



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

### RESOLUÇÃO Nº. 177/2015/TCE-RO

Aprova o Manual de Auditoria do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia.

**O PRESIDENTE DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA**, no uso das atribuições legais que lhe são conferidas pelo art. 3º da Lei Complementar Estadual nº. 154, de 26 de julho de 1996, c/c o art. 4º do Regimento Interno desta Corte de Contas;

**CONSIDERANDO** a necessidade de otimização e padronização dos ritos processuais no Tribunal;

**CONSIDERANDO** os objetivos do Plano Estratégico 2011-2015 do Tribunal;

**CONSIDERANDO**, por fim, a decisão proferida nos autos do Processo n. 2421/2014;

**RESOLVE:**

**Art. 1º** - Aprovar o Manual de Auditoria do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia.

**Art. 2º** - Determinar ao Secretario Geral de Controle Externo que mantenha a atualização do Manual de Auditoria, sempre que for constatada sua necessidade, observado o procedimento regimental para alteração da legislação do Tribunal de Contas.

**Art. 3º** - Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.  
Sala das Sessões, 30 de janeiro de 2015.

**JOSÉ EULER POTYGUARA PEREIRA DE MELLO**  
Conselheiro Presidente



*TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

**MANUAL DE AUDITORIA DO  
TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO  
DE RONDÔNIA**

**Porto Velho/RO – 2015**



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

### **COMPOSIÇÃO DO TRIBUNAL**

#### **Conselheiros**

José Euler Potyguara Pereira de Mello - Presidente  
Paulo Curi Neto – Vice-Presidente  
Edilson de Sousa Silva - Corregedor-Geral  
Francisco Carvalho da Silva - Ouvidor  
Wilber Carlos dos Santos Coimbra - Presidente da Escola Superior de Contas  
Benedito Antônio Alves - Presidente da 1ª Câmara  
Valdivino Crispim de Souza - Presidente da 2ª Câmara

#### **Conselheiros-Substitutos**

Davi Dantas da Silva  
Omar Pires Dias  
Francisco Júnior Ferreira da Silva  
Erivan Oliveira da Silva

#### **Procuradores do Ministério Público de Contas**

Adilson Moreira de Medeiros - Procurador-Geral  
Érika Patrícia Saldanha de Oliveira  
Yvonete Fontinelle de Melo  
Sérgio Ubiratã Marchiori de Moura  
Ernesto Tavares Victoria

#### **Equipe Técnica**

José Luiz do Nascimento – Secretário-Geral de Controle Externo  
Francisco Barbosa Rodrigues – Secretário-Executivo de Controle Externo  
Colaboração Especial: Rubens da Silva Miranda – Assessor Técnico



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

### **APRESENTAÇÃO**

É com grata satisfação que apresento o Manual de Auditoria em sua primeira versão, aplicável às atividades de fiscalização inerentes ao controle externo desenvolvido pelo Tribunal de Contas do Estado de Rondônia.

Este trabalho além de se tornar peça indispensável para estabelecer novo formato às auditorias e inspeções, visa também se tornar um marco divisor rumo ao aprimoramento e padronização, sobretudo no que se refere ao seu planejamento, etapa tão importante na execução e intimamente ligada ao sucesso dessas atividades.

Importa acrescentar que este compêndio vem ao encontro do cumprimento ao OBJETIVO ESTRATÉGICO-3 (OE3) - REDUZIR O TEMPO DE APRECIACÃO E JULGAMENTO DOS PROCESSOS – Ação 6: Regularizar os Procedimentos de Auditorias e Inspeções, do [Planejamento Estratégico 2011-2015 desta Corte de Contas](#).

Por derradeiro e em reconhecimento ao pioneirismo, insta registrar que esta instrumentalização deriva de experiências já bem sucedidas e atualmente aplicadas por outras Cortes de Contas, tais como TCU e TCDF, e que foram adaptadas à realidade deste Tribunal de Contas e que esperamos sejam úteis para fortalecer e proporcionar ainda maior arrimo técnico ao cumprimento da nossa missão institucional.

**JOSÉ EULER POTYGUARA PEREIRA DE MELLO**  
Presidente



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

### **Sumário**

COMPOSIÇÃO DO TRIBUNAL.....	3
APRESENTAÇÃO .....	4
TÍTULO I.....	9
Da atividade de controle.....	9
CAPÍTULO I.....	10
1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES.....	10
1.1 Alcance do Manual.....	10
1.2 Modalidades de Fiscalização.....	10
CAPÍTULO II .....	12
2. OBJETOS DA FISCALIZAÇÃO .....	12
CAPÍTULO III.....	13
3. NORMAS DE CONDUTA DOS AUDITORES DE CONTROLE EXTERNO.....	13
3.1 Normas de conduta.....	13
3.2 Responsabilidade técnica .....	13
3.2.1 No planejamento .....	14
3.3 Independência.....	14
3.4 Relações humanas e comunicações.....	15
CAPÍTULO IV.....	16
4. PRERROGATIVAS DOS AUDITORES DE CONTROLE EXTERNO.....	16
TÍTULO II.....	17
Das auditorias.....	17
CAPÍTULO I.....	18
1.1 Quanto à finalidade .....	18
1.1.1 Auditoria de regularidade.....	18
1.1.2 Auditoria operacional ou de desempenho .....	18
1.2 Quanto à previsibilidade.....	18
1.2.1 Auditorias .....	18
1.2.2 Inspeções Programadas .....	18
1.2.3 Inspeções Não Programadas.....	18
CAPÍTULO II .....	19
2. EQUIPE DE AUDITORIA .....	19
2.1 Definição da equipe de auditoria.....	19



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

2.1.1 Perfil profissional.....	19
2.1.2 Quantitativo .....	20
2.2 Indicação da equipe .....	20
2.3 Designação da equipe .....	20
2.4 Apresentação da equipe .....	20
2.5 Presidência da equipe .....	20
2.6 Supervisão dos trabalhos da equipe .....	21
2.6.1 Abrangência.....	21
2.6.2 Consistência.....	21
CAPÍTULO III.....	22
3. DOCUMENTOS DE AUDITORIA .....	22
3.1 Conceito.....	22
3.2 Conteúdo.....	22
3.3 Propósitos .....	23
3.4 Atributos .....	23
3.5 Cuidados na preparação .....	23
3.6 Codificação .....	24
3.8 Tipos de documentos de auditoria .....	25
3.9 Principais documentos de auditoria .....	25
3.10 Destinação e guarda dos documentos de auditoria .....	26
CAPÍTULO IV .....	27
4. PLANEJAMENTO DE AUDITORIA .....	27
4.1 Finalidade .....	28
4.2 Conhecimento do objeto .....	29
4.3 Identificação das áreas/pontos potencialmente significantes .....	31
4.4 Definição dos interessados do Relatório de Auditoria .....	31
4.5 Definição do objetivo geral de auditoria .....	32
4.6 Definição dos objetivos específicos.....	32
4.7 Delimitação do escopo.....	33
4.8 Avaliação do controle interno.....	33
4.8.1 Conceito de controle interno.....	33
4.8.2.1 Levantamento das rotinas, funções e sistemas .....	36
4.8.3 Avaliação do grau de confiabilidade do controle interno .....	38



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

4.9 Definição do perfil da equipe .....	42
4.10 Recursos necessários .....	42
4.11 Elaboração da Matriz de Planejamento .....	42
4.11.1 Objetivo geral .....	44
4.11.2 Questões de auditoria .....	44
4.11.3 Itens de verificação.....	44
4.11.4 Identificação dos critérios de auditoria .....	44
4.11.4.1 Características dos critérios de auditoria.....	45
4.11.4.2 Fontes dos critérios de auditoria.....	46
4.11.4.3 Natureza dos critérios de auditoria.....	46
4.11.5 Informações requeridas e fontes.....	47
4.11.6 Procedimentos .....	47
4.11.7 Técnicas de auditoria.....	48
4.11.8 Limitações .....	50
4.11.9 Encarregado.....	50
4.11.10 Dias úteis .....	50
4.11.11 Referência.....	51
4.12 Definição do cronograma .....	51
4.13 Elaboração do Plano de Auditoria.....	51
CAPÍTULO V .....	52
5. EXECUÇÃO DE AUDITORIAS .....	52
5.1 Obtenção de evidências .....	53
5.2 Requisição de documentos e informações .....	54
5.2.1 Expediente de Requisição .....	54
5.2.2 Certificação da entrega.....	55
5.3 Matriz de Achados .....	55
5.3.1 Achados de auditoria.....	56
5.3.1.1 Conceito .....	56
5.3.1.2 Requisitos básicos dos achados de auditoria.....	56
5.3.1.3 Elementos dos achados de auditoria.....	56
5.3.1.4 Fatores a observar na verificação dos achados.....	56
5.3.1.5 Preenchimento do campo na Matriz.....	57
5.3.2 Critérios.....	57



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

5.3.3 Análises e evidências .....	57
5.3.4 Causas .....	59
5.3.5 Efeitos .....	59
5.3.8 Referências .....	60
5.4 Boas Práticas.....	60
5.5 Matriz de Responsabilização .....	60
5.5.1 Achados de Auditoria .....	61
5.5.2 Irregularidade.....	62
5.5.3 Enquadramento Legal.....	62
5.5.4 Data (ou período) de ocorrência do fato .....	62
5.5.5 Responsável(eis) .....	62
5.5.6 Período de exercício no cargo.....	62
5.5.7 Conduta.....	62
5.5.8 Nexo de causalidade .....	63
5.5.9 Excludentes.....	63
5.5.10 Proposta de encaminhamento .....	63
CAPÍTULO VI .....	63
6. RELATÓRIO DE AUDITORIA .....	63
6.1 Introdução .....	63
6.3 Estrutura do Relatório.....	65
6.3.1 Resumo .....	66
6.3.2 Sumário.....	66
6.3.3 Introdução .....	66
6.3.4 Resultados da auditoria.....	67
6.3.5 Conclusão .....	67
6.3.6 Considerações finais .....	68
6.3.7 Proposta de encaminhamento .....	68
6.3.8 Anexos .....	68
6.4 Revisão dos trabalhos .....	68



*TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

## **TÍTULO I**

### **Da atividade de controle**



# TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

## CAPÍTULO I

### **1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES**

#### **1.1 Alcance do Manual**

O disposto neste Manual aplica-se às auditorias e às inspeções realizadas por este Tribunal de Contas na forma prevista nos Art. 70 a 72 do seu [regimento interno](#).

Considerando que as inspeções possuem formas e procedimentos de apuração em caráter simétrico ao da espécie auditoria e que, segundo o Regimento Interno desta Casa, diferenciam-se apenas no escopo e na finalidade processual, fica estabelecido que para fins de regulamentação **deve ser considerado para as inspeções o mesmo rito de preparo e execução definido para as Auditorias.**

Os casos atinentes às inspeções e que exijam tratamento diferenciado das auditorias serão abordados no teor deste manual, sempre que necessário, em item específico ao assunto.

Para efeito deste Manual, considera-se Auditor de Controle Externo-ACE todos os profissionais do quadro efetivo do TCE-RO, integrantes do grupo AIC-300 que atuem na atividade fiscalizatória.

#### **1.2 Modalidades de Fiscalização**

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

a) **Auditoria:** é o 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 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<sup>1</sup>; Auditoria é o procedimento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para subsidiar a instrução e o julgamento de processos de tomadas e prestações de contas dos responsáveis; atender a pedidos da Assembleia Legislativa e Câmaras Municipais ou de quaisquer de suas Comissões; e assegurar a eficácia do controle, e ainda:

I - obter dados de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial, quanto aos aspectos técnicos, de legalidade e de legitimidade da gestão dos responsáveis pelo órgão, projeto, programa ou atividade auditados, com vistas a verificar a consistência da respectiva prestação ou tomada de contas apresentada ao Tribunal e esclarecer quaisquer aspectos atinentes a atos, fatos, documentos e processos em exame;

<sup>1</sup> Definição de Auditoria Governamental inserta nas Normas de Auditoria Governamental. [Res. Nº 078/TCE-RO/2011](#).



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

II - conhecer a organização e o funcionamento dos Órgãos e entidades da Administração direta, indireta e fundacional dos Poderes do Estado e dos Municípios, inclusive fundos e demais instituições que lhe sejam jurisdicionados, no que respeita aos aspectos contábeis, financeiros, orçamentários e patrimoniais; e

III - avaliar, do ponto de vista de desempenho operacional, as atividades e sistemas desses órgãos e entidades, e aferir os resultados alcançados pelos programas e projetos governamentais a seu cargo<sup>2</sup>.

b) Inspeção: é o procedimento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para suprir omissões e lacunas de informações, esclarecer dúvidas ou apurar denúncias quanto à legalidade e à legitimidade de fatos de administração e de atos administrativos praticados por qualquer responsável sujeito à sua jurisdição, compreendendo as seguintes modalidades: Ordinária, Especiais, e Extraordinárias<sup>3</sup>;

c) Diligência: é o procedimento que tem por objetivo complementar a instrução de processos, bem como solicitar diretamente às unidades jurisdicionadas os documentos necessários ao acompanhamento dos procedimentos licitatórios, dos contratos, convênios e outros ajustes, por meio de ato de competência<sup>4</sup>, ou ainda, transmitir decisões do Tribunal relativas a determinações e recomendações de providências a serem adotadas pelos entes jurisdicionados<sup>5</sup>;

d) Exame de atos sujeitos a registro: é o procedimento que tem por objetivo apreciar a legalidade, para fins de registro, de atos de admissão, aposentadoria, reforma ou pensão e melhorias posteriores que alterem o fundamento legal do ato concessório<sup>6</sup>;

e) Apreciação de contas: é o procedimento que tem por objetivo apreciar as contas anuais dos Governos estadual e municipais, fazendo sobre elas relatório analítico e emitir parecer prévio<sup>7</sup>;

f) Julgamento de contas: é o procedimento que tem por objetivo julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos da administração direta e indireta, bem como as contas daqueles que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo aos cofres públicos<sup>8</sup>;

g) Exame de outros elementos de informação: é o procedimento que tem por objetivo assegurar a realização do controle externo por meio do exame da correção de instrumentos dos quais resultem receitas e despesas, tais como normas, editais, acordos, contratos, convênios e outros congêneres<sup>9</sup>.

<sup>2</sup> Definição Extraída do [Regimento Interno do TCE-RO](#), Incisos I, IV e V do Art. 70 e Art. 72, Res. Adm. 005/TCE-RO/1996

<sup>3</sup> Definição Extraída do [Regimento Interno do TCE-RO](#), Art. 71 e Incisos (Res. Adm. 005/TCE-RO/1996).

<sup>4</sup> Conforme Inteligência dos Art. 18, §1º; 21; 79, §1º; e 149, §1º do [Regimento Interno do TCE-RO](#) (Res. Adm. 005/TCE-RO/1996).

<sup>5</sup> Conforme Inteligência dos Art. 30, §7º; 30-A, caput e §2º; 30-B, caput e §§1º, 2º e 3º; e 37 do [Regimento Interno do TCE-RO](#) (Res. Adm. 005/TCE-RO/1996).

<sup>6</sup> Definição Extraída do [Regimento Interno do TCE-RO](#), Art. 3º, Inciso VIII (Res. Adm. 005/TCE-RO/1996).

<sup>7</sup> Definição Extraída do [Regimento Interno do TCE-RO](#), Art. 3º, Incisos VI e IX (Res. Adm. 005/TCE-RO/1996).

<sup>8</sup> Definição Extraída do [Regimento Interno do TCE-RO](#), Art. 3º, Inciso I (Res. Adm. 005/TCE-RO/1996).

<sup>9</sup> Definição Extraída do [Regimento Interno do TCE-RO](#), Seção V – Fiscalização de Atos e Contratos (Res. Adm. 005/TCE-RO/1996).



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

### **CAPÍTULO II**

#### **2. OBJETOS DA FISCALIZAÇÃO**

É objeto de exame do controle externo a ser executado pelo TCE-RO, qualquer ato praticado por pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais o Estado de Rondônia e seus Municípios respondam ou que, em nome destes, assumam obrigações de natureza pecuniária (art. 70, parágrafo único, da CF), bem como:

- a) os sistemas administrativos, contábeis, financeiros, orçamentários, patrimoniais e operacionais e respectivas demonstrações;
- b) os sistemas de informação e os recursos computacionais empregados pelo órgão ou entidade fiscalizados;
- c) as contas anuais do Governo e as contas dos responsáveis por dinheiros, bens e valores da administração direta e indireta, bem como dos que derem causa a perda, extravio ou outra irregularidade de que resulte prejuízo ao erário;
- d) as transferências concedidas pelo Estado de Rondônia e pelos Municípios ou por eles recebidas, à exceção, no caso dessas últimas, daquelas que pela sua origem e vinculação estiverem sob a jurisdição de outros órgãos de controle;
- e) as doações, subvenções, auxílios e contribuições recebidas pelo Estado de Rondônia e Municípios ou por eles concedidas;
- f) os editais, contratos, convênios, acordos ou outros ajustes;
- g) outros atos dos quais resultem receita ou despesa;
- h) os suprimentos e adiantamentos;
- i) a arrecadação e a renúncia de quaisquer receitas;
- j) os atos de admissão de pessoal na administração direta e indireta, para fins de registro, ressalvadas as nomeações para cargo de provimento em comissão;
- k) os atos de concessão de aposentadorias, reformas e pensões, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento legal do ato concessório inicial, para fins de registro;
- l) as atas de reuniões de órgãos colegiados;
- m) os registros de entrada e de baixa de material permanente e os controles de materiais em almoxarifado;
- n) a concessão, a permissão e a autorização de serviço público e de uso de bem público;
- o) a concessão de direito real de uso e demais parcerias com a iniciativa privada celebradas pelo Estado de Rondônia ou seus Municípios - tais como contrato de gestão, termo de parceria, parceria público-privada - com outros entes da federação, como os consórcios públicos;
- p) as operações de crédito, os avais, as garantias e os direitos e haveres dos órgãos e entidades dos Poderes Estaduais e pelos Municípios;
- q) os planos, os programas, os projetos e as atividades dos órgãos e entidades dos Governos Estadual e Municipais.



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

### CAPÍTULO III

### **3. NORMAS DE CONDUTA DOS AUDITORES DE CONTROLE EXTERNO**

#### **3.1 Normas de conduta**

As normas de conduta dos Auditores de Controle Externo – ACEs estão consubstanciadas no Estatuto do Servidor Público do Estado de Rondônia<sup>10</sup>, no Código de Ética dos Servidores do Tribunal de Contas<sup>11</sup>, nas Normas de Auditoria Governamental<sup>12</sup> e neste Manual.

#### **3.2 Responsabilidade técnica**

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

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

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

São requisitos mínimos as seguintes competências:

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

<sup>10</sup>Lei Complementar nº 68/92.

<sup>11</sup>Resolução nº 99/TCE-RO/2012, alterada pela Resolução nº 112/TCE-RO/2012.

<sup>12</sup>Resolução Nº 078/TCE-RO/2011.



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

- h) relacionar-se, participando de equipes inter-multidisciplinares;
- i) elaborar seus relatórios de forma analítica, descritiva e fidedigna ao objeto da auditoria, identificar e compreender as transações e operações a serem auditadas bem como as práticas e normas relevantes aplicáveis para o alcance dos objetivos da auditoria.

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

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

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

A responsabilidade técnica do ACE circunscreve-se às atividades por ele executadas no âmbito da auditoria.

Eventuais fatores impeditivos cujas causas sejam oriundas da unidade jurisdicionada ou motivos de força maior que ocorram no decorrer da execução da auditoria deverão ser registrados no relatório final.

### **3.2.1 No planejamento**

Eventuais alterações no Plano de Auditoria promovidas pelas chefias das unidades técnicas responsáveis pela fiscalização deverão ser levadas a efeito pela comissão de auditoria, registrando-se o fato no Relatório de Levantamento Preliminar de Auditoria. Neste caso, deverão constar do mencionado Relatório as motivações técnicas da chefia para a alteração determinada.

### **3.3 Independência**

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

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



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

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

- a) trabalhe ou tenha trabalhado nos últimos dois anos, ou no período a que se referir a auditoria, como empregado, dirigente, autônomo etc. para a entidade auditada;
- b) mantenha ou tenha mantido com a auditada qualquer relacionamento comercial, sindical etc. nos últimos dois anos ou no período a que se referir a auditoria;
- c) mantenha relações de amizade, de parentesco<sup>13</sup> ou de qualquer outra natureza com dirigentes e funcionários/servidores que ocupem cargos, funções ou que tenham ingerência na administração;
- d) tenha interesses diretos, imediatos ou mediatos, de natureza financeira, ou não nas atividades de órgão jurisdicionado.

### **3.4 Relações humanas e comunicações**

O ACE deve desenvolver atitudes que propiciem convivência de respeito com os jurisdicionados e demais usuários internos e externos dos seus serviços.

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

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

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

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

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



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

### CAPÍTULO IV

#### **4. PRERROGATIVAS DOS AUDITORES DE CONTROLE EXTERNO**

São prerrogativas dos ACEs, conforme o disposto no Art. 73, Incisos I a III, do Regimento Interno do TCE-RO:

- 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, os documentos e informações desejados, fixando prazo razoável para atendimento.

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

- d) ter acesso livre, direto e irrestrito ao corpo diretivo e gerencial dos entes auditados;
- e) atuar com a necessária liberdade junto às gerências e chefias intermediárias de qualquer ente auditado;
- f) ter livre acesso ao resultado dos trabalhos de todos os conselhos, comitês, comissões, auditorias e grupos de trabalho operacionais e estratégicos vinculados à Administração Pública;
- g) definir o objetivo, o escopo e a metodologia da auditoria, assim como realizar todos os trabalhos que julgar necessários para suportar sua opinião e dar ao exame a devida abrangência;
- h) planejar e organizar seu trabalho e elaborar o programa de auditoria com a devida autonomia e abrangência;
- i) executar seu trabalho livre de interferências que possam limitar o objetivo, escopo e a exatidão dos exames ou impedir sua realização;
- j) aplicar todos os procedimentos de auditoria recomendados especificamente para cada tipo de auditoria e não se desviar deles, nem comprometer a qualidade, a extensão e os objetivos dos exames, quer por pressões de tempo e programação, quer por influências internas e/ou externas.



*TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

**TÍTULO II**  
**Das auditorias**



# TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

## CAPÍTULO I

### a) TIPOS DE AUDITORIA

No exercício de seu mister constitucional, o Tribunal de Contas do Estado de Rondônia adota os seguintes tipos de auditoria:

#### 1.1 Quanto à finalidade

##### 1.1.1 Auditoria de regularidade

Verifica a legalidade dos atos de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial, praticados pelos órgãos e entidades da Administração do Estado de Rondônia e Municípios, e também das aplicações de recursos públicos por entidades de direito privado (art. 38, Inciso II, c/c art. 36, Inciso I, da LOTCE-RO).

##### 1.1.2 Auditoria operacional ou de desempenho

Avalia atividades, projetos, programas e ações governamentais, bem como entidades e órgãos públicos, quanto a aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade, com objetivo de contribuir para o melhor desempenho da gestão pública (Art. 72, Inciso III, do [Regimento Interno](#) - Res. Adm. 005/TCE-RO/1996).

#### 1.2 Quanto à previsibilidade

##### 1.2.1 Auditorias

São as relacionadas no Plano específico do TCE-RO que trata dessa matéria, conforme destacado no Art. 72, §§ 1º e 2º do [Regimento Interno](#) - Res. Adm. 005/TCE-RO/1996; todas são previamente programadas - que tiveram o ente jurisdicionado, a motivação e o tipo de auditoria definidos - As auditorias programadas são automaticamente autorizadas quando da aprovação plenária do Plano.

##### 1.2.2 Inspeções Programadas

São aquelas que integram o Plano de fiscalização do Tribunal, exigem autorização apenas da Presidência e recebem a denominação de Inspeções Ordinárias<sup>14</sup>.

##### 1.2.3 Inspeções Não Programadas

São aquelas que não integram o Plano de fiscalização do Tribunal, exigem determinação da Presidência, no caso das Inspeções Especiais<sup>15</sup>, ou ainda, necessitam de autorização do Plenário da Corte, no caso das Inspeções Extraordinárias<sup>16</sup>.

<sup>14</sup>Conforme [Regimento Interno](#), Art. 71, § 1º.

<sup>15</sup>Conforme [Regimento Interno](#), Art. 71, § 2º.

<sup>16</sup>Conforme [Regimento Interno](#), Art. 71, § 3º.



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

### **CAPÍTULO II**

## **2. EQUIPE DE AUDITORIA**

### **2.1 Definição da equipe de auditoria**

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

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

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

#### **2.1.1 Perfil profissional**

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

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

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

O tipo de trabalho a ser desempenhado pode requerer conhecimentos/experiências específicos em determinadas áreas. Dessa forma, é extremamente desejável a identificação dos perfis requeridos para o desempenho dos trabalhos. Para a etapa de trabalhos de campo, esse perfil deverá ser registrado no Plano de Auditoria.

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

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



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

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

### **2.1.2 Quantitativo**

Em função de prazo estipulado, da extensão dos testes a serem realizados e da especificidade dos trabalhos a serem executados, deve ser estabelecido, também, o quantitativo de recursos humanos a ser utilizado, incluindo a equipe de auditoria e eventuais pessoas para apoio.

### **2.2 Indicação da equipe**

A indicação de servidores para compor a equipe de auditoria deve ser feita pelo titular da unidade técnica responsável pela fiscalização.

Feita a indicação, a formação da equipe será submetida ao Secretário Geral de Controle Externo que aprovará ou promoverá as alterações na sua composição, e caso decida por alterá-la o fará motivadamente, dando conhecimento imediato ao titular da área.

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

### **2.3 Designação da equipe**

A designação da equipe de auditoria, bem como de seu Presidente, após aprovada a sua formação pelo Secretário Geral de Controle Externo, é feita formal e nominalmente, pelo Presidente do TCE-RO por meio de portaria.

Compete ao titular da unidade técnica responsável fixar prazo máximo em dias úteis para as etapas de planejamento, de execução e elaboração de relatório.

### **2.4 Apresentação da equipe**

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

### **2.5 Presidência da equipe**

A Presidência da equipe de auditoria deve recair sobre quem tenha, além dos conhecimentos requeridos, experiência em auditorias e capacidade de organização e direção.



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

Entre as atividades de responsabilidade do Presidente, destacam-se aquelas relacionadas com a administração dos trabalhos, compreendendo:

- a) a distribuição das tarefas em conformidade com o perfil profissional de cada membro da equipe e com o cronograma aprovado;
- b) a utilização dos recursos;
- c) a interação com o supervisor e com a administração da entidade auditada;
- d) a atualização das informações ao Titular da unidade técnica sobre o andamento dos trabalhos;
- e) a organização da pasta corrente;
- f) o zelo pelo correto preenchimento dos documentos de auditoria, pela adequada instrução do respectivo Processo e pela perfeita correlação entre achados, evidências, conclusões e proposições;
- g) o zelo pelo cumprimento das normas pertinentes.

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

### **2.6 Supervisão dos trabalhos da equipe**

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

#### **2.6.1 Abrangência**

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

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

#### **2.6.2 Consistência**

A supervisão é exercida pelo titular da unidade técnica. No caso de fiscalização da qual participem mais de uma unidade técnica, a supervisão é feita pelo titular da área ao qual



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

o Processo está vinculado ou por pessoa por ele indicada, cabendo a este a aprovação do relatório final.

Cabe ao supervisor garantir que:

- a) os membros da equipe de auditoria tenham nítida e sólida compreensão do Plano de Auditoria;
- b) a auditoria seja realizada de acordo com as normas e práticas de auditoria governamental;
- c) o Plano de Auditoria e a estratégia de ação nele especificada sejam seguidos, observadas as alterações autorizadas;
- d) os documentos de auditoria contenham informações probatórias que fundamentem adequadamente todas as conclusões e proposições;
- e) a equipe de auditoria atinja os objetivos estabelecidos;
- f) o Relatório de Auditoria contenha todas as conclusões e proposições pertinentes.

### **CAPÍTULO III**

#### **3. DOCUMENTOS DE AUDITORIA**

##### **3.1 Conceito**

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

##### **3.2 Conteúdo**

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

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

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



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

### **3.3 Propósitos**

Os documentos de auditoria têm o propósito de:

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

### **3.4 Atributos**

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

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

### **3.5 Cuidados na preparação**

- a) o documento de auditoria deve ser provido de cabeçalho com identificação do seu código, do Tribunal, do nº do Processo, do objeto da fiscalização e da numeração de páginas no formato “nº página/total de páginas”;
- b) os documentos disponibilizados por terceiros e transformados em documentos de auditoria deverão ser identificados com as informações referidas na alínea anterior e a indicação do responsável por sua elaboração;



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

- c) os documentos de auditoria produzidos por terceiros, registros de áudio, vídeo e foto, quando manipulados, deverão ter seus originais preservados e identificados;
- d) o documento de auditoria deverá conter identificação dos responsáveis por seu preenchimento e por sua revisão e a data de preenchimento;
- e) as fontes dos dados apresentados devem ser mencionadas;
- f) os documentos de auditoria devem ainda conter: notas explicativas com esclarecimentos sobre o seu conteúdo, sempre que necessário; campo para referência a outro documento de auditoria, quando for o caso; e identificação dos símbolos e abreviaturas utilizadas;
- g) o tempo gasto para a realização do procedimento registrado no documento de auditoria deve ser mencionado, sempre que possível.

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

### **3.6 Codificação**

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

Exemplo de codificação:

PT04-Matriz Planejamento  
PT53-Ofício Secretaria  
PT45-Nota Auditoria 05

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

PT32-Balanco Consolidado (exemplo de codificação de folha mestra)  
PT32-1-Balanco Financeiro (exemplo de codificação de folha subsidiária)  
PT32-2-Balanco Patrimonial (exemplo de codificação de folha subsidiária)

### **3.7 Referenciação**

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

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



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

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

Exemplo de referência:

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

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

### **3.8 Tipos de documentos de auditoria**

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

- a) **elaborados pelo auditor:** documentos de auditoria que registram as evidências obtidas e que são preparados pelo próprio auditor, à medida que analisa os diversos eventos e transações relativos ao ente, programa ou sistema auditado, com o objetivo de ter um registro do serviço por ele executado;
- b) **elaborados por terceiros:** documentos de auditoria que registram as evidências obtidas e que são preparados pelo ente auditado e/ou por terceiros, os quais podem ser subdivididos em:

- **elaborados por solicitação direta do auditor:** são os documentos de auditoria preparados pelo ente auditado a pedido do auditor e de uso específico para atender a um determinado procedimento de auditoria (ex: cartas de confirmação de terceiros ou circularização, resumo de movimentação de bens permanentes e de dívidas de longo prazo);
- **elaborados no exercício das atividades do auditado:** todos os demais documentos de auditoria solicitados pelo auditor ao ente auditado, que também são utilizados para registrar ou evidenciar o trabalho executado, suportar as conclusões e fundamentar a opinião.

### **3.9 Principais documentos de auditoria**

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



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

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

Quanto aos documentos usados durante a etapa de execução, variam em função do objetivo geral e dos objetivos específicos definidos, da extensão dos testes e das demais características da auditoria, sendo projetados durante a etapa de planejamento, com base nos procedimentos de auditoria.

### **3.10 Destinação e guarda dos documentos de auditoria**

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

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

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

Na pasta corrente, serão armazenados todos os documentos de auditoria pertinentes à auditoria em curso, como por exemplo:

- a) memórias de discussão com servidores do órgão ou entidade auditada;
- b) expedientes emitidos e recebidos (documentos de circularização, ofícios etc.);
- c) Plano de Auditoria com a Matriz de Planejamento.

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

Na pasta permanente, devem ser armazenadas todas as informações que possam ser utilizadas em mais de uma auditoria e, que se refiram, em geral, ao ente jurisdicionado. Por essa razão, seu conteúdo deve ser constantemente atualizado e estar disponível para acesso amplo.

São exemplos de informações a serem armazenadas nessa pasta:



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

- a) identificação do órgão ou da entidade (nome, natureza jurídica e localização na estrutura governamental);
- b) missão institucional;
- c) legislação e normas (ato de criação, estatuto, regimento interno, portarias etc.);
- d) estrutura organizacional;
- e) áreas de atuação;
- f) rol de responsáveis da entidade e respectivos períodos de gestão;
- g) recursos humanos, distribuídos por unidades administrativas da entidade jurisdicionada;
- h) regime de contratação do pessoal (próprio, contratado, subcontratado);
- i) relatórios de auditorias internas;
- j) decisões sobre as prestações de contas dos três últimos exercícios;
- k) atas de assembleias gerais e de reuniões de diretoria ou de conselho, quando for o caso;
- l) diretrizes governamentais para a área;
- m) deficiências e falhas evidenciadas nas últimas contas, inspeções ou auditorias;
- n) orçamento e principais programas, projetos e atividades;
- o) decisões do Tribunal sobre fiscalizações realizadas na instituição;
- p) informações necessárias à avaliação do Controle Interno;
- q) relatórios de auditorias anteriores.

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

### **CAPÍTULO IV**

#### **4. PLANEJAMENTO DE AUDITORIA**

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

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

Ao planejar a auditoria, os auditores devem definir os objetivos, assim como o escopo e a metodologia para alcançá-los.

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



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

### **4.1 Finalidade**

O planejamento tem por finalidade definir questões essenciais à realização da auditoria, razão pela qual pressupõe adequado conhecimento do ramo de atividade, negócio e práticas operacionais do auditado. Processualmente, o planejamento está situado na etapa de Levantamento Preliminar de Auditoria.

O planejamento organiza-se nas seguintes etapas:

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

Os resultados do planejamento devem ser formalmente registrados por meio de um documento denominado Plano de Auditoria, no qual as questões essenciais são apresentadas. O Plano de Auditoria deverá ser levado ao conhecimento superior mediante o **Relatório do Levantamento Preliminar de Auditoria** (Anexo III deste Manual). Depois de aprovado pelos responsáveis por sua revisão (Chefes das Unidades Técnicas e Secretário Geral de Controle Externo), torna-se documento norteador dos trabalhos de auditoria e base para sua supervisão, revisão e controle pelo TCE-RO.



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

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

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

### **4.2 Conhecimento do objeto**

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

a) **apresentação**: indicação do tipo de procedimento<sup>17</sup> (auditoria de regularidade, auditoria operacional ou inspeção), do nome do órgão ou entidade, do ato administrativo que motivou a realização da auditoria (PGA, denúncia, representação etc.) e do período da sua realização;

b) **identificação do objeto**: identificação do órgão ou entidade auditada (órgão, entidade, programa, sistema, serviço etc.), do gestor responsável, dos dados orçamentários e de outros dados que se entendam como relevantes para a caracterização do objeto;

c) **contextualização**: breve histórico sobre o objeto auditado, o ambiente em que se insere, sua missão etc.; relação e descrição das fiscalizações anteriores; pontos fundamentais da denúncia, da representação ou do ato que motivou a realização da auditoria.

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

d) as atividades ou funções relacionadas, direta ou indiretamente, com o objetivo geral da auditoria, quando previamente definido;

e) os objetivos, políticas e normas, inclusive a compatibilidade com a legislação pertinente;

f) os procedimentos gerenciais, operacionais, administrativos e contábeis do objeto.

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



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

Os levantamentos são realizados no órgão auditado e mediante pesquisas nas Unidades Técnicas de Controle Externo do Tribunal, na Internet, nos sistemas do GERO e dos Municípios interligados ao Tribunal, nas pastas correntes de outras inspeções e auditorias, em pastas permanentes, em bibliotecas e em outros meios disponíveis, conforme necessário.

Recomenda-se dividir o objeto em componentes menores, tais como: unidade organizacional, funções, origem ou aplicação de recursos, natureza de despesas ou receitas etc.

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

- g) a natureza do objeto, sua missão, políticas, legislação aplicável, estrutura administrativa e linhas de responsabilidade e delegação de função;
- h) os objetivos declarados e as metas estabelecidas;
- i) os recursos (orçamentários, financeiros, humanos e materiais) colocados à disposição do administrador;
- j) as atividades operacionais e administrativas relevantes, seus controles administrativos (gerenciais) e contábeis, bem como seus sistemas (ou sistemáticas) de suporte;
- k) os produtos gerados, bens e serviços, e os respectivos quantitativos;
- l) os resultados físicos (metas) e financeiros apurados nos últimos exercícios;
- m) os critérios de avaliação de desempenho porventura utilizados pela entidade ou por outras congêneres;
- n) as influências internas e externas ao ambiente; é pertinente considerar, ainda, os interesses envolvidos que possam influir na gestão e no desempenho da entidade ou programa de governo.

As informações podem ser obtidas diretamente na entidade auditada ou relacionada ao objeto auditado e por outros meios, como na pasta permanente ou em sistema informatizado. Como fontes de informação, podem-se listar, entre outras, as seguintes:

- a) leis e regulamentos;
- b) ato de constituição;
- c) estatuto social, regimento interno ou equivalentes, organogramas etc.;
- d) atos de delegação de competência;
- e) manuais, rotinas e procedimentos;
- f) demonstrações contábeis, orçamentárias e relatórios gerenciais utilizados pela administração;
- g) entrevistas com dirigentes e gerentes;
- h) revistas especializadas e literatura técnica;
- i) publicações externas, internas e materiais de orientação;
- j) informações disponíveis na Internet;
- k) observações do ambiente de trabalho;



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

l) relatórios de auditorias anteriores, realizadas por auditores internos, externos e pelo próprio TCE-RO, bem como trabalhos de consultoria porventura existentes.

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

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

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

### **4.3 Identificação das áreas/pontos potencialmente significantes**

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

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

A identificação de áreas/pontos potencialmente significantes é dispensada em inspeções e quando o escopo da auditoria for previamente determinado. Quando a delimitação for feita por decisão plenária ou ato do Presidente, deve-se indicar a decisão/ato correspondente.

### **4.4 Definição dos interessados do Relatório de Auditoria**

Normalmente constarão, como interessados do Relatório de Auditoria, o próprio Tribunal de Contas do Estado de Rondônia e o(s) jurisdicionado(s) ao(s) qual(is) se vincula o objeto da fiscalização.



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

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

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

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

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

### **4.5 Definição do objetivo geral de auditoria**

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

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

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

### **4.6 Definição dos objetivos específicos**

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

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

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



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

- c) Os recursos materiais disponíveis são adequados e suficientes para o atendimento da demanda?

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

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

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

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

### **4.7 Delimitação do escopo**

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

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

### **4.8 Avaliação do controle interno**

#### **4.8.1 Conceito de controle interno**

Segundo a Entidade de Fiscalização Superior dos Estados Unidos, o controle interno, referido com frequência como controles administrativos em sentido amplo, inclui o plano da organização, os métodos e procedimentos adotados pela Administração para cumprir suas finalidades, objetivos e metas.

O controle interno inclui o processo de planejar, organizar, dirigir e controlar as operações do programa, assim como os sistemas para medir, informar e monitorar seu desempenho.



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

O controle interno também serve como a primeira linha de defesa para salvaguardar os ativos e prevenir e detectar erros, fraudes e violações a leis, regulamentos, cláusulas ou condições de contratos e de convênios de subvenção.<sup>18</sup>

Segundo O Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission - COSO, em sua publicação denominada “Internal Control – Integrated Framework<sup>19</sup>”, controle interno consiste em um processo conduzido pelo conselho de administração, pela administração e pelo corpo de empregados de uma organização, com a finalidade de possibilitar uma garantia razoável quanto à realização dos objetivos nas categorias a seguir identificadas:

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

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

São eles:

### **Ambiente de Controle**

É a consciência de controle da entidade, sua cultura de controle. O Ambiente de Controle é efetivo quando as pessoas da entidade sabem quais são suas responsabilidades, os limites de sua autoridade e se têm a consciência, a competência e o comprometimento de fazerem o que é correto da maneira correta. Ambiente de Controle envolve competência técnica e compromisso ético; é um fator intangível, essencial à efetividade dos controles internos.

A postura da alta administração desempenha papel determinante neste componente. Ela deve deixar claro para seus comandados quais são as políticas, os procedimentos, o Código de Ética e o Código de Conduta a serem adotados. Essas definições podem ser feitas de maneira formal ou informal; o importante é que sejam claras aos funcionários da organização. As funções principais do Controle Interno estão relacionadas ao cumprimento dos objetivos da entidade. Portanto, a existência de objetivos e metas é primordial para a existência dos controles internos. Se a entidade não tem objetivos e metas claros, não há necessidade de controles internos.

<sup>18</sup>Normas de Auditoria Governamental – Revisão 2003./.— Oficina de la Contraloría General de los Estados Unidos – GAO; Tradução de Pedro Humberto Teixeira Barretto. Revisão de Jayme Baleeiro Neto. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2005.

<sup>19</sup> Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. Internal Control – Integrated Framework. 1994



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

### **Atividade de controle**

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

### **Informação e comunicação**

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

### **Monitoramento**

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

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

O controle interno, portanto, é responsabilidade de todos.

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

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



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

### **4.8.2 Identificação e avaliação dos controles**

Nesta etapa, deve-se obter a compreensão do controle interno que seja significativa para os objetivos da auditoria e levar em consideração se procedimentos específicos de controle interno foram apropriadamente projetados e implementados.

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

A avaliação deverá considerar os seguintes quesitos:

- a) a suficiência e a pertinência dos procedimentos operacionais em relação aos objetivos da entidade ou programa;
  - b) a validade e a confiabilidade dos dados gerados e utilizados na gestão;
  - c) a conformidade com a legislação e regulamentos na obtenção e aplicação de recursos;
  - d) a salvaguarda dos recursos disponibilizados, no caso, os mecanismos de controle contra desperdícios, perdas e abusos.
- Os procedimentos de avaliação dos sistemas de controle interno são divididos em duas partes:
- e) levantamento das rotinas, funções e sistemas;
  - f) avaliação dos sistemas, quando será estabelecido o grau de confiança.

#### **4.8.2.1 Levantamento das rotinas, funções e sistemas**

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

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

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

- a) revisão das normas, rotinas e procedimentos dos setores escolhidos, caso estejam documentadas, com vistas, inclusive, a subsidiar a entrevista;
- b) entrevista com o responsável pelo setor, com o fito de:



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

- consignar, em documento de auditoria, as atividades realizadas pelo setor (caso não estejam registradas), para melhor compreendê-las e revisá-las; entre os pontos a serem documentados destacam-se:

1. documentos/informações recebidos, processados e expedidos;
2. setores inter-relacionados;
3. procedimentos realizados;
4. sistemas utilizados, informatizados ou não;

- identificar os servidores responsáveis pelas seguintes atividades:

1. autorização;
2. revisão/controle;
3. operacionalização;

- identificar, em relação aos servidores antes referidos:

1. tempo no desempenho das funções;
2. nível de instrução e treinamento;

- registrar em documento de auditoria, os pontos de controle fracos ou inexistentes;

c) realização de testes de observância objetivando confirmar se os sistemas de controle estabelecidos pela instituição em suas normas e/ou aqueles documentados na etapa anterior são de fato praticados no dia a dia, seguindo estas etapas:

- selecionar, por amostragem, um conjunto de registros, processos ou itens representativos das atividades objeto do levantamento, cuja amostra a ser utilizada deverá ser a mínima necessária à confirmação dos procedimentos praticados pelo auditado (ressalta-se que, ao longo do procedimento de auditoria, a revisão dos controles internos deve ser observada; deve-se considerar que, quanto mais relevante a área objeto do levantamento, maior deverá ser a compreensão e a confirmação dos procedimentos);



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

- identificar, na amostra selecionada, o fiel cumprimento das rotinas levantadas, registrando em documento de auditoria as ocorrências derivadas da falta de aderência ao sistema de controle em análise.

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

### **4.8.3 Avaliação do grau de confiabilidade do controle interno**

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

- a) avaliar os sistemas de controle em uso, confrontando-os com os princípios de controle interno, legislação, normas, procedimentos e rotinas, para identificar pontos fortes e fracos, em especial no que tange a:
  - definição clara de responsabilidades e competências;
  - regimes de autorização e registros capazes de assegurar um controle contábil e administrativo sobre os atos e fatos praticados pela organização;
  - zelo dos servidores no desempenho de suas funções;
  - qualidade dos recursos humanos, especificamente quanto aos aspectos técnicos (instrução e treinamento) e de responsabilidade;
  - metodologia de trabalho;
  - eficácia da aplicação das normas técnicas de contabilidade e administração;
  - qualidade e adequação dos meios e recursos utilizados;
  - eficácia dos mecanismos de aferição dos resultados;
- b) relacionar e estabelecer as causas e consequências decorrentes dos pontos fracos identificados, a amplitude e possíveis impactos (com vistas a direcionar o programa de auditoria), bem como as medidas corretivas necessárias;
- c) relacionar os pontos críticos a serem observados quando da elaboração dos procedimentos de auditoria;
- d) relacionar os pontos fortes identificados;



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

e) responder aos questionários de controle interno específicos para a área, em especial quanto aos seguintes quesitos:

- se há segregação de funções;
- se são estipulados periodicamente objetivos e metas;
- se são estabelecidos critérios de avaliação dos resultados obtidos e se esses são confrontados com os resultados esperados;
- se são observadas/estabelecidas as linhas de responsabilidade e autorização;
- se existem procedimentos de revisão e controle;
- se os servidores estão adequadamente capacitados;
- se as rotinas e os procedimentos estão adequadamente normatizados;
- se há aderência aos sistemas preestabelecidos pela administração;
- se as informações de cunho gerencial são suficientes e disponibilizadas tempestivamente;
- se as informações gerenciais são confiáveis;
- se os controles internos existentes são suficientes e adequados ao atendimento das “relações de accountability”;

f) especificar, à vista dos itens anteriores, o grau de confiança a ser depositado no controle interno avaliado, considerando as seguintes alternativas:

- controles fortes, adequados → grau de confiança alto;
- controles moderados, passíveis de aprimoramento → grau de confiança médio;
- controles fracos, inadequados → grau de confiança baixo.

Tendo por referência o preconizado pelo COSO, indicam-se, a título de ilustração, os seguintes itens de verificação<sup>20</sup>:

- em relação ao ambiente interno, avaliar, por exemplo:

20 Elaborado com base no documento: Auditoria Interna – Roteiro prático para entender os princípios do COSO - The Committee of Sponsoring Organizations of The Treadway Commission sobre CONTROLES INTERNOS, produzidos por: Por: Luiz Eduardo Alves Ferreira (redação), Alceu Norberto Valente (revisão) e Fernando Asato (revisão) [http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=contabilidade\\_internacional-coso](http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=contabilidade_internacional-coso) em 22.10.2009



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

1. se a alta administração do objeto auditado desenvolveu uma declaração corporativa de valores éticos, disseminando-a entre seu corpo funcional;
2. se os servidores/funcionários possuem a sensação de que estão sendo controlados;
3. se os servidores/funcionários conhecem suas responsabilidades e a função de seus serviços;
4. se há um plano adequado de treinamento;
5. se os servidores/funcionários sabem qual o padrão de conduta e ética a ser seguido;
6. se são tomadas as ações corretivas disciplinares devidas quando o servidor/funcionário não agir de acordo com os padrões de conduta e comportamento esperados ou de acordo com as políticas e procedimentos recomendados;

• em relação à avaliação de risco, avaliar, por exemplo:

1. se o objeto auditado tem missão definida e se as metas e objetivos estão formalizados;
2. se são conhecidos e geridos os riscos em nível de dependência e setor;
3. se são conhecidos e geridos os riscos em nível de processo;

• em relação ao ambiente de controle, avaliar, por exemplo, a existência de:

1. **alçadas** (prevenção): se existem limites determinados a um servidor/funcionário quanto à possibilidade de este aprovar valores ou assumir posições em nome do objeto auditado;

2. **autorizações** (prevenção): se o objeto auditado determina as atividades e transações que necessitam de aprovação de um supervisor para que sejam efetivadas (a aprovação de um supervisor, de forma manual ou eletrônica, significa que ele verificou e validou a atividade ou transação e assegurou que ela está em conformidade com as políticas e os procedimentos estabelecidos; os responsáveis pela autorização devem verificar a documentação pertinente, questionar itens pouco usuais e assegurar-se de que as informações necessárias à transação foram checadas, antes de darem sua autorização);

3. **conciliação** (detecção): se é realizada a confrontação da mesma informação com dados vindos de bases diferentes, adotando as ações corretivas quando necessário;

4. **revisões de desempenho** (detecção): se é realizado acompanhamento de uma atividade ou processo, para avaliação de sua adequação e/ou desempenho, em relação às metas, aos objetivos traçados e aos benchmarks, assim como o



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

acompanhamento contínuo do mercado, de forma a antecipar mudanças que possam impactar negativamente a entidade;

5. **segurança física** (prevenção e detecção): se os valores de uma entidade estão sendo protegidos contra uso, compra ou venda não autorizados (um dos melhores controles para proteger ativos é a segurança física, que compreende controle de acessos, controle de entrada e saída de funcionários e materiais, senhas para arquivos eletrônicos, callback para acessos remotos, criptografia e outros; incluem-se, neste controle, os processos de inventário dos itens mais valiosos para a entidade);

6. **segregação de funções** (prevenção): se há segregação de funções (a segregação é essencial para a efetividade dos controles internos; ela reduz tanto o risco de erros humanos quanto o risco de ações indesejadas) — contabilidade e conciliação, informação e autorização, custódia e inventário, contratação e pagamento, administração de recursos próprios e de terceiros, normatização (gerenciamento de riscos) e fiscalização (auditoria) devem estar segregadas entre funcionários;

7. **sistemas informatizados** (prevenção e detecção): se há controles feitos por sistemas informatizados, os quais se dividem em dois tipos:

- **controles gerais:** pressupõem os controles nos centros de processamento de dados e na aquisição, desenvolvimento e manutenção de programas e sistemas;

- controles de aplicativos: são existentes nos aplicativos corporativos, que têm a finalidade de garantir a integridade e a veracidade dos dados e das transações;

8. **normatização interna** (prevenção): se há definição, de maneira formal, das regras internas necessárias ao funcionamento da entidade (as normas devem ser de fácil acesso para os funcionários da organização e devem definir responsabilidades, políticas corporativas, fluxos operacionais, funções e procedimentos);

- em relação à informação e comunicação, avaliar, por exemplo:

1. se o gestor do objeto auditado, em particular as instâncias tomadoras de decisão, obtém as informações de que necessita de maneira prática e tempestiva;

2. se o gestor do objeto auditado obtém informações importantes para avaliação dos riscos internos e externos;

3. se o gestor do objeto auditado tem conseguido obter informações de desempenho, ou seja, que permitam saber se os objetivos operacionais, de informação e conformidade estão sendo atingidos;



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

4. se o gestor do objeto auditado identifica, captura, processa e comunica as informações necessárias a seus clientes e fornecedores em tempo hábil e de maneira prática.

### **4.9 Definição do perfil da equipe**

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

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

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

### **4.10 Recursos necessários**

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

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

### **4.11 Elaboração da Matriz de Planejamento**

A Matriz de Planejamento é uma esquematização das informações relevantes do planejamento e dos procedimentos de uma auditoria, com o propósito de orientar a equipe na fase de execução. É uma ferramenta de auditoria que torna o planejamento mais sistemático e dirigido, facilitando a comunicação de decisões sobre metodologia entre a equipe e os superiores hierárquicos e auxiliando na condução dos trabalhos de campo.

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

A Matriz de Planejamento é um instrumento flexível e o seu conteúdo pode ser atualizado ou modificado pela equipe, à medida que o trabalho de auditoria progride. Por



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

exemplo, a não confirmação, ao longo dos testes substantivos, das impressões iniciais quanto ao risco de auditoria poderá ensejar sua revisão.

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

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

A Matriz de Planejamento deverá conter os seguintes campos:

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

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

- a) encarregado pelos procedimentos;
- b) dias úteis para a realização do procedimento;
- c) referência ao documento de auditoria em que a realização do procedimento possa ser comprovada.

Na elaboração da Matriz de Planejamento, o primeiro passo, portanto, é a formulação das questões de auditoria. De posse dessas questões, formulam-se os possíveis achados (desvio entre o critério e a situação existente), para que, assim, possam ser obtidas as evidências que confirmem a sua ocorrência ou não. Na Matriz, esses possíveis achados serão denominados “itens de verificação”.

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



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

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

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

### **4.11.1 Objetivo geral**

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

### **4.11.2 Questões de auditoria**

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

### **4.11.3 Itens de verificação**

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

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

### **4.11.4 Identificação dos critérios de auditoria**

Os critérios de auditoria são parâmetros balizadores da avaliação das práticas administrativas e dos resultados apresentados por programas governamentais. Verificar se o critério está sendo atendido consiste na coleta de evidências de auditoria, que são as provas obtidas pela equipe para embasar suas conclusões.

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

Sempre que possível, como referência, a equipe deve utilizar práticas ou critérios de administração geralmente aceitos ou estipulados em normas e regulamentos. Na ausência desses, os critérios de auditoria serão fixados pela equipe ou buscados em fontes externas à



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

Administração. Nesse caso, será avaliada a necessidade de serem discutidos com o auditado e com especialistas, para fins de validação de sua aplicação.

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

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

### **4.11.4.1 Características dos critérios de auditoria**

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

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

Critérios eficazes e úteis respondem a duas premissas:

- são suficientemente claros no Relatório, de modo que um usuário razoavelmente informado e diligente será capaz de avaliar a extensão e



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

profundidade das conclusões e entender quaisquer restrições ou limitações sobre sua aplicabilidade;

- tornam possível um julgamento, estimativa ou medição razoavelmente coerentes.

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

### **4.11.4.2 Fontes dos critérios de auditoria**

Os critérios de auditoria podem ser obtidos das seguintes fontes:

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

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

### **4.11.4.3 Natureza dos critérios de auditoria**

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

- a) a adequação de sistemas e práticas - os sistemas devem existir e responder a riscos; ter desenhos sólidos, de conformidade com práticas normais; e operar eficientemente, fornecendo razoável segurança à administração de que riscos inerentes são gerenciados de forma apropriada;
- b) o cumprimento de autorizações - a autorização é requerida para objetivos, operações, programas e transações individualmente significativas; as despesas



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

individuais devem ser apropriadas, relacionadas com objetivos e aprovadas, e as despesas proibidas por lei não podem ser efetuadas;

c) as informações sobre responsabilidades (representação fidedigna) - as informações sobre a forma como a responsabilidade delegada foi exercida devem revelar questões significativas, de maneira que: correspondam à substância dos fatos subjacentes, tais como a existência ou ocorrência deles e sua relação com a entidade; forneçam registro completo de eventos e transações significativos; usem convenções aceitas para estimativas e medições; usem convenções aceitas para revelar e apresentar toda a informação pertinente, de forma compreensível;

d) a adequação dos resultados - a entidade deve alcançar resultados (em áreas importantes) que sejam satisfatórios quando comparados com compromissos e declarações públicas, metas gerenciais, expectativas razoáveis e organizações congêneres.

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

### **4.11.5 Informações requeridas e fontes**

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

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

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

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

### **4.11.6 Procedimentos**

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



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

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

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

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

### **4.11.7 Técnicas de auditoria**

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

- a) **exame físico:** verificação in loco da existência física de objeto ou item (ex.: contagem de estoques, constatação da existência de determinada obra, medição de obra);
- b) **confirmação formal ou circularização:** obtenção de declaração formal e isenta de pessoa independente e estranha ao órgão ou entidade objeto de auditoria; o pedido de confirmação é feito pela equipe de auditoria ao titular do órgão ou entidade sob fiscalização, o qual solicita ao destinatário, em papel timbrado, a remessa dos dados para a referida equipe e pode ser positivo ou negativo:

- **pedido de confirmação positivo:** quando é necessária resposta da pessoa de quem se quer obter confirmação formal; pode ser: branco (quando não constam valores) e preto (quando solicitada a confirmação de saldos e valores)



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

em determinada data) - ex.: solicitação de saldo de conta bancária, confirmação de bens em poder de terceiros;

- **pedido de confirmação negativo:** quando não é necessária resposta de quem se quer obter confirmação formal - a omissão de resposta é tida como confirmação;

c) **revisão analítica:** consiste na realização de análises comparativas, envolvendo o emprego de indicadores de desempenho, econômico-financeiros, quocientes, quantidades absolutas ou outros meios e objetivando avaliar o comportamento de valores significativos com vistas à identificação de situação ou tendências atípicas;

d) **exame dos documentos originais:** comprovação, por meio de documentos originais e não de cópias, da autenticidade de atos e fatos de interesse da auditoria (ex.: exame de notas fiscais, exame dos termos de contrato devidamente assinados); quem procede ao exame dos documentos originais deve atentar para:

- **autenticidade:** comprovação de que o documento é autêntico e, portanto, merece fé;

- **normalidade:** constatação de que o documento se refere a ato compatível com a atividade do órgão ou entidade;

- **aprovação:** verificação de que o documento foi assinado ou aprovado por servidor competente;

- **registro:** verificação de que o registro da ação da qual resultou o documento foi feito de modo adequado e lançado contabilmente, quando for o caso;

e) **conferência de cálculos:** verificação de que as operações matemáticas estão corretas (ex.: cálculo de juros, cálculo de proventos de aposentadoria, cálculo do preço total de etapa de obra com base em preço unitário);

f) **exame de registros:** constatação da veracidade das informações por meio de exames em livros de controle, relatórios, mapas, demonstrativos, registros informatizados etc. (ex.: verificação de registros de consumo de combustível);

g) **entrevista:** investigação por meio de perguntas e respostas (deve-se evitar questionamentos desnecessários; é recomendável que seja aplicada por quem conheça bem o órgão ou entidade sob exame; as respostas podem ser obtidas por meio de declarações formais ou informais);

h) **correlação das informações obtidas:** técnica pela qual se verifica a fidedignidade dos registros principais por meio do exame dos registros auxiliares que dão suporte àqueles ou como o uso de outras fontes de informação independentes - é empregado para obtenção de evidências de confirmação (ex.: exame do registro auxiliar de estoques ou dos registros de tombamento de bens patrimoniais);



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

- i) **observação**: exame visual que pode revelar erros e problemas - depende de argúcia, conhecimentos e experiência de quem realiza a auditoria (ex.: observação de itens obsoletos durante a contagem de estoque ou da consistência na aplicação dos princípios de contabilidade);
- j) **conciliação**: conjunto de procedimentos técnicos utilizados para comparar uma amostra do universo com diferentes fontes de informação, a fim de se certificar da igualdade entre ambas e, quando for o caso, identificar as causas das divergências constatadas. As fontes-base de confirmação podem ter origem interna ou externa;
- k) **reexecução**: envolve a execução independente pela equipe de auditoria de procedimentos ou controles que forem originalmente realizados como parte do controle interno do auditado.

### **4.11.8 Limitações**

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

### **4.11.9 Encarregado**

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

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

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

### **4.11.10 Dias úteis**

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



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

### **4.11.11 Referência**

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

### **4.12 Definição do cronograma**

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

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

Deve contemplar, no mínimo, as seguintes etapas:

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

### **4.13 Elaboração do Plano de Auditoria**

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

O Plano de Auditoria deve observar a seguinte estrutura:

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



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

### **Anexo - Matriz de Planejamento**

O Plano de Auditoria deve ser aprovado pelo Chefe da Unidade Técnica a qual está vinculada a fiscalização e pelo SGCE. Deve refletir as alterações ocorridas em qualquer fase do trabalho. Todavia, as decisões da equipe de auditoria que acarretarem alterações no objetivo geral, no período em exame e nos prazos finais do trabalho deverão ser justificadas e dependem de aprovação prévia.

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

## **CAPÍTULO V**

### **5. EXECUÇÃO DE AUDITORIAS**

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

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

Durante a execução da auditoria ou inspeção, qualquer fato relevante detectado não relacionado ao escopo daquela fiscalização deve ser comunicado ao dirigente da respectiva Unidade Técnica e este ao SGCE, o qual submeterá a matéria ao respectivo Relator para as providências cabíveis, conforme disposto no art. 75 do RI/TCE-RO.

A equipe de auditoria não deverá receber, sob nenhum pretexto, documento que trate de denúncia ou representação que não esteja contido no escopo da fiscalização em andamento. A orientação é que sejam encaminhadas diretamente ao TCE-RO pelos canais pertinentes.

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



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

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

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

### **5.1 Obtenção de evidências**

A evidência é a prova coletada, ou conjunto de provas, que permite formar convicção acerca dos itens de verificação, das questões de auditoria e do objetivo geral e deve ser adequada, relevante e razoável para, assim, subsidiar a emissão de opinião. Como tal, não deve haver dúvida quanto à afirmação feita de que o item de verificação se mostra regular ou irregular, adequado ou inadequado, verdadeiro ou falso, eficiente ou ineficiente, eficaz ou ineficaz etc., conforme o caso e a opinião manifestada.

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

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

#### **Erro, Fraude e Irregularidade**

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

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

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



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

- a) manipulação, falsificação ou alteração, em todo ou em parte, de documentos, registros e transações;
- b) supressão ou omissão de documentos, registros e transações;
- c) acréscimo de documentos, registros e transações sem comprovação;
- d) aplicação de práticas indevidas.

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

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

Identificada a ocorrência de irregularidade que apresente indícios de crime, deverá o Relatório contemplar proposição de encaminhamento da matéria ao Ministério Público do Estado de Rondônia.

### **5.2 Requisição de documentos e informações**

A requisição de documentos e informações deverá ser feita sempre por escrito mediante ofício assinado pelo presidente da equipe de fiscalização, à autoridade máxima do órgão fiscalizado.

No caso de não atendimento à solicitação, esta deverá ser reiterada nos mesmos moldes da primeira, com fixação de prazo máximo de 24 horas para atendimento e caso ainda persista a negativa, o fato deverá ser comunicado às instâncias superiores para ciência do relator, com vistas à adoção das medidas previstas no Art. 74, § 1º, do Regimento Interno do TCE-RO.

#### **5.2.1 Expediente de Requisição**

O Ofício deve conter, pelo menos, os seguintes elementos essenciais:

- a) número de identificação, sequencial, por Processo;
- b) menção expressa aos art. 39, §§ 1º e 2º, da [Lei Complementar nº 154/96](#), como fundamento legal da requisição, ou outros dispositivos que vierem a substituí-los;
- c) descrição clara e sucinta dos documentos ou informações solicitados;
- d) parágrafo no qual seja indicado que, nos casos de impossibilidade de atendimento total ou parcial da solicitação, o órgão ou a entidade auditada deve formular, por escrito e no prazo prefixado, esclarecimento fundamentado acerca do descumprimento da obrigação;



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

- e) indicação do destinatário e a quem e como deverá ser encaminhada a informação requerida;
- f) prazo assinado para o atendimento da requisição, preferencialmente estabelecido de comum acordo com preposto do órgão ou entidade sob auditoria;
- g) data de emissão;
- h) nome, matrícula e assinatura do presidente da equipe responsável pelo procedimento de controle externo.

O modelo de Ofício a ser usado para requerer documentos e informações encontra-se no Anexo V.

### **5.2.2 Certificação da entrega**

A certificação da entrega do Ofício deve ser feita mediante assinatura do destinatário na respectiva cópia (2ª via) que deve ser juntada à pasta corrente.

### **5.3 Matriz de Achados**

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

Os seguintes campos compõem a Matriz de Achados:

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

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



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

### **5.3.1 Achados de auditoria**

#### **5.3.1.1 Conceito**

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

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

#### **5.3.1.2 Requisitos básicos dos achados de auditoria**

Os achados de auditoria devem ser, simultaneamente:

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

assunto.

#### **5.3.1.3 Elementos dos achados de auditoria**

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

#### **5.3.1.4 Fatores a observar na verificação dos achados**

- a) analisar as circunstâncias do momento da ocorrência do fato e não as existentes na época da auditoria;
- b) considerar apenas as informações relevantes à análise e desprezar as que não contribuem para a compreensão do fato;
- c) submeter os achados à crítica, de modo a avaliar a consistência entre causa e efeito;
- d) examinar os achados de forma completa, para obter bases sólidas das provas de auditoria necessárias às conclusões e proposições;



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

- e) realizar estudo dos achados, se possível, por equipe multidisciplinar, de modo a serem examinados sob diversos pontos de vista;
- f) abster-se de críticas sobre decisões ou práticas de funcionários do órgão ou entidade auditada e fundar conclusões e proposições nos resultados ou efeitos das decisões tomadas ou das práticas adotadas;
- g) indicar, quando possível, os efeitos econômicos ou financeiros do ato ou fato objeto do achado.

### **5.3.1.5 Preenchimento do campo na Matriz**

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

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

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

### **5.3.2 Critérios**

Os critérios serão aqueles indicados na Matriz de Planejamento.

### **5.3.3 Análises e evidências**

As evidências são o conjunto de fatos devidamente coletados e registrados ao longo da auditoria, que se constituem em material probante. São os elementos que comprovam que a situação encontrada (condição) está ou não de acordo com os critérios. Para dar sustentação aos achados de auditoria, esses elementos devem atender aos requisitos básicos dos achados (5.3.1.2).

Algumas evidências resultam de análises de fatos, dados e informações. Nesses casos, devem ser registradas, na Matriz de Achados, as evidências e a análise que as consubstanciou.

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

Quanto à forma, as evidências podem ser classificadas em:



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

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

Quanto à fonte, as evidências podem ser classificadas em:

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

a) pelo tipo de prova que fornece, como:

- **positiva**: quando a prova obtida dá suporte à conclusão do auditor — é o tipo de prova de menor Risco Inerente;

- **negativa**: quando a conclusão do auditor decorre da não obtenção de prova positiva de que dada ocorrência/situação não se materializou, ou seja, quando a conclusão do auditor se pautou na não obtenção de provas positivas que permitissem concluir em sentido contrário ao que se objetiva avaliar (ex: conclusão pela efetividade de um controle interno teve por fundamento a não identificação de situações sugestivas de controle inadequado) — é o tipo de prova de maior Risco Inerente, portanto requer maior cuidado em sua obtenção;

b) pelo que representa:

- **prova primária**: aquela que o auditor considera suficiente, relevante e convincente à comprovação da conclusão alcançada — em dadas situações, pode até dispensar evidências adicionais;

- **prova confirmativa**: trata-se de evidência adicional que confirma a conclusão alcançada por meio da prova primária;

- **prova contraditória**: trata-se de evidência adicional que contradita a prova primária, ou seja, a rejeita - nesse caso, o auditor deverá buscar outras evidências, por meio da extensão dos testes, para confirmar ou refutar a suposta contradição.



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

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

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

### **5.3.4 Causas**

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

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

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

### **5.3.5 Efeitos**

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

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



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

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

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

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

### **5.3.8 Referências**

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

### **5.4 Boas Práticas**

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

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

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

### **5.5 Matriz de Responsabilização**

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

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



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

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

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

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

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

A Matriz de Responsabilização é composta dos seguintes campos:

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

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

### **5.5.1 Achados de Auditoria**

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



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

### **5.5.2 Irregularidade**

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

### **5.5.3 Enquadramento Legal**

Para fins de responsabilização do agente e elaboração da conclusão do relatório, deverá ser lançada a respectiva tipificação legal de cada fato tido como irregular (lançado no item anterior).

### **5.5.4 Data (ou período) de ocorrência do fato**

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

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

### **5.5.5 Responsável(eis)**

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

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

### **5.5.6 Período de exercício no cargo**

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

### **5.5.7 Conduta**

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



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

### **5.5.8 Nexo de causalidade**

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

### **5.5.9 Excludentes**

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

Entre outros, são exemplos de excludentes:

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

### **5.5.10 Proposta de encaminhamento**

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

- a) imputação de débito;
- b) sanção (multa, inabilitação, ...);
- c) afastamento do cargo;
- d) não imputação de sanção ou débito;
- e) encaminhamento para autoridade competente;
  
- f) instauração de TCE, quando não quantificado o débito;
- g) conversão dos autos em TCE, nos casos de imputação de débito e aplicação de multa proporcional ao débito.

## **CAPÍTULO VI**

### **6. RELATÓRIO DE AUDITORIA**

#### **6.1 Introdução**

O Relatório deve atender ao Manual de Redação Oficial do TCE-RO, observando os seguintes preceitos:

- a) a correção, a coesão, a clareza e a concisão são fundamentais;



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

- b) o supérfluo - adjetivações inúteis, circunlóquios e orações subordinadas desenvolvidas - deve ser evitado;
- c) os parágrafos devem ser curtos;
- d) o estilo da escrita deve ser simples;
- e) a obscuridade e as ideias desconexas devem ser evitadas;
- f) a maneira mais curta e direta de expor uma ideia é a melhor;
- g) a moderação é necessária, exageros de linguagem e ênfase desnecessária devem ser evitados;
- h) os parágrafos devem ser numerados a partir do segundo;
- i) as folhas devem ser numeradas;
- j) os anexos devem ser numerados para facilitar referências.

A redação do Relatório de Auditoria deve ser, portanto:

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



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

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

Quando a equipe de auditoria e o supervisor avaliarem que as ocorrências identificadas precisam ser saneadas de imediato e suas soluções não podem esperar, sob pena de perder a eficácia e a efetividade da auditoria, ou que a complexidade do Relatório Final poderá ensejar empecilho à celeridade processual ou constituir óbice ao adequado acompanhamento das medidas saneadoras propostas, ou, ainda, quando os trabalhos demandarem, em razão de sua peculiaridade, muito tempo para sua conclusão, a equipe e o supervisor deverão, motivadamente, representar ao Relator em cumprimento ao que estabelecem os artigos 75 e 82-A do Regimento Interno.

### **6.3 Estrutura do Relatório**

RESUMO

SUMÁRIO

#### 1. INTRODUÇÃO

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

#### 2. RESULTADOS DA AUDITORIA

- 2.1 Questão de auditoria  
tópicos não numerados
  - 2.1.1 Achado de Auditoria
    - 2.1.1.1 Critério
    - 2.1.1.2 Análises e evidências
    - 2.1.1.3 Causas
    - 2.1.1.4 Efeitos
    - 2.1.1.5 Responsabilização
  - 2.1.2 [...]
- 2.x Questão de auditoria  
[...]
- 2.y Outros achados
  - 2.y.1 Achado de Auditoria (similar à estrutura dos achados)
- 2.z Boas práticas



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

- 3. CONCLUSÃO
- 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS
- 5. PROPOSIÇÕES
- OUTROS TÓPICOS
- ANEXOS

### **6.3.1 Resumo**

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

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

O resumo pode ser assim exemplificado:

### **RESUMO**

Auditoria de regularidade determinada no item II da Decisão nº XXX/20XX (fl. XXX), no contrato às fls. XX/XX e XX/XXX, firmado pela Prefeitura do Município de xxxxxxxxxxxxxxxx, para a execução de obras de engenharia. Os tópicos abordados corresponderam aos do levantamento preliminar, quais sejam: existência de fracionamento indevido (art. 23, §§ 1º e 5º, da Lei nº 8.666/93), em prejuízo da economia de escala (QA 1 – fls. XXX/XXX) e de sobrepreço na execução de contrato (QA 2 – fls. XXX/XXX), observando-se a aderência dos processos licitatórios, contratos e procedimentos à Lei Orgânica do Município e à Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Destaca-se como principal achado, a existência de fracionamentos indevidos. Identificou-se, ainda, em determinado item, a execução de serviços em quantitativos distintos do contrato, sem a existência de termos aditivos referentes ao acréscimo observado.

### **6.3.2 Sumário**

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

### **6.3.3 Introdução**

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

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



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

A introdução contemplará, ainda, os seguintes tópicos:

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

### **6.3.4 Resultados da auditoria**

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

Cada questão de auditoria deverá ser respondida em no máximo dois parágrafos. Informações adicionais podem ser prestadas na sequência, sendo permitida a criação de tópicos adicionais e não numerados.

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

### **6.3.5 Conclusão**

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

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

1. **Auditorias de Regularidade e Inspeções que não tenham como objeto a apuração de denúncias ou representações**: Em no máximo dois parágrafos deverá conter breve síntese do que se tratou o trabalho realizado e, em seguida, guardando estrita consonância com a matriz de responsabilização (Anexo VII deste Manual), deverá ser indicado: o nome e o CPF do agente que cometeu as irregularidades; o seu cargo na data do cometimento dos atos tidos como irregulares e o período do seu efetivo exercício; a data da ação ou omissão que ensejou a irregularidade; a irregularidade propriamente dita (inclusive com valores do dano ao erário, se for o caso); a conduta do agente; o nexos de causalidade, e por fim, o item do relatório em que foi apontada a irregularidade;

2. **Inspeções que tenham como objeto a apuração de denúncias ou representações**: seguirá o mesmo roteiro descrito no item anterior, todavia, ao final da síntese e antes dos apontamentos das eventuais irregularidades encontradas ou não encontradas, deverá



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

conter as expressões “a denúncia/representação é procedente - parcialmente procedente – improcedente” (conforme o caso);

3. **Auditorias Operacionais**: Deverá também conter breve síntese sobre o trabalho desenvolvido e a seguir o rol dos achados de auditoria, tendo como foco sempre a unidade jurisdicionada e não o gestor.

### **6.3.6 Considerações finais**

Neste tópico, devem ser noticiados: os casos em que não foi possível apresentar soluções apropriadas, apontando as causas da impossibilidade e o trabalho necessário à sua formulação; os assuntos, pontos ou questões que requeiram trabalhos adicionais e que, apesar de identificados, não estavam contemplados no objetivo do trabalho ou não foram explorados por não ter sido possível ampliar o escopo para melhor avaliá-los; e outras questões julgadas pertinentes.

### **6.3.7 Proposta de encaminhamento**

A proposta de encaminhamento deverá ser extraída da Matriz de Responsabilização, conforme consta no respectivo campo do Anexo VII, e deverá conter os elementos descritos no Item 5.5.9, Capítulo V, Título II deste Manual.

### **6.3.8 Anexos**

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

## **6.4 Revisão dos trabalhos**

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

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

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



## *TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA*

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

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



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

### ANEXO I - MODELO DE DOCUMENTO DE AUDITORIA

	<b>Tribunal de Contas do Estado de Rondônia</b> Secretaria Geral de Controle Externo [Secretaria Regional de Controle Externo/Diretoria Técnica]	Fls. 1/1 PT: _____ Proc. Nº: _____
	Elaborado por: _____	Data de Elaboração: __/__/__.
Revisado por: _____	Tempo para execução dos procedimentos e seu registro nesse PT: _____ horas	
<b><u>DOCUMENTO DE AUDITORIA</u></b>		



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

### ANEXO II - MODELO DE RELATÓRIO DE LEVANTAMENTO PRÉVIO DE AUDITORIA

	<p>Tribunal de Contas do Estado de Rondônia Secretaria Geral de Controle Externo [Secretaria Regional de Controle Externo/Diretoria Técnica]</p>	<p>Proc. Nº: _____ Fls.: _____ _____ (Rubrica)</p>
<p>Memorando nº ____/____</p>		
<p>Porto Velho/RO, ____ de _____ de ____.</p>		
<p>Processo nº ____/____</p>		
<p>Jurisdicionado(a): _____</p>		
<p>Apenso(s) nº: _____</p>		
<p>Assunto: _____</p>		
<p>Ementa: Relatório de Levantamento Preliminar de Auditoria. Plano de Auditoria</p>		
<p>[VOCATIVO],</p>		
<p>Em atenção à designação de fls. XXXX apresenta-se, na sequência, para fins de análise e aprovação, o Plano de Auditoria a ser realizada no [OBJETO DE AUDITORIA], com o objetivo de [OBJETIVO GERAL DA AUDITORIA].</p>		



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA



Tribunal de Contas do Estado de Rondônia  
Secretaria Geral de Controle Externo  
[Secretaria Regional de Controle Externo/Diretoria Técnica]

Proc. Nº: \_\_\_\_\_

Fis.: \_\_\_\_\_

(Rubrica)

### PLANO DE AUDITORIA

#### 1. Apresentação

#### 2. Identificação do objeto (subtópicos a seguir poderão ser incluídos, se for necessário)

2.1. *Objeto de Auditoria*

2.2. *Campo de Atuação*

2.3. *Missão Institucional*

2.4. *Objetivos Atuais*

2.5. *Recursos Envolvidos*

2.6. *Legislação e Normas Aplicáveis*

#### 3. Contextualização

#### 4. Áreas/pontos potencialmente significantes

#### 5. Interessados no Relatório de Auditoria

#### 6. Objetivo geral da auditoria

#### 7. Objetivos específicos (Questões de Auditoria)

#### 8. Escopo



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA



Tribunal de Contas do Estado de Rondônia  
Secretaria Geral de Controle Externo  
[Secretaria Regional de Controle Externo/Diretoria Técnica]

Proc. Nº: \_\_\_\_\_

Fis.: \_\_\_\_\_

(Rubrica)

### PLANO DE AUDITORIA (cont.)

9. Resultado da avaliação do controle interno (subtópicos a seguir poderão ser incluídos, se for necessário)

9.1. Pontos Fortes

9.2. Pontos Fracos

9.3. Causa

9.4. Consequência

9.5. Amplitude

9.6. Proposta de Melhoria

10. Perfil da equipe (se for o caso)

11. Recursos necessários (se for o caso)

12. Cronograma

Anexo - Matriz de Planejamento

À superior consideração.

[nome do servidor]  
ACE – Mat. XXX

[nome do servidor]  
ACE – Mat. XXX



**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA**

Auditoria [nome da auditoria] – Proc. Nº XXXX/XX  
PT \_\_\_\_\_

**MATRIZ DE PLANEJAMENTO**

Objetivo do Trabalho: [descrever o problema da auditoria]  
OA: [primeira questão de Auditoria]

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

Data de Elaboração: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_  
Elaborado por: \_\_\_\_\_ Supervisor: \_\_\_\_\_



## TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

### ANEXO IV – MODELO DE OFÍCIO DE REQUISIÇÃO



Tribunal de Contas do Estado de Rondônia

Secretaria Geral de Controle Externo

[Secretaria Regional de Controle Externo/Diretoria Técnica]

#### OFÍCIO DE REQUISIÇÃO

[Tratamento]

[Nome do Gestor]

[Cargo do Destinatário],

Assunto: [Insira o assunto da Nota de Auditoria, ou o nome da auditoria] [n° do Processo]

Referência: Ofício n° XX/[ano] - [Presidência], de [data do ofício], em anexo.

Sr. [Cargo]

Em conformidade com o disposto no art. 39, “caput”, c/c art. 86, inciso II, da Lei Complementar nº 154/96, Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Rondônia, e tendo em vista instrução do Processo em referência, solicitamos:

1. [Primeiro Pedido]
2. [Segundo Pedido]
3. ...

Cumpre-nos lembrar a [Tratamento] que a execução do trabalho está condicionada a prazos, o que nos impõe estabelecer a data de \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_ para o atendimento da solicitação, com a observação de que, no caso da impossibilidade de cumprimento da presente solicitação, seja formulada, por escrito, justificativa fundamentada no prazo acima referido.

Esclarecemos, ainda, que os nossos telefones para contato são xxxx-xxxx, xxxx-xxxx e xxxx-xxxx

[Fecho]

[município de execução da auditoria]-RO, \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_.

[Nome do Servidor]

ACE - Mat xxx

Presidente da Equipe de Auditoria/Inspeção



# TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

## ANEXO V - MATRIZ DE ACHADOS

Tribunal de Contas do Estado de Rondônia		Auditoria [Objeto da auditoria] – Proc. Nº XXXX/XX				
CA 2: [primeira questão de Auditoria]		MATRIZ DE ACHADOS				
Ref.	Achados de Auditoria	Critérios	Análises e Evidências	Causas	Efeitos	Referência
AL.1						
AL.2						
AL.n						

PT \_\_\_\_\_

Data da Elaboração: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

Elaborado por: \_\_\_\_\_

Supervisão: \_\_\_\_\_



# TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE RONDÔNIA

## ANEXO VI – MATRIZ DE RESPONSABILIZAÇÃO

PT \_\_\_\_\_

**MATRIZ DE RESPONSABILIZAÇÃO**

Ref.	Achados de Auditoria	Irregularidade	Enquadramento Legal	Data ou período da ocorrência do fato	Responsável(veis)	Período de exercício do Cargo	Condutas	Nexo de causalidade	Excludentes	Proposta de Encaminhamento
R.1.1										
R.1.2										
R.1.n										

Data da Elaboração: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

Elaborado por: \_\_\_\_\_

Supervisão: \_\_\_\_\_

Auditoria [Objeto da auditoria] – Proc. nº XXXX/XX

Tribunal de Contas do Estado de Rondônia