasília: TCU, 2009.

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

ESPÍRITO SANTO (Estado). Tribunal de Contas do Estado. **Resolução TC n. 232, de 31 de janeiro de 2012**. Institui o Código de Ética Profissional dos Servidores do Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. Vitória, 2012.

ESPÍRITO SANTO (Estado). Tribunal de Contas do Estado. **Resolução TC n. 233, de 6 de março de 2012**. Adota como Norma Geral de Auditoria do TCEES as Normas de Auditoria Governamental – NAG, aplicáveis ao controle externo, expedidas conjuntamente pela Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil e o Instituto Rui Barbosa.

GAO apud BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de Auditoria de Natureza Operacional**. Brasília: Coordenadoria de Fiscalização e Controle, 2000.

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

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience (ISSAI 3000)**. Disponível em <www.issai.org>. Acesso em 17 set. 2014.

SANTA CATARINA. Tribunal de Contas do Estado. **Manual de Procedimentos de Auditoria de Regularidade**. Florianópolis, 2015.



MATO GROSSO. Tribunal de Contas do Estado. **Manual de auditoria governamental**. Cuiabá, 2013.

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

BAHIA. Tribunal de Contas do Estado. **Manual de Auditoria Governamental**. Salvador, 2000.

GOIÁS. Tribunal de Contas do Estado. **Procedimento Operacional - Realizar Auditoria**. Goiânia, 2017.

PERNAMBUCO. Tribunal de Contas do Estado. **Manual de Procedimentos de Auditoria de Obras e Serviços de Engenharia**. Recife, 2010.

RONDÔNIA. Tribunal de Contas do Estado. **Manual de Auditoria**. Porto Velho, 2015.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Contas do Estado. **Manual de Auditoria Governamental**. Rio de Janeiro, 2010.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Roteiro de Auditoria de Obras Públicas**. Brasília: TCU, 2012.

SALAZAR, Simone Valéria Antunes de Sousa. **Planejamento em auditoria: a utilização da matriz de planejamento de auditoria no Tribunal de Contas da União**. Brasília: Instituto Serzedello Corrêa – TCU, 2004.

INSTITUTO RUI BARBOSA. **Normas brasileiras de auditoria do setor público (NBASP): nível 1 – princípios basilares e pré-requisitos para o funcionamento dos tribunais de contas brasileiros**. Belo Horizonte, 2015.

INSTITUTO RUI BARBOSA. **Normas brasileiras de auditoria do setor público (NBASP): nível 2 - princípios fundamentais de auditoria do setor público**. Belo Horizonte, 2017.



8. RELAÇÃO DE ANEXOS

Anexo 1: Modelo de Termo de Designação

Anexo 2: Modelo de Ofício de Comunicação e Apresentação da Equipe de Auditoria

Anexo 3: Modelo de Ofício de Solicitação de Representante

Anexo 4: Modelo de Ofício de Requisição de Documentos

Anexo 5: Modelo de Projeto de Auditoria

Anexo 6: Modelo de Matriz de Planejamento

Anexo 7: Modelo de Matriz de Procedimentos

Anexo 8: Modelo de Matriz de Achados

Anexo 9: Modelo de Matriz de Responsabilização

Anexo 10: Modelo de Ata de Reunião

Anexo 11: Modelo de Relatório de Auditoria

Anexo 12: Modelo de Papel de Trabalho

Anexo 13: Modelo de Questionário

Anexo 14: Modelo de Roteiro de Entrevista

Anexo 15: Modelo de Formulário de Verificação da Equipe

Anexo 16: Modelo de Formulário de Controle de Qualidade - Supervisor

Anexo 17: Tabela de Correlação entre Possíveis Achados e PROC

Anexo 18: Minuta de Resolução para Adoção do Manual de Auditoria de Obras e Serviços de Engenharia do Ibraop