

**RESOLUÇÃO NORMATIVA N° 9/2024**

INSTITUI O MANUAL DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL - MAG DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE ALAGOAS - TCE-AL, E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS.

**O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE ALAGOAS,** no uso de suas atribuições constitucionais e legais, nos termos do Art. 3º da Lei Estadual nº 8.790, de 29 de dezembro de 2022 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas),

*Considerando* a necessidade de promover a permanente adequação às modernas práticas de auditoria e o aperfeiçoamento dos mecanismos fiscalizatórios desta Corte de Contas;

*Considerando* que as ações de fiscalizações realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Alagoas - TCE-AL devem observar as normas internacionais e nacionais aplicáveis às auditorias públicas;

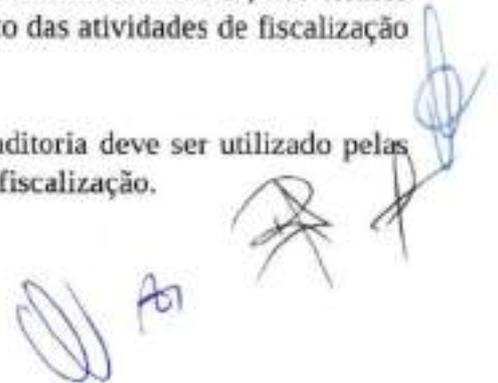
*Considerando* a necessidade de alinhar os métodos e técnicas de trabalho do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas ao preconizado pelas entidades internacionais de auditoria e garantir a uniformidade de procedimentos fiscalizatórios em nível nacional; e

*Considerando* que as normas e orientações profissionais são essenciais para a credibilidade, a qualidade e o profissionalismo da auditoria e demais mecanismos de fiscalização do setor público,

**RESOLVE:**

**Art. 1º** Instituir o Manual de Auditoria Governamental -MAG, nos termos do Anexo Único a esta Resolução, a ser observado no âmbito das atividades de fiscalização realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Alagoas.

**Parágrafo Único.** O presente manual de auditoria deve ser utilizado pelas unidades técnicas de controle externo em suas atividades de fiscalização.



**ESTADO DE ALAGOAS**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**

**GABINETE DA PRESIDÊNCIA**

**Art. 2º** Adotar como Norma Geral de Auditoria do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas:

**I** – As Normas de Auditoria Governamental – NAG, expedidas conjuntamente pela Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil – Atricon e o Instituto Rui Barbosa – IRB; e

**II** – As Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público – NBASP, Grupos 1, 2 e 3, expedidas pelo Instituto Rui Barbosa – IRB.

**Parágrafo Único.** Na existência de divergências e incompatibilidades entre as normas indicadas neste artigo, devem prevalecer as disposições das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público – NBASP.

**Art. 3º** O Manual de Auditoria Governamental - MAG ficará à disposição para consulta na *intranet* e no *site* do TCE/AL.

**Art. 4º** Os demais manuais e boletins relacionados à definição de procedimentos fiscalizatórios serão elaborados pela unidade superior de controle externo, a Diretoria de Coordenação de Técnicos - DCT ou qualquer outro órgão que venha a substituí-la na estrutura organizacional do TCE-AL, que possua as funções de planejar, organizar, dirigir e controlar as atividades e projetos de controle externo."

**Art. 5º** Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

**Art. 6º** Revogam-se as disposições em contrário.

Sala das Sessões do Plenário do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas, em Maceió, 29 de outubro de 2024.



**FERNANDO RIBEIRO TOLEDO**  
Conselheiro – Presidente



**OTÁVIO LESSA DE GERALDO SANTOS**  
Conselheiro – Vice-presidente



**ESTADO DE ALAGOAS**  
**TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO**

**GABINETE DA PRESIDÊNCIA**



**ROSA MARIA RIBEIRO DE ALBUQUERQUE**  
Conselheira



**MARIA CLEIDE COSTA BESERRA**  
Conselheira



**ANSELMO ROBERTO DE ALMEIDA BRITO**  
Conselheiro

**RODRIGO SIQUEIRA CAVALCANTE**  
Conselheiro - Ausente

**RENATA PEREIRA PIRES CALHEIROS**  
Conselheira - Ausente

Sessões:

1ª leitura: 15/10/2024;  
2ª leitura: 22/10/2024; e  
Aprovada: 29/10/2024.

Publicada no DO-e/TCE de 30/10/2024.

RN nº 9/2024.



**TCE-AL**  
Tribunal de Contas de Alagoas



---

# **MANUAL DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL**

---

**DIRETORIA DE COORDENAÇÃO DE TÉCNICOS – DCT**

# **MANUAL DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL**

## **PRODUÇÃO DE CONTEÚDO TÉCNICO:**

Ercole Brandimarte / DCT – Coordenação

Lilian Santiago Leite / DCT – Agente de Controle Externo

## **PROJETO GRÁFICO E DIAGRAMAÇÃO**

Diretoria de Coordenação de Técnicos

## **TRIBUNAL PLENO**

**Conselheiro Presidente:** Fernando Ribeiro Toledo

**Conselheiro Vice-Presidente:** Otávio Lessa de Geraldo Santos

**Conselheira Diretora da Escola de Contas Públicas:** Maria Cleide Costa Beserra

**Conselheira Ouvidora:** Rosa Maria Ribeiro de Albuquerque

**Conselheiro Corregedor Geral:** Rodrigo Siqueira Cavalcante

**Conselheiro Anselmo Roberto de Almeida Brito**

**Conselheira Renata Pereira Pires Calheiros**

## **CONSELHEIROS SUBSTITUTOS**

**Conselheira-Substituta Ana Raquel Ribeiro Sampaio**

**Conselheiro-Substituto Alberto Pires Alves de Abreu**

**Conselheiro-Substituto Sérgio Ricardo Maciel**

## **MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS**

**Procurador-Geral Enio Andrade Pimenta**

**Subprocurador-Geral Ricardo Schneider Rodrigues**

**Corregedor-Geral Rafael Rodrigues de Alcântara**

**Ouvidor-Geral Pedro Barbosa Neto**

**Corregedor-Substituto Gustavo Henrique Albuquerque Santos**

**Ouvidora-Substituta Stella de Barros Lima Méro Cavalcante**

## **DIRETOR GERAL**

**Daniel Raymundo de Mendonça Bernardes**

## **DIRETORIA DE COORDENAÇÃO DE TÉCNICOS**

**Ercole Brandimarte – Diretor**

**Lilian Santiago Leite – Agente de Controle Externo**

## **DIRETORIAS TÉCNICAS**

**Anne Crystine Cardoso Nunes Brandão César (DFAFOE)**

**Carlos Gilberto de Andrade Lyra Neto (DFASEMF)**

**Daniel Araújo Pereira (ENGENHARIA)**

**Leonel Chacon Assuncao Neto (DIMOP)**

**Paulo Rocha Mota (DFAFOM)**

## **I. APRESENTAÇÃO**

O Tribunal de Contas do Estado de Alagoas (TCE/AL) tem a satisfação de apresentar o Manual de Auditoria Governamental (MAG), um instrumento técnico de fundamental importância para o aprimoramento do controle externo em nosso Estado.

O documento foi elaborado com rigor técnico, fundamentado nas melhores práticas internacionais e nacionais. Ele estabelece um marco referencial para a condução de auditorias e fiscalizações no âmbito da administração pública alagoana, alinhando-se às Normas Internacionais das Entidades de Fiscalização Superiores (ISSAI) e às Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP).

O MAG garante a padronização e a qualidade dos trabalhos técnicos realizados pelo TCE/AL, contribuindo para a otimização de recursos e a melhoria da gestão pública. Espera-se que sua publicação confira maior uniformidade e qualidade aos processos fiscalizatórios, otimizando o trabalho dos auditores e elevando a confiabilidade dos resultados.

A combinação do Manual com a expertise dos profissionais de auditoria governamental do TCE/AL é um prenúncio de resultados ainda mais positivos para o controle externo em Alagoas. Através da aplicação rigorosa das melhores práticas, o Tribunal estará mais bem equipado para assegurar a correta aplicação dos recursos públicos, o bom funcionamento da administração pública e a proteção do patrimônio público.

Com a publicação deste Manual de Auditoria Governamental, o TCE/AL reafirma seu compromisso com a sociedade, demonstrando sua atuação proativa na defesa do erário e na promoção da boa governança. Este instrumento contribuirá significativamente para o desenvolvimento de um Estado mais justo, transparente e eficiente quando incorporado às rotinas de trabalho do Controle Externo do Tribunal.

**Fernando Ribeiro Toledo**  
Conselheiro Presidente

**2. SUMÁRIO**

1.	APRESENTAÇÃO.....	1
2.	SUMÁRIO.....	2
3.	INTRODUÇÃO.....	5
4.	OBJETIVOS E CONTEÚDO DO MANUAL.....	8
5.	AUDITORIA GOVERNAMENTAL.....	9
5.1.	CONCEITO E OBJETIVOS.....	9
5.2.	FASES DA AUDITORIA GOVERNAMENTAL.....	10
6.	TIPOS DE AUDITORIA.....	11
6.1.	QUANTO À PREVISIBILIDADE.....	11
6.2.	QUANTO AO MOMENTO DO CONTROLE.....	11
6.3.	INSTRUMENTOS DE FISCALIZAÇÃO.....	12
6.4.	AUDITORIAS COMBINANDO ELEMENTOS DE CONFORMIDADE, FINANCEIRA OU OPERACIONAL.....	15
7.	EQUIPE DE AUDITORIA.....	15
7.1.	DEFINIÇÃO DA EQUIPE DE AUDITORIA.....	15
7.2.	INDICAÇÃO DA EQUIPE.....	17
7.3.	DESIGNAÇÃO E APRESENTAÇÃO FORMAL DA EQUIPE.....	18
7.4.	LIDERANÇA DA EQUIPE.....	19
7.5.	SUPERVISÃO DOS TRABALHOS DA EQUIPE.....	19
7.6.	PERFIL DO SUPERVISOR.....	21
7.7.	REVISÃO DOS TRABALHOS DA EQUIPE DE AUDITORIA.....	21
8.	DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA.....	21
8.1.	CONCEITO.....	21
8.2.	OBJETIVOS.....	22
8.3.	ELABORAÇÃO.....	22
8.4.	CONTEÚDO.....	23
8.5.	TIPOS DE DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA.....	24
8.6.	DESTINAÇÃO E GUARDA DA DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA.....	26
8.7.	CONFIDENCIALIDADE DA DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA.....	26
8.8.	PADRÕES DE DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA.....	26
9.	PROCEDIMENTOS E TÉCNICAS DE AUDITORIA.....	27
9.1.	COMPARAÇÃO DE LIVROS E REGISTROS.....	28
9.2.	CONCILIAÇÃO.....	28
9.3.	CONFERÊNCIA DOS CÁLCULOS.....	28
9.4.	CONFIRMAÇÃO EXTERNA OU CIRCULARIZAÇÃO.....	28
9.5.	CRUZAMENTO ELETRÔNICO DE DADOS.....	29
9.6.	ENTREVISTA OU INDAGAÇÃO ORAL.....	29
9.7.	EXAME DOCUMENTAL OU ANÁLISE DOCUMENTAL.....	30
9.8.	EXTRAÇÃO E ANÁLISE DE DADOS.....	30
9.9.	INDAGAÇÃO ESCRITA.....	30
9.10.	INSPEÇÃO FÍSICA OU EXAME FÍSICO.....	30
9.11.	MAPEAMENTO DE PROCESSOS.....	31
9.12.	OBSERVAÇÃO DIRETA.....	31

9.13.	RECÁLCULO OU CONFERÊNCIA DE CÁLCULOS.....	31
9.14.	REEXECUÇÃO .....	32
9.15.	REVISÃO ANALÍTICA .....	32
9.16.	REVISÃO DE CONTAS.....	32
9.17.	OUTRAS TÉCNICAS.....	32
10.	CONCEITO E FASES DA AUDITORIA .....	34
11.	PLANEJAMENTO DE AUDITORIA.....	34
11.1.	CONCEITO E OBJETIVO.....	34
11.2.	ASPECTOS ESTRATÉGICOS .....	34
11.3.	ASPECTOS OPERACIONAIS .....	35
11.4.	CARACTERÍSTICAS E ATIVIDADES DO PLANEJAMENTO.....	36
11.5.	ANÁLISE PRELIMINAR DO OBJETO DE AUDITORIA .....	36
11.6.	IDENTIFICAÇÃO DO OBJETIVO E DO ESCOPO DA AUDITORIA .....	37
11.7.	ELABORAÇÃO DA MATRIZ DE PLANEJAMENTO.....	37
11.8.	VALIDAÇÃO DA MATRIZ DE PLANEJAMENTO .....	39
11.9.	ELABORAÇÃO DO PLANO DE AUDITORIA .....	39
12.	EXECUÇÃO DE AUDITORIAS .....	40
12.1.	REUNIÃO DE APRESENTAÇÃO.....	40
12.2.	SOLICITAÇÃO DE DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES .....	41
12.3.	APLICAÇÃO DE TÉCNICAS DE AUDITORIA.....	41
12.4.	ACHADOS DE AUDITORIA.....	42
12.5.	CRITÉRIOS (O QUE DEVERIA SER) .....	42
12.6.	CONDIÇÃO OU SITUAÇÃO ENCONTRADA (O QUE É) .....	43
12.7.	CAUSAS (POR QUE OCORREU).....	43
12.8.	EFEITOS (DIFERENÇA ENTRE O QUE É E O QUE DEVERIA SER) .....	44
12.9.	OBTENÇÃO DE EVIDÊNCIAS DO ACHADO DE AUDITORIA.....	44
12.10.	PROPOSTAS DE ENCAMINHAMENTO .....	46
12.11.	MATRIZ DE ACHADOS .....	46
12.12.	DISCUSSÃO DA MATRIZ DE ACHADOS COM O GESTOR.....	51
13.	REQUERIMENTO DE INFORMAÇÕES.....	52
14.	RESPONSABILIZAÇÃO.....	52
15.	REUNIÃO DE ENCERRAMENTO.....	54
16.	COMUNICAÇÃO COM O AUDITADO.....	54
17.	RELATÓRIO DE AUDITORIA.....	55
17.1.	REQUISITOS DE QUALIDADE .....	56
17.2.	ESTRUTURA E CONTEÚDO.....	58
17.3.	ELEMENTOS OPCIONAIS DO RELATÓRIO .....	63
17.4.	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	64
18.	PAPÉIS DE TRABALHO .....	64
19.	MONITORAMENTO.....	65
20.	PLANO DE AÇÃO.....	67
21.	PLANO ANUAL DAS AUDITORIAS DO TCE/AL .....	67
22.	BIBLIOGRAFIA.....	69

**LISTA DE SIGLAS**

ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas.
ATRICON	Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil.
CD-ROM	Disc Read Only Memory.
DCT	Diretoria de Coordenação de Técnicos.
DOE	Diário Oficial Eletrônico.
DVD-ROM	Digital Versatile Disc - Read Only Memory.
EFS	Entidade de Fiscalização Superior.
IFPP	Framework of Professional Pronouncements (IFPP).
INTOSAI	Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (International Organization of Supreme Audit Institutions).
ISSAI	Norma Internacional de Auditoria das Entidades de Fiscalização Superior (International Standards of Supreme Audit Institutions).
MAG	Manual de Auditoria Governamental.
NAG	Normas de Auditoria Governamental aplicáveis ao Controle Externo.
NBASP	Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público.
PAF	Plano Anual de Fiscalização.
PAT	Plano Anual de Trabalho.
PDF	Formato Portátil de Documento, em português.
RECI	Riscos, Eventos, Causas e Impactos.
SWOT	Strengths (forças), Weaknesses (fraquezas), Opportunities (oportunidades) e Threats (ameaças). Corresponde à sigla FOFA em português.
TC	Tribunal de Contas.
TCE/AL	Tribunal de Contas do Estado de Alagoas.
TCE/BA	Tribunal de Contas do Estado da Bahia.
TCE/ES	Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo.
TCE/MG	Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais.
TCE/PR	Tribunal de Contas do Estado do Paraná.
TCDF	Tribunal de Contas do Distrito Federal.
TCU	Tribunal de Contas da União.

### 3. INTRODUÇÃO

O presente Manual de Auditoria Governamental do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas (TCE/AL) representa um marco na busca incessante do Tribunal pela excelência na fiscalização dos recursos públicos. Ele consolida as melhores práticas em auditoria pública, assegurando a qualidade, a padronização e a eficiência dos trabalhos de controle externo, em consonância com os princípios da legalidade, economicidade, eficiência, impessoalidade, moralidade, publicidade e responsabilidade.

O Manual está em conformidade com as Normas Internacionais das Entidades de Fiscalização Superiores (ISSAI), emitidas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), e com as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP).

As NBASPs são organizadas em três grupos principais, seguindo a Estrutura de Pronunciamentos da INTOSAI (IFPP), que permite uma organização clara e hierárquica das normas, facilitando sua aplicação e compreensão pelos profissionais do setor:

- **Grupo 1: Princípios institucionais (INTOSAI-P):** fundamentos e bases que se aplicam à estruturação das entidades fiscalizadoras em geral e dos Tribunais de Contas em particular.
- **Grupo 2: Princípios e requisitos aplicáveis às atividades de controle (INTOSSAI-ISSAI):** diretrizes obrigatórias para planejamento, execução de ações de controle e elaboração dos relatórios de auditoria.
- **Grupo 3: Orientações aplicáveis às atividades de controle (INTOSSAI-GUID):** guias não obrigatórios baseados nos princípios do Grupo 2 e incluem orientações para diversos tipos de auditoria e competências profissionais.

Para garantir um caráter técnico e prático ao Manual, trechos de documentos referenciados foram utilizados sem menção explícita da fonte. No entanto, todas as fontes utilizadas estão devidamente referenciadas em uma seção específica.

O Manual aplica-se às auditorias e, também, aos demais instrumentos de fiscalização do TCE/AL, como levantamentos, inspeções, acompanhamentos, monitoramentos e visitas técnicas. As diretrizes aqui presentes visam garantir a qualidade das auditorias governamentais em todas as suas etapas, desde o planejamento e execução dos trabalhos até o desenvolvimento dos achados e a imputação de responsabilidade aos jurisdicionados.

Aspectos procedimentais e operacionais das auditorias governamentais serão objeto de regulamentação específica por meio de guias gerais, portarias ou resoluções.

O Manual de Auditoria Governamental do TCE/AL é um instrumento essencial para o aprimoramento da gestão pública em Alagoas. Através da aplicação rigorosa das melhores práticas em auditoria, o Tribunal estará mais bem equipado para assegurar a correta aplicação dos recursos públicos, o bom funcionamento da administração pública e a proteção do patrimônio público.

Para fins do disposto neste manual, considera-se:

- a. **“unidade superior de controle externo”**, a Diretoria de Coordenação de Técnicos (DCT) ou qualquer outro órgão que venha a substituí-la na estrutura organizacional do TCE/AL, que possua as funções de planejar, organizar, dirigir e controlar as atividades e projetos de controle externo em nível estratégico, tático e operacional, além de coordenar as fiscalizações nas entidades jurisdicionadas sob a jurisdição do Tribunal; e
- b. **“unidade técnica de controle externo”**, as diretorias técnicas que possuem, no âmbito do TCE/AL, a função fiscalizadora, realizando auditorias, monitoramentos, acompanhamentos, inspeções, levantamentos e visitas técnicas;

O termo “Programa de Auditoria” se refere ao planejamento anual das atividades de auditoria e “Plano de Auditoria”, mais especificamente, à elaboração do planejamento de cada auditoria específica, objetivando a execução de seu objeto e preparação do respectivo relatório.

Este Manual de Auditoria Governamental visa estabelecer um guia essencial para os profissionais de auditoria governamental, com o propósito de auxiliar e orientar no exercício de suas atividades, fornecer critérios para a realização e supervisão das auditorias, e proporcionar parâmetros para a avaliação da qualidade dos resultados obtidos.

A auditoria do setor público deve ser realizada por profissionais de auditoria governamental, por intermédio de levantamentos de informações, análises imparciais, avaliações independentes e apresentação de informações seguras, devidamente consubstanciadas em evidências, segundo os critérios de legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade, ética, transparência e proteção do meio ambiente, além de observar a probidade administrativa e a responsabilidade social dos gestores da coisa pública (NAG 1102.1).

Para fins deste manual, em alinhamento com as “Normas de Auditoria Governamental – NAGs Aplicáveis ao Controle Externo Brasileiro” (2011) entende-se como “profissional de auditoria governamental” o servidor público do quadro permanente do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas, devidamente capacitado para a realização de auditorias governamentais, nas suas áreas de atuação e que exerce função típica de Estado<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> 1119 - PROFISSIONAL DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL: servidor público do quadro permanente do TC, devidamente capacitado para a realização de auditorias governamentais, nas suas áreas de atuação. Exerce função típica de Estado. (NAG 1000 / NORMAS GERAIS / 1100 – Conceitos Básicos)

#### 4. OBJETIVOS E CONTEÚDO DO MANUAL

O presente Manual de Auditoria Governamental é o documento normativo fundamental que define as políticas e as orientações para o exercício da auditoria governamental no âmbito do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas. Seus objetivos são:

- ✓ orientar quanto aos métodos, técnicas e procedimentos que a auditoria governamental requer, com o propósito de uniformizar o trabalho dos auditores e promover um maior grau de eficiência, eficácia, efetividade e economicidade no desenvolvimento da auditoria governamental em seu conjunto, a fim de garantir que o trabalho e seus resultados sejam de alta qualidade;
- ✓ determinar os critérios básicos que possibilitem o controle de qualidade da auditoria que os auditores de controle externo executam;
- ✓ a realização de auditorias em consonância com as normas de auditoria governamental aprovadas pela Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON) e emanadas pela INTOSAI, buscando adequar as auditorias do TCE/AL às melhores práticas e vinculá-las a estas normas; e
- ✓ proporcionar um importante texto de orientação para os auditores, bem como oferecer uma estrutura de apoio a fim de cumprir suas funções de modo eficiente e eficaz.
- ✓ Na preparação do presente Manual foram utilizados os seguintes critérios e fundamentos:
  - a. Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) – Nível 1 da ATRICON
  - b. Normas de Auditoria Governamental (NAG) da ATRICON Aplicáveis ao Controle Externo Brasileiro
  - c. Normas Internacionais das Entidades de Fiscalização Superior (ISSAIs, sigla em inglês) aprovadas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, sigla em inglês):
    - ISSAIs de nível 1 (Declaração de Lima);
    - ISSAIs de nível 2 que dispõe sobre os requisitos prévios para o adequado funcionamento das Entidade Fiscalizadora Superior (EFS) e conduta profissional;
    - ISSAIs de nível 3 que definem os Princípios Fundamentais para a realização de auditorias de entidades públicas; e
    - ISSAIs de nível 4 que tratam das Diretrizes de Auditoria.

De acordo com as ISSAI, o papel do auditor é exercido pelo titular da EFS e pelas pessoas a quem é delegada a tarefa de conduzir auditorias (ISSAI 100/25).

Especificamente para os efeitos do MAG, consideram-se aptos às atividades fiscalizatórias os profissionais do quadro permanente do TCE-AL que atuem diretamente na atividade-fim de controle externo, em conformidade com suas atribuições legais, e que estarão sujeitos às orientações e determinações estabelecidas neste manual.

Os auditores têm responsabilidades de supervisão atribuídas aos níveis gerenciais. Portanto, as normas devem ser interpretadas considerando esses desenhos institucionais, os agentes envolvidos e suas competências.

O Auditor-Líder refere-se ao membro da equipe de auditoria com perfil e competências necessários à liderança e coordenação dos trabalhos.

O texto do presente Manual se encontra organizado em itens, subitens e parágrafos numerados objetivando permitir sua organização e atualização, sempre que necessário.

Em alguns parágrafos deste Manual foi feita referência às normas que consubstanciaram este estudo objetivando facilitar eventuais consultas e possíveis atualizações. Esta referência, contudo, não implica necessariamente em uma transcrição literal da norma.

No início é apresentado um índice geral que identifica as partes que se encontram disponíveis para o leitor. Ao fim é apresentado um glossário de termos utilizados neste estudo e que se consideram importantes para os usuários deste Manual.

A bibliografia utilizada é apresentada ao final com uma referência geral de todos os textos, manuais e artigos consultados.

O termo “auditor(es)” e “profissional(is) de auditoria” muitas vezes são utilizados como sinônimos ao longo do texto.

## **5. AUDITORIA GOVERNAMENTAL**

### **5.1. CONCEITO E OBJETIVOS**

1. A auditoria governamental pode ser definida como um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidências para determinar se as informações ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios aplicáveis (NBASP 100-18).
2. A auditoria no setor público desempenha um papel fundamental na promoção da boa governança. Ela fornece avaliações independentes e objetivas sobre diversos aspectos da administração pública, incluindo a gestão de recursos, o desempenho de políticas, a eficácia de programas e a eficiência das operações governamentais.
3. Suas informações são essenciais para garantir transparência, responsabilidade e eficiência na condução dos assuntos públicos, contribuindo assim para o aprimoramento contínuo da gestão governamental e para o fortalecimento da confiança da sociedade nas instituições públicas.

## 5.2. FASES DA AUDITORIA GOVERNAMENTAL

---

4. O **planejamento** é a fase inicial da auditoria governamental, onde se define o escopo, a metodologia e os recursos necessários para a realização do trabalho. Nessa etapa crucial, os auditores:
  - **Definem o objeto da auditoria:** estabelecem o que será auditado, como programas, projetos, órgãos ou entidades governamentais.
  - **Identificam os riscos:** analisam os potenciais problemas que podem ser encontrados durante a auditoria.
  - **Elaboram o plano de trabalho:** detalham as atividades a serem realizadas, prazos, responsáveis e recursos necessários.
  - **Constituem a equipe de auditoria:** selecionam os profissionais com as competências adequadas para cada tarefa.
  - **Estabelecem os critérios de auditoria:** definem os parâmetros que serão utilizados para avaliar a gestão dos recursos públicos.
  - **Comunicam o início da auditoria:** informam aos órgãos ou entidades a serem auditados sobre o início dos trabalhos.
5. O planejamento é a etapa mais importante e abrangente do processo de auditoria. Ele serve como alicerce para todas as atividades subsequentes, influenciando diretamente a execução, a conclusão e o controle de qualidade dos trabalhos.
6. É um processo dinâmico e, à medida que novas informações são obtidas, pode ser necessário revisá-lo para garantir que permaneça alinhado aos objetivos da auditoria. É essencial considerar no planejamento as limitações inerentes ao objeto ou à entidade auditada, bem como a disponibilidade de recursos humanos, materiais e temporais.
7. Deve ser precedido por um diagnóstico situacional minucioso, visando compreender efetivamente a realidade física e operacional da entidade auditada.
8. Durante o planejamento, são mapeadas as principais características do objeto a ser auditado, identificados os riscos potenciais, definida a estratégia metodológica, e estimados os recursos, custos e prazos necessários. Esses elementos orientarão a equipe de auditoria na identificação de possíveis achados.
9. Para que os achados sejam devidamente evidenciados e tratados, é fundamental estabelecer a natureza, oportunidade e extensão dos exames, considerando aspectos de relevância e materialidade. Além disso, devem ser definidos prazos específicos para cada atividade, garantindo assim uma execução eficiente e eficaz da auditoria.
10. A fase de **execução** representa o núcleo da auditoria governamental, caracterizada pela coleta sistemática de evidências e pela aplicação de procedimentos técnicos para verificar a conformidade das operações auditadas com os critérios de auditoria estabelecidos.

11. O **relatório** é o documento final da auditoria governamental, onde os auditores apresentam os resultados do trabalho e emitem conclusões e recomendações. O relatório deve ser claro, conciso, objetivo e fundamentado nas evidências coletadas.
12. O **monitoramento** é a fase final da auditoria governamental, onde se verifica se as propostas de encaminhamentos emitidas no relatório foram implementadas pelos órgãos ou entidades auditadas, em especial as determinações e a confecção de plano de ação pelo jurisdicionado.

## 6. TIPOS DE AUDITORIA

### 6.1. QUANTO À PREVISIBILIDADE

---

#### 6.1.1. Auditorias programadas ou ordinárias

13. São aquelas previstas no Plano Anual de Fiscalização (PAF) e detalhadas no Plano Anual de Trabalho (PAT), aprovados pelo plenário do TCE/AL.

#### 6.1.2. Auditorias não programadas ou extraordinárias

14. Não se encontram previstas no PAF e PAT, podendo ser solicitadas, conforme resolução normativa<sup>2</sup> que trata da matéria.

### 6.2. QUANTO AO MOMENTO DO CONTROLE

---

15. As auditorias governamentais no TCE/AL, quanto ao momento do exercício do controle, podem ser *a priori*, concomitantes ou *a posteriori*.

#### 6.2.1. A priori

16. O controle prévio ou a priori consiste na análise antecipada de atos administrativos relacionados a despesas públicas, como a fase de planejamento da licitação, o edital e a minuta contratual. O objetivo dessa análise é verificar a legalidade, legitimidade e economicidade desses atos, bem como sua conformidade com as normas e procedimentos estabelecidos.
17. Além disso, os manuais e cartilhas também podem ser considerados produtos do controle prévio exercido pelos Tribunais de Contas no exercício de sua função pedagógica.

#### 6.2.2. Concomitante

1. É a auditoria efetuada no decurso de uma situação/ato, acompanhando a sua realização, visando, entre outros, o(a):
  - a. Acompanhamento tempestivo das licitações e convênios;
  - b. Fiscalização tempestiva de obras;
  - c. Acompanhamento tempestivo dos concursos públicos;

---

<sup>2</sup> RN nº 06/2024, que “institui normas para a propositura do Plano Anual de Fiscalização (PAF) e do Plano Anual de Trabalho (PAT) do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas, e dá outras providências”.

- d. Adoção de medidas cautelares (com oportuna apreciação do mérito);
  - e. Realização de inspeções in loco dentro do exercício; e
  - f. Acompanhamento dos limites e demonstrativos da Lei de Responsabilidade Fiscal e outros normativos legais.
2. O controle concomitante de atos de gestão, políticas públicas ou outros objetos de auditoria pode se dar pela sua verificação, dentro do seu período de vigência ou ocorrência, por meio de qualquer dos instrumentos de auditoria relacionados nesse Manual.

### **6.2.3. A posteriori**

- 3. Ocorre após a conclusão do ato, cujo objetivo é corrigir, desfazer ou apenas confirmar o ato já praticado.
- 4. É aquele realizado após a conclusão dos atos que integram o seu objeto, verificando-os segundo os critérios aplicáveis, inclusive a própria validade desses atos.

## **6.3. INSTRUMENTOS DE FISCALIZAÇÃO**

---

- 5. São instrumentos de fiscalização adotados pelo TCE/AL na execução de sua missão constitucional as auditorias, os levantamentos, as inspeções, os acompanhamentos, os monitoramentos e as visitas técnicas.

### **6.3.1. Auditoria**

- 6. A auditoria é um instrumento de fiscalização que examina a legalidade e legitimidade dos atos de gestão em aspectos contábeis, financeiros, orçamentários e patrimoniais, além de avaliar os resultados de ações, programas e projetos governamentais. Seu objetivo é verificar os efeitos dessas iniciativas na sociedade, identificar oportunidades de melhoria e buscar eficiência, eficácia, economicidade e efetividade na gestão pública.
- 7. Em relação às auditorias, o TCE/AL adota basicamente a divisão preconizada pelos itens 22, 23 e 30 da ISSAI 100 e o Princípio 2 da NBASP12, e os três tipos principais de auditoria do setor público são:

#### **6.3.1.1. Auditoria Financeira**

- 8. A auditoria financeira visa a determinar se a informação financeira de órgãos e entidades é apresentada em conformidade com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicável, objetivando, também, a operacionalização da correta prestação de contas. Isso é alcançado obtendo-se evidência de auditoria suficiente e apropriada para permitir ao auditor expressar uma opinião quanto a estarem as informações financeiras livres de distorções relevantes devido a fraude ou erro (NBASP 100-22).

9. O objeto de uma auditoria financeira é avaliar/aferir a posição financeira, o desempenho, o fluxo de caixa ou outros elementos que são reconhecidos, mensurados e apresentados em demonstrações financeiras e se estão em conformidade com as normas aplicáveis e se oferecem um retrato justo da situação financeira.

#### **6.3.1.2. Auditoria de Conformidade**

10. A auditoria de conformidade tem por foco determinar se um particular objeto está em conformidade com normas identificadas como critérios. A auditoria de conformidade é realizada para avaliar se atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a entidade auditada. Essas normas podem incluir regras, leis, regulamentos, resoluções orçamentárias, políticas, códigos estabelecidos, acordos ou os princípios gerais que regem a gestão financeira responsável do setor público e a conduta dos agentes públicos. (NBASP 100-22)

#### **6.3.1.3. Auditoria Operacional**

11. A auditoria operacional foca em determinar se intervenções, programas e instituições estão operando em conformidade com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade, bem como se há espaço para aperfeiçoamento. O desempenho é examinado segundo critérios adequados, e as causas de desvios desses critérios ou outros problemas são analisados. O objetivo é responder a questões-chave de auditoria e apresentar recomendações para aperfeiçoamento. (NBASP 100-22).
12. O objeto de uma auditoria operacional compreende ações, programas e projetos de governo, órgãos e entidades, fundos ou certas atividades (com seus produtos, resultados e impactos), situações encontradas (incluindo causas e efeitos), assim como informações financeiras ou não financeiras sobre qualquer um desses elementos.
13. Além da auditoria, os outros instrumentos de fiscalização são os levantamentos, inspeções, acompanhamentos, monitoramentos e visitas técnicas.

#### **6.3.2. Levantamento**

14. O levantamento se destaca como um método de auditoria que permite a obtenção de informações sobre a gestão pública de forma abrangente e sistemática, utilizado para:
  - a. Conhecer a organização e/ou funcionamento dos órgãos jurisdicionados, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais no que se refere aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário, patrimonial, operacional e de pessoal;
  - b. Identificar objetos e instrumentos de auditorias governamentais, e/ou
  - c. Avaliar a viabilidade da realização de auditorias governamentais.

15. O Levantamento é um método de auditoria que visa obter informações sobre a gestão pública de forma abrangente e sistemática. Seu propósito é subsidiar a elaboração de outras auditorias, identificar áreas de risco, avaliar a efetividade de políticas públicas ou propor medidas para aprimorar a gestão.
16. É importante destacar que o Levantamento não é o instrumento adequado para verificar irregularidades identificadas pela unidade de auditoria ou por decisões plenárias. É uma ferramenta valiosa para análise ampla e diagnóstica, mas não deve ser utilizado para investigar casos específicos de irregularidades.

### **6.3.3. Inspeção**

17. A inspeção se destaca como um método de auditoria preferencialmente *in loco*, que permite um exame aprofundado de situações específicas e é utilizada em diversas situações, como:
  - Verificação da execução de contratos: em casos de dúvidas sobre a qualidade dos serviços prestados, a entrega de produtos ou a aplicação dos recursos públicos.
  - Investigação de denúncias: para apurar a veracidade de denúncias de irregularidades na gestão pública.
  - Esclarecimento de pontos duvidosos: quando há inconsistências ou omissões em processos administrativos que impedem a tomada de decisões justas e embasadas ou a investigação mais aprofundada, a fim de se elucidar algum ponto específico.
18. Uma das características de uma Inspeção é a combinação de técnicas, como análise documental, entrevistas, inspeções físicas e verificações remotas, para obter um panorama completo da situação visando à constatação da efetividade da gestão pública e à identificação de irregularidades.

### **6.3.4. Acompanhamento**

19. O acompanhamento é o instrumento de auditoria que visa à verificação contínua da execução de ações e programas pela administração pública, em especial no que se refere à legalidade e à legitimidade dos atos, bem como, o desempenho dos órgãos, poderes e entidades jurisdicionadas, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia dos atos praticados.
20. Seu objetivo é avaliar se os resultados esperados estão sendo alcançados, se os recursos estão sendo utilizados de forma adequada e se as ações estão sendo executadas conforme o planejado e de acordo com as normas aplicáveis.
21. Os benefícios do acompanhamento incluem a melhoria da qualidade da gestão pública, a redução de falhas e desvios, o aumento da transparência e da *accountability*, bem como a promoção da boa governança. Essas práticas são essenciais para garantir um funcionamento eficiente e responsável das instituições públicas.

### **6.3.5. Monitoramento**

22. Monitoramento é o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para verificar o cumprimento de suas deliberações e os resultados delas advindos.
23. O foco do monitoramento está em verificar se a entidade auditada deu tratamento adequado às questões levantadas, incluindo quaisquer implicações mais amplas. Ações insuficientes ou insatisfatórias por parte da entidade auditada podem exigir um relatório adicional.
24. Deve-se, sempre que possível, priorizar as deliberações mais importantes, entendidas como aquelas cuja implementação gere impactos consideráveis em termos financeiros ou qualitativos.

#### **6.3.6. Visita Técnica**

25. Visita Técnica é utilizada para acompanhamento simultâneo das ações realizadas pelos órgãos e Poderes sob a jurisdição do Tribunal, tendo por objetivo:
  - a. Em obras públicas, o acompanhamento periódico da execução físico-financeira de contratos pré-selecionados, para verificação in loco do andamento dos serviços e de sua compatibilidade com os recursos despendidos; e
  - b. Em unidades de educação, de esporte, de saúde, de conservação ambiental e outras, a verificação das condições físicas e operacionais das instalações.

#### **6.4. AUDITORIAS COMBINANDO ELEMENTOS DE CONFORMIDADE, FINANCEIRA OU OPERACIONAL**

---

26. O TCE/AL pode ainda realizar auditorias, combinando os tipos anteriormente descritos, assim como trabalhos sobre qualquer tema de relevância para as responsabilidades de gestores e responsáveis pela governança e o apropriado uso de recursos públicos.
27. Esses trabalhos podem incluir relatórios sobre os produtos e resultados quantitativos das atividades de prestação de serviços de órgãos e entidades, relatórios de sustentabilidade, necessidades futuras de recursos, aderência a padrões de controle interno, auditorias de projetos em tempo real e, em especial, os programas de acompanhamento mediante visitas técnicas.

### **7. EQUIPE DE AUDITORIA**

#### **7.1. DEFINIÇÃO DA EQUIPE DE AUDITORIA**

---

28. A equipe de auditoria é composta por servidores efetivos e estabilizados lotados nas unidades técnicas de controle externo. Esses servidores são responsáveis pelas atividades de planejamento, execução e elaboração do relatório das auditorias governamentais.
29. O titular da unidade técnica de controle externo será responsável por designar a equipe de auditoria a partir dos servidores que a integram, coordenar e supervisionar os trabalhos e concluir as instruções processuais com pareceres conclusivos.
30. A formação de equipes de auditoria com a participação de servidores de diferentes unidades técnicas é permitida nos seguintes casos:
  - Realização de trabalhos em conjunto pelas referidas unidades;

- Necessidades operacionais que demandem expertise específica;
  - Indicação de servidores com conhecimento técnico especializado em uma área específica.
31. Caberá ao titular desta unidade solicitar formalmente aos dirigentes de outras áreas a indicação de servidores qualificados para compor a equipe de auditoria, visando formar uma equipe multidisciplinar capaz de abordar adequadamente a complexidade do objeto auditado.
  32. O titular da unidade técnica deverá avaliar as indicações recebidas, considerando as habilidades e experiências dos profissionais sugeridos, para assegurar a composição de uma equipe que garanta uma auditoria abrangente e eficaz.
  33. Excepcionalmente, a designação de um servidor que não tenha participado do planejamento da auditoria governamental poderá ser admitida nas fases de execução e relatório.

#### **7.1.1. Perfil profissional**

34. Os auditores integrantes do quadro do TCE/AL devem possuir, coletivamente, conhecimentos suficientes acerca da legislação, normas, diretrizes, métodos, técnicas, ferramentas e procedimentos de auditoria governamental, bem como as habilidades necessárias à sua aplicação prática (ISSAI 100-39; NAG 2503.1).
35. Na designação da equipe de auditoria, deve-se assegurar que os servidores que a integrarão possuam o perfil profissional adequado à realização dos trabalhos, devendo-se, para tanto, considerar: a experiência profissional dos servidores, a sua formação acadêmica e as atividades de treinamento e as capacitações por eles realizadas que possam influenciar nos resultados dos trabalhos.
36. A avaliação do perfil profissional deve considerar, inclusive, as técnicas e os procedimentos específicos a serem aplicados (NAG 4301.1.1). Em muitos casos, o tipo de trabalho a ser desempenhado requererá conhecimentos/experiências específicos em determinadas áreas, dessa forma, é extremamente desejável a cuidadosa identificação dos perfis requeridos para o desempenho dos trabalhos.
37. Para os trabalhos de auditoria que exijam conhecimentos especializados ou que, em razão de legislação específica, exijam determinada formação acadêmica para serem executados, a designação de servidores para composição da equipe deve considerar esses fatores ou requisitos.

#### **7.1.2. Quantitativo**

38. As equipes de auditorias serão formadas, sempre que possível, por, no mínimo, três servidores das unidades técnicas de auditoria, incluindo-se neste cômputo o supervisor dos trabalhos. Nos casos de auditorias executadas exclusivamente de forma remota, em que se utilize intensivamente recursos de tecnologia da informação, admitem-se equipes compostas de apenas dois servidores.

39. O quantitativo dos membros da equipe de auditoria levará em consideração a natureza, complexidade e amplitude do objeto de auditoria e a capacidade operacional da unidade técnica de controle externo e deve ser estabelecido, em função do prazo estipulado, da extensão dos testes a serem realizados e da especificidade dos trabalhos (TCDF, 2011).
40. Se habilidades especiais não estiverem disponíveis entre o pessoal responsável por auditorias, o Tribunal poderá recorrer a especialistas externos, preferencialmente Auditores de Controle Externo pertencentes aos quadros de outros Tribunais de Contas, conforme as necessidades (ISSAI 1 - 14.5).
41. Eventual contratação de pessoa física ou jurídica para assessoria, consultoria e capacitação de auditores dar-se-á em situações de excepcionalidade devidamente justificadas e previamente autorizadas pela presidência do TCE/AL, não sendo admitida, em quaisquer hipóteses, a intervenção do particular contratado na esfera de competências exclusivas de Auditor de Controle Externo.

## **7.2. INDICAÇÃO DA EQUIPE**

---

42. A indicação de servidores para compor a equipe de auditoria deve ser feita pelo titular da unidade técnica de controle externo responsável pela fiscalização, devendo ao menos um dos membros da equipe ter experiência em auditoria governamental.
43. Caso a auditoria seja realizada por servidores de mais de uma unidade técnica de controle externo, os seus titulares indicarão os servidores de sua respectiva unidade.
44. A designação dos membros da equipe de auditoria pode ser feita tanto por indicação dos titulares das unidades técnicas responsáveis pela auditoria, quanto por indicação direta do titular da unidade superior de controle externo, dispensando neste caso a necessidade de indicação pelas unidades técnicas.
45. Antes de iniciar o trabalho, o auditor 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.
46. O servidor designado para compor a Equipe deverá informar ao superior hierárquico, por escrito e devidamente fundamentado, quando entender não estar adequadamente capacitado para o exercício das atividades face às habilidades especializadas requeridas pelo objeto de auditoria e pelo objetivo do trabalho, assim como quando entender estar impedido em virtude de parentesco ou de vínculo profissional progressivo, presente ou vislumbrado, que possa afetar as metas estabelecidas. (ISSAI 1 - 14.5; TCMBA item 3).
47. Na propositura dos membros que compõem a equipe de auditoria, deverá ser indicado o auditor-líder de equipe, que deverá dispor de conhecimentos específicos sobre o objeto auditado e sobre os critérios normativos que o regem, além de apresentar características profissionais de direção e organização que induzam ao regular andamento dos trabalhos.

48. Ao atender às solicitações dos entes públicos para realizar trabalhos específicos, o Tribunal deve manter sua liberdade para conduzir todas as suas atividades, não permitindo interferências na escolha da equipe, das técnicas e ferramentas a serem aplicadas na execução dos exames, na contratação de consultores e especialistas, na extensão dos procedimentos e na forma de comunicar os resultados (ISSAI 12-11; NAG 2403.3).
49. O auditor deverá declarar ao titular da unidade técnica de controle externo, motivadamente, sempre que reconhecer estar enquadrado nas causas de impedimento previstas no termo de não impedimento, que integra os papéis de trabalho de auditoria.

### **7.3. DESIGNAÇÃO E APRESENTAÇÃO FORMAL DA EQUIPE**

---

50. Devem ser designados para executar trabalhos de auditoria, os auditores que possuam, em conjunto, a formação, a experiência, as habilidades e os conhecimentos técnicos necessários para realizar as tarefas com eficiência e eficácia (NAG 2505).
51. Ao designar a equipe para executar trabalhos de auditoria, deve-se procurar distribuir os profissionais de acordo com a natureza do trabalho e com a formação, as habilidades e a experiência de cada profissional (NAG 2505.1).
52. A designação da equipe de auditoria, incluindo o auditor-líder, se dá por meio de publicação no Diário Oficial Eletrônico (DOE) do TCE/AL ou por ofício a ser enviado diretamente ao jurisdicionado.
53. O ofício de apresentação é o documento expedido pela presidência do TCE/AL que instrumentaliza a apresentação dos integrantes da equipe de auditoria ao jurisdicionado.
54. A responsabilidade pela emissão do ofício de apresentação pode ser delegada ao titular da unidade superior de controle externo, em decorrência de emissão de Ato do Presidente do Tribunal neste sentido.
55. O ofício de apresentação deve ser entregue ao jurisdicionado na reunião preliminar ou de abertura, oportunidade em que a equipe apresentará ao jurisdicionado os objetivos da auditoria e solicitará o apoio necessário ao bom desempenho das atividades a serem desenvolvidas.
56. Somente em casos excepcionais que envolvam sigilo profissional, onde o elemento surpresa se faça necessário, será dispensada a emissão do ofício de apresentação e a marcação de reunião para sua entrega.
57. Constará do ofício: a indicação dos membros da equipe de auditoria, a indicação do objeto a ser fiscalizado e a solicitação para que seja fornecida à equipe de auditoria os documentos e informações necessários à realização das atividades.
58. Em auditorias executadas remotamente, nas quais o contato com o jurisdicionado se dá de forma não presencial, pode ser dispensada a realização da reunião de abertura.

59. A entrega do ofício de apresentação ao jurisdicionado se dará contrarrecibo, em cópia, contendo a data, a assinatura e o carimbo da autoridade administrativa jurisdicionada, ou, na falta deste último, somente a data, assinatura e matrícula do servidor ou autoridade administrativa jurisdicionada.
60. A entrega do ofício de apresentação pode se dar de forma digital, na forma da legislação vigente. Encaminhando-se o ofício por meios digitais, deve-se requisitar confirmação formal de recebimento, documentando o procedimento de entrega.

#### **7.4. LIDERANÇA DA EQUIPE**

---

61. A auditoria governamental é um projeto com objetivo definido, prazo estabelecido para início e conclusão, e recursos humanos, financeiros, materiais e tecnológicos definidos.
62. O líder da equipe deve ser designado pelo titular da unidade técnica de controle externo e tem a responsabilidade de assegurar o atingimento dos objetivos do projeto de auditoria.
63. A liderança da equipe de auditoria deve recair sobre quem tenha, além dos conhecimentos requeridos, experiência em auditorias e capacidade de organização e direção. Entre as atividades de responsabilidade do auditor-líder, 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. Utilização dos recursos;
  - c. Interação com o supervisor e com a administração do órgão/entidade; e
  - d. Atualização das informações ao supervisor sobre o andamento dos trabalhos.
64. Ao líder cabe ainda a responsabilidade de orientar e esclarecer eventuais dúvidas técnicas dos demais membros e de monitorar o prazo de conclusão de cada etapa da auditoria, sem prejuízo das demais atribuições que lhe cabem enquanto membro da equipe.
65. A responsabilidade do líder não exclui a dos demais membros da equipe de exercerem suas funções com zelo, objetividade, integridade, ética e ceticismo profissional.

#### **7.5. SUPERVISÃO DOS TRABALHOS DA EQUIPE**

---

66. Entende-se por supervisão e revisão o envolvimento dos profissionais de auditoria mais experientes no direcionamento dos trabalhos, na motivação da equipe, no fornecimento das instruções adequadas aos demais auditores, de forma que o processo de avaliação seja contínuo, que os problemas sejam detectados e analisados com antecedência e a comunicação seja imediata (NAG 4500).
67. Os trabalhos de auditoria devem ser supervisionados em todas as suas fases para garantir que os objetivos sejam atingidos e a qualidade seja assegurada (NAG 4501).

68. A supervisão corresponde, pois, a uma estratégia de garantia de qualidade dos trabalhos e deve ser exercida em todas as fases da auditoria governamental. Para tanto, o supervisor deve se comunicar constantemente com a equipe de auditoria. A comunicação implica obter informações relevantes para a auditoria e fornecer aos responsáveis pelos trabalhos observações tempestivas que sejam significativas e relevantes para a execução dos respectivos trabalhos.
69. Cabe ao supervisor orientar a equipe sobre a aplicação dos métodos, procedimentos e técnicas de auditoria e aprovar os produtos de cada etapa da auditoria governamental, quais sejam: a matriz de planejamento, de achados, de responsabilização quando for o caso, e o relatório de auditoria.
70. A supervisão da equipe de auditoria será conduzida por um profissional qualificado, cuja designação pode ocorrer pelo titular da unidade técnica, que pode nomear um servidor ou assumir pessoalmente essa função; pelo titular da unidade superior de controle externo, que pode designar a si mesmo ou um membro de sua equipe para esta tarefa. Em qualquer caso, o supervisor designado deverá observar rigorosamente as diretrizes estabelecidas neste Manual, bem como outros normativos aplicáveis, garantindo assim a qualidade e a conformidade do trabalho de auditoria com os padrões institucionais e legais vigentes.
71. A supervisão abrange o acompanhamento do(a):
  - a. Definição, em conjunto com a equipe de auditoria, dos procedimentos a serem executados e dos métodos de trabalho, orientando a elaboração do plano de auditoria;
  - b. Planejamento da auditoria, assegurando que os membros da equipe possuam nítida e sólida compreensão do objetivo da auditoria;
  - c. Aplicação de procedimentos e técnicas para atingir os objetivos e metas estabelecidos;
  - d. Confecção dos documentos de auditoria;
  - e. Avaliação da consistência das informações levantadas e das conclusões;
  - f. Observância dos objetivos da auditoria;
  - g. Cumprimento das normas de auditoria; e
  - h. Elaboração do Relatório, ressalvada a opinião fundamentada dos auditores (NAG 4507, 4507.1 e 4507.1.1 e TCDF, 2011).
72. No caso de auditoria da qual participem mais de uma unidade técnica, a supervisão poderá ser feita por mais de uma pessoa, sendo elas indicadas pelas respectivas unidades.
73. Caberá ao supervisor requerer, no caso de detectar que a equipe de auditoria não possua, coletivamente as competências técnicas requeridas para a realização dos trabalhos auditoriais, a adoção de providências que mitiguem essas deficiências.

## **7.6. PERFIL DO SUPERVISOR**

---

74. O supervisor de auditoria deverá ser o profissional que possua conhecimento e experiência em auditoria governamental.
75. Os conhecimentos e habilidades exigidos do supervisor de auditoria abrangem, especialmente o(a):
  - a. Domínio das Normas Brasileiras de Auditoria Governamental;
  - b. Conhecimento das normas de auditoria do TCE/AL;
  - c. Domínio dos métodos e técnicas de auditoria governamental;
  - d. Capacidade de comunicação e expressão de ideias;
  - e. Comportamento ético e respeitoso com os colegas;
  - f. Capacidade de trabalhar em equipe, de liderar e gerir pessoas.
76. O servidor que exerce a atividade de supervisão deve buscar constantemente o aperfeiçoamento profissional por meio de participação em cursos, treinamentos e leituras oferecidos pelo TCE/AL ou por outros órgãos ou entidades públicos ou privados.

## **7.7. REVISÃO DOS TRABALHOS DA EQUIPE DE AUDITORIA**

---

77. A revisão dos trabalhos da equipe de auditoria compete ao titular da unidade técnica ou ao seu adjunto e deverá ocorrer na fase de relatório e antes da tramitação do respectivo processo às demais instâncias do TCE/AL.
78. A atividade de revisão tem por finalidade que todas as avaliações e conclusões estejam solidamente baseadas e suportadas por evidências suficientes, adequadas, relevantes e razoáveis para fundamentar o relatório de auditoria e as respectivas propostas de encaminhamento.
79. A revisão abrange ainda a verificação da estrutura da redação do relatório de auditoria, da compatibilidade com as normas gramaticais e ortográficas, da observância às normas de redação da Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT, bem como da coesão, coerência, clareza e objetividade do relatório, além da adequação dos respectivos achados e propostas de encaminhamento.
80. A revisão de auditoria poderá ser objeto de regulamentação pela unidade superior de controle externo, observadas as normas deste Manual e demais normativos aplicáveis.

## **8. DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA**

### **8.1. CONCEITO**

---

81. A documentação de auditoria, também denominada papéis de trabalho, compreende todos os documentos e anotações que registram as evidências dos trabalhos executados pelo auditor e fundamentam sua opinião e comentários, não podendo ser confundida com simples cópias de documentos (NAG 1105).

82. A documentação deve obedecer às técnicas de auditoria governamental e registrar as informações obtidas e os exames, as análises e as avaliações efetuadas, evidenciando as bases das constatações do auditor, suas conclusões, opiniões e recomendações. Esta documentação é a base de sustentação do relatório de auditoria (NAG 4408.1).

## **8.2. OBJETIVOS**

---

83. O objetivo de documentar o trabalho de auditoria realizado é aumentar a transparência sobre o trabalho e permitir a um auditor experiente, sem nenhuma conexão prévia com a auditoria, entender as questões significativas surgidas durante a auditoria, a fundamentação das conclusões/opiniões alcançadas e os julgamentos profissionais significativos realizados para chegar a essas conclusões/opiniões (NBASP 4000)
84. Desta forma, os objetivos da documentação de auditoria podem ser detalhados nos seguintes pontos (NAG 4408.2):
- a. Registrar os procedimentos de trabalho realizados pelo auditor e seus resultados, demonstrando se foram executados conforme o planejado.
  - b. Dar suporte necessário à opinião do auditor e respaldar o relatório de auditoria.
  - c. Indicar os níveis de confiança depositada no sistema de controles internos.
  - d. Assegurar a qualidade dos exames.
  - e. Facilitar a revisão e a supervisão dos trabalhos executados, registrando que as atividades da equipe de auditoria foram corretamente supervisionadas.
  - f. Servir de fonte de informações para outros profissionais de controle externo que não participaram dos trabalhos, servindo de guia para as auditorias subsequentes.
  - g. Servir como base para a avaliação de desempenho dos auditores.
  - h. Servir de provas por ocasião de processos administrativos e judiciais que envolvam os profissionais de auditoria.

## **8.3. ELABORAÇÃO**

---

85. A documentação de cada auditoria é de responsabilidade da equipe de auditoria e deve ser elaborada, organizada e arquivada de forma sistemática, lógica e racional, sendo esse processo e a sua qualidade verificada na atividade de supervisão e deve ser elaborada com a devida objetividade, sem registrar obscuridades ou incertezas, com concisão, clareza, exatidão e completude, permitindo a formação de opinião sobre os trabalhos realizados, sem rasuras ou emendas que possam prejudicar o seu correto entendimento e credibilidade.
86. O auditor deve preparar a documentação de auditoria em tempo hábil, mantê-la atualizada durante a auditoria e completar a documentação das evidências que fundamentam os achados de auditoria antes do relatório de auditoria ser emitido.

87. A documentação de cada auditoria realizada deve ser elaborada, organizada e arquivada de forma sistemática, lógica e racional e sua elaboração deve observar os seguintes atributos básicos (NAG 4408.4 e 4408.9):
- a. **Escorreitos:** as evidências devem ser registradas sem rasuras ou emendas que possam prejudicar o seu correto entendimento e credibilidade.
  - b. **Objetivos:** as evidências devem ser registradas em correspondência direta ao objeto dos trabalhos, sem distorções, com imparcialidade e isenção, focando os fatos como constatados. Não devem registrar dúvidas, obscuridades ou incertezas que possam causar várias interpretações. Devem ainda ser de fácil entendimento, permitindo que qualquer pessoa prudente seja conduzida às mesmas conclusões a que chegou o auditor.
  - c. **Concisos:** as informações devem ser registradas de forma precisa e de fácil entendimento, sem a necessidade de explicações adicionais e sem detalhes desnecessários.
  - d. **Claros:** as evidências devem ser registradas de forma lógica, cronológica, bem ordenada e que possibilitem claro entendimento.
  - e. **Completo:** devem incluir todos os dados e informações suficientes, relevantes, materiais, fidedignos, úteis ou necessários. As evidências devem ser descritas de forma acabada, terminativa, sem faltar nenhum conteúdo ou significado.
  - f. **Exatos:** as evidências devem possuir informações precisas e detalhes importantes e cálculos matemáticos corretos, sem erros ou omissões.
  - g. **Conclusivos:** as informações registradas devem permitir a formação de opinião sobre os trabalhos realizados.

#### 8.4. CONTEÚDO

---

88. A documentação de auditoria deve registrar os procedimentos executados e a evidência obtida e apoiar a comunicação dos resultados da auditoria, explicitando o raciocínio por trás de todas as questões relevantes que exigiram o exercício de julgamento profissional e as respectivas conclusões (ISSAI 100-42).
89. Os auditores devem preparar documentação de auditoria que seja suficientemente detalhada para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, da evidência obtida e das conclusões alcançadas, que possibilite a um auditor experiente, sem nenhum conhecimento prévio da auditoria, entender a natureza, a época, o escopo e os resultados dos procedimentos executados (ISSAI 100-42; NAG 4408.9.9).
90. Da mesma forma, a documentação de auditoria deve ser preparada de modo a possibilitar que outro auditor governamental, sem contato anterior com o trabalho desenvolvido, possa utilizá-la no futuro, sem dúvidas quanto às conclusões alcançadas e sobre como foram executados os exames (NAG 4408.9.9.1).

91. A documentação de auditoria deve atender ao disposto nas NAG 4408.9.2 a 4408.9.6 e 4408.9.12, relacionadas a seguir:
- a. Deve incluir as conclusões obtidas nos exames de cada área auditada, guardando conformidade com os procedimentos e critérios utilizados;
  - b. Deve evidenciar os procedimentos de auditoria governamental adotados, na sua extensão e profundidade;
  - c. Não deve incluir dados e informações desnecessários à emissão da opinião ou de comentários do auditor;
  - d. Deve conter todos os dados e elementos que amparem as informações apresentadas nos relatórios;
  - e. Deve incluir, quando elaborada pelo auditor, dados para fácil identificação de: logomarca do TCE/AL, data de elaboração, período examinado, responsáveis pela sua elaboração, responsáveis pela revisão ou supervisão, nome do órgão/entidade, tipo de exame realizado, título e código ou referência que esclareçam a natureza do exame; e
  - f. Deve ser codificada de maneira a possibilitar que as informações nela contida sejam facilmente localizadas e entendidas.
92. Nos casos em que forem utilizadas cópias de documentos, ou quando se tratar de documentação elaborada por terceiros, deverão ser feitas observações, anotações, demonstrações, vistos e o que mais couber para sua correlação com o relatório/matriz de achados e pronta localização nos arquivos.

Todo o trabalho realizado deve ser documentado tempestivamente e, após completar os procedimentos de auditoria, o auditor revisará a documentação de auditoria para determinar se o objeto foi suficiente e adequadamente auditado, além de verificar a completude da documentação. A documentação deve estar pronta e em condições de ser arquivada na data do encerramento dos trabalhos (ISSAI 40 – pg.41; ISSAI 100-50; NAG 4408 e 4408.9.10; NBASP nível 1 –

#### **8.5. TIPOS DE DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA**

---

93. Sendo a documentação de auditoria o principal meio de prova, em que são registradas todas as evidências obtidas pelos auditores, e por existirem diversas transações e entes a serem examinados, há uma extensa gama de modelos e tipos.

##### **8.5.1. Quanto à Origem/Fonte**

94. A documentação de auditoria pode ser tipificada, quanto à origem/fonte, nos termos da NAG 4408.11:

a. **Elaborada pelo auditor:** documentação de auditoria que registra as evidências obtidas e que é preparada pelo próprio profissional, à medida que analisa os diversos eventos e transações do ente, programa ou sistema auditado, com o objetivo de ter um registro do serviço por ele executado.

b. **Elaborada por terceiros:** documentação de auditoria que registra as evidências obtidas e que é preparada pelo órgão/ entidade ou por outros que não sejam ligados aos trabalhos de auditoria, a qual pode ser subdividida em:

b.1 **Elaborada por solicitação direta do auditor:** é a documentação de auditoria preparada pelo órgão/entidade 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).

b.2 **Elaborada no exercício das atividades do órgão/entidade:** as demais documentações de auditoria solicitadas ao órgão/ entidade, que também são utilizadas para registrar ou evidenciar o trabalho executado, suportar as conclusões e fundamentar a opinião.

#### 8.5.2. Quanto ao Conteúdo

95. Por sua vez, quanto à natureza do seu conteúdo, a documentação de auditoria se classifica, nos termos das NAG 4408.7.1 e 4408.7.2, em:

a. **Conteúdo permanente:** abrange importantes informações de caráter contínuo, utilizados por um longo período, superior a um exercício, sendo obtidas no passado ou no presente, para uso atual ou futuro. Normalmente seu conteúdo é composto de elementos da estrutura organizacional, legislação e negócios do ente; planos e metas de longo prazo; contratos e ajustes importantes; atas, planos de contas, normas e rotinas. As informações constantes desse conteúdo devem ser revisadas e atualizadas frequentemente para servirem de subsídios para os próximos trabalhos auditoriais.

b. **Conteúdo corrente:** envolve documentação de auditoria de uso corrente, relativa à execução de cada auditoria governamental especificamente. No caso de auditorias de regularidade, em geral, atinge apenas um exercício. Nos casos de auditorias operacionais, podem atingir mais de um exercício. No seu conteúdo encontram-se: registros do planejamento e da execução dos trabalhos; cópias de demonstrações, resumos, balancetes e fluxos de transações; programas de auditoria e documentos detalhados para cada área auditada; documentos de análises, entrevistas, questionários, fluxogramas para avaliação do sistema de controles interno; cópia do relatório; carta de confirmação; cartas de advogados ou procuradores jurídicos, entre outros documentos comprobatórios das evidências.

## **8.6. DESTINAÇÃO E GUARDA DA DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA**

---

96. A documentação de auditoria é de propriedade exclusiva do TCE/AL e deverá ser arquivada pelo prazo mínimo de cinco anos, contado a partir da data de julgamento ou apreciação definitiva da auditoria relacionada, independentemente de ter sido realizada pela equipe de servidores ou por contratados para atividades de apoio (ISSAI 40-pg.14; NAG 4408.5; NBASP nível 1- 52/54).
97. Independentemente do meio de sua elaboração, a documentação de auditoria deve ser organizada e agrupada segundo sua finalidade, em pastas e arquivos físicos ou mídia digital, apropriados, conforme a natureza do conteúdo (NAG 4408.7).
98. Deve-se anexar ao relatório da auditoria governamental somente os elementos estritamente necessários à compreensão das questões significativas surgidas durante a auditoria, das conclusões/opiniões alcançadas e dos julgamentos profissionais significativos para se chegar a essas conclusões/opiniões.

## **8.7. CONFIDENCIALIDADE DA DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA**

---

99. O profissional de auditoria governamental deve manter, respeitar e assegurar o sigilo relativo às informações obtidas em razão do seu trabalho, não divulgando para terceiros, salvo quando houver obrigação legal ou judicial de fazê-lo (NAG 3500).
100. As informações sigilosas incluem dados e informações obtidas durante a auditoria, que não sejam públicas, e devem ser mantidas em relação a diversos atores, como o ente auditado, outros profissionais de auditoria, demais Tribunais de Contas e outros órgãos reguladores (NAG 3501 a 3503.4).
101. A divulgação de informações sigilosas somente é permitida mediante autorização escrita do Tribunal de Contas responsável pelo trabalho, com definição clara dos limites da divulgação (NAG 3504). No entanto, o profissional pode fornecer informações a outros profissionais do setor público, outros Tribunais e órgãos reguladores, desde que devidamente autorizado e fundamentado (NAG 3504.1 e 3504.2).
102. O dever de sigilo prevalece mesmo após o término dos trabalhos e da publicação dos resultados pelo Tribunal, e também após o término do vínculo empregatício do auditor (NAG 3505.1 e 3505.2) e o seu descumprimento profissional pode acarretar responsabilização nos termos da legislação aplicável (NAG 3505).
103. O sigilo profissional é um princípio fundamental na auditoria governamental, garantindo a proteção das informações obtidas durante os trabalhos e a confiança na atuação dos profissionais da área.

## **8.8. PADRÕES DE DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA**

---

104. Conforme visto, os diferentes tipos, fases e tarefas de auditoria podem dar origem a papéis de trabalho variados, devendo refletir as situações concretas examinadas, as peculiaridades do objeto e a necessidade de evidenciação do trabalho desenvolvido.

105. Todavia, não compõe o escopo deste Manual a especificação de normas ou regras mais detalhadas sobre a forma e o conteúdo da documentação de auditoria, uma vez que tais definições serão objeto, oportunamente, de boletins e manuais específicos.
106. De todo modo, devem ser observadas as diretrizes deste Manual, em especial no que tange ao disposto no título “Documentação de Auditoria”, cabendo ao auditor determinar, em cada situação concreta, a extensão, forma e conteúdo da documentação de auditoria.

## **9. PROCEDIMENTOS E TÉCNICAS DE AUDITORIA**

107. Os procedimentos de auditoria são as ações sistematicamente ordenadas, em sequência racional e lógica, a serem executadas durante os trabalhos, indicando ao auditor o que e como fazer para realizar seus exames, pesquisas e avaliações, e como obter as evidências comprobatórias necessárias para a consecução dos objetivos dos trabalhos e para suportar a sua opinião (NAG-1118).
108. Cabe à equipe de fiscalização, em razão da complexidade e volume das operações, por meio de provas seletivas, testes e amostragens e com base na análise de riscos, nível de asseguarção e outros elementos de que dispuser, determinar a amplitude dos exames necessários à obtenção dos elementos de convicção que sejam válidos para o todo.
109. Ao aplicarem-se as técnicas e procedimentos de auditoria, deve-se considerar o uso da triangulação<sup>3</sup>, com o objetivo de corroborar as informações obtidas, as conclusões da equipe de auditoria e a opinião emitida. O auditor deve realizar ainda procedimentos para obter evidência de auditoria e informações suficientes e apropriadas quanto à responsabilidade do agente público, que pode ser responsabilizado por atos de não conformidade ou por atos ilícitos (baseado na NBASP 4000-153).
110. Assim, procedimentos de auditoria consistem no detalhamento, passo a passo, das ações necessárias para obtenção e tratamento de informações. Por sua vez, as técnicas de auditoria servem de base aos procedimentos, que são o seu desdobramento prático.
111. Existem inúmeros procedimentos de auditoria governamental estabelecidos pela técnica e consagrados pela experiência que são aplicados caso a caso, atendendo às circunstâncias em que são recomendáveis e à especificidade de cada trabalho.
112. Por exemplo, uma técnica de auditoria é a “entrevista” que, conforme será visto adiante, consiste na elaboração de perguntas realizadas pessoalmente para obtenção de informações sobre o objeto auditado. Por sua vez, as atividades relacionadas à “seleção criteriosa dos entrevistados a partir da análise das atribuições e responsabilidades, agendamento de dia para o encontro, preparação de papel de trabalho para registro da conversa e elaboração das perguntas” constituem os procedimentos necessários para a aplicação da técnica no contexto de uma auditoria específica.
113. A seguir, apresentam-se algumas das técnicas mais utilizadas na atividade de auditoria.

<sup>3</sup> Utilização de diferentes procedimentos para a investigação e averiguação de um mesmo ponto de interesse na auditoria, com o objetivo de fortalecer as conclusões e evidenciação dos achados.

### **9.1. COMPARAÇÃO DE LIVROS E REGISTROS**

---

114. Estabelece o confronto, o cotejamento, a comparação de registros e documentos para a comprovação da validade e autenticidade do universo, população ou amostra examinada (NAG 4402.2.2).
115. Consiste na verificação dos registros constantes de controles regulamentares, relatórios sistematizados, mapas e demonstrativos formalizados, elaborados de forma manual ou por sistemas informatizados. A técnica pressupõe a verificação desses registros em todas as suas formas.

### **9.2. CONCILIAÇÃO**

---

116. Conjunto de procedimentos técnicos utilizados para comparar uma amostra do universo com diferentes fontes de informações, a fim de se certificar da igualdade entre ambos e, quando for o caso, identificar as causas das divergências constatadas, avaliando ainda o impacto dessas divergências nas demonstrações e relatórios do órgão/entidade (NAG 4402.2.3).
117. A conciliação refere-se à comparação do registro da movimentação de contas bancárias ou contábeis entre si, ou com elementos, fatos ou ocorrências relacionadas à movimentação.
118. A técnica tem por finalidade verificar a compatibilidade entre o saldo das contas sintéticas com aqueles das contas analíticas ou, ainda, o confronto dos registros mantidos pelo auditado com outros elementos recebidos de fontes internas ou externas. Nesse sentido, pode ser combinada com a técnica de circularização.

### **9.3. CONFERÊNCIA DOS CÁLCULOS**

---

119. Visa verificar a exatidão das operações aritméticas e a consistência dos valores apresentados em documentos, registros contábeis, demonstrações financeiras e relatórios.

### **9.4. CONFIRMAÇÃO EXTERNA OU CIRCULARIZAÇÃO**

---

120. Visa obter de terceiros, internos ou externos à Administração, informações sobre a legitimidade, regularidade e exatidão do universo ou de amostras representativas, mediante sistema válido e relevante de comprovação, devendo ser aplicado sobre posições representativas de bens, direitos e obrigações do órgão/entidade (NAG 4402.2.8).
121. A circularização (também chamada de confirmação externa) trata da solicitação de confirmação, por parte de fontes externas ao órgão auditado, de informações obtidas junto aos gestores do órgão.
122. A resposta, que deve ser formalizada, pode vir no formato de declaração escrita ou de cópia de documentos. A técnica é utilizada, por exemplo, para se confirmar:
  - a. Existência de bens em poder de terceiros;
  - b. Direitos a receber;

- c. Obrigações assumidas pelo fiscalizado junto a terceiros;
- d. Pagamento a fornecedores;
- e. Ocorrência de serviços prestados ao fiscalizado;
- f. Se alegados licitantes participaram efetivamente de licitações; e
- g. Veracidade de notas fiscais junto ao Fisco.

#### **9.5. CRUZAMENTO ELETRÔNICO DE DADOS**

---

- 123. O cruzamento eletrônico de dados refere-se ao cotejo automático de dados extraídos de determinadas bases de dados, a partir de um campo comum parametrizado pelo auditor. Geralmente é realizado utilizando-se softwares específicos que, em geral, contam também com funções e algoritmos que auxiliam a análise dos dados, por exemplo, para a execução de revisão analítica.
- 124. Na análise dos dados, pode-se utilizar ainda diferentes cruzamentos, conforme os objetivos definidos. Os resultados dos cruzamentos constituem indícios a serem confirmados com outras técnicas, dependendo a sua qualidade do nível de confiabilidade dos sistemas de informação dos quais foram extraídos os dados.

#### **9.6. ENTREVISTA OU INDAGAÇÃO ORAL**

---

- 125. A entrevista consiste na elaboração de perguntas para obter informações verbais de pessoas envolvidas no objeto auditado, realizadas pessoalmente, em conversas individuais ou em grupo. Os resultados devem ser registrados em papéis de trabalho devidamente referenciados.
- 126. É importante que as pessoas entrevistadas sejam selecionadas cuidadosamente, observando-se o grau de pertinência, validade e confiabilidade na perspectiva dos objetivos da coleta de informações.
- 127. A entrevista serve para ampliar o conhecimento sobre o objeto auditado, tomar contato com a percepção de gestores sobre o aspecto examinado e investigar indícios de irregularidades e fraudes, sendo útil, ainda, para coletar informações preliminares na fase de definição do objetivo da auditoria.
- 128. Ao se buscar a produção de evidências e não apenas a obtenção de informações, a técnica deve ser sempre utilizada em conjunto com outras técnicas, uma vez que as respostas obtidas não constituem evidências sólidas para, isoladamente, fundamentar os achados de auditoria.
- 129. As entrevistas podem ser realizadas por meio de contato pessoal e direto ou por contato telefônico e, ainda, podem ser:
  - a. Estruturadas, quando são utilizados formulários na coleta de dados; e
  - b. Não estruturadas, quando não há suporte nesse tipo de documento.

### **9.7. EXAME DOCUMENTAL OU ANÁLISE DOCUMENTAL**

---

130. Consiste em apurar, demonstrar, corroborar e concorrer para provar, acima de qualquer dúvida cabível, a validade e autenticidade de uma situação, documento ou atributo, ou a responsabilidade do universo auditado, por meio de provas obtidas em documentos integrantes dos processos administrativo, orçamentário, financeiro, contábil, operacional, patrimonial ou gerencial do órgão/entidade no curso normal de sua atividade e dos quais o auditor se vale para evidenciar suas constatações, conclusões e recomendações (NAG 4402.2.4).
131. O exame pode ser realizado para verificar a autenticidade, validade, conteúdo, integridade e relevância de documentos físicos ou eletrônicos.

### **9.8. EXTRAÇÃO E ANÁLISE DE DADOS**

---

132. Consiste na obtenção sistematizada de informações de bases de dados informatizadas para posterior análise pelo auditor. Inclui a mineração de dados, que visa descobrir padrões e relações ocultas em grandes conjuntos de dados.

### **9.9. INDAGAÇÃO ESCRITA**

---

133. Consiste na formulação e apresentação de questões, geralmente por intermédio de ofício, requerimento de informações ou questionário eletrônico, com o objetivo de obter a manifestação formal do respondente. Essa manifestação buscará:
- a. Confirmação de lacunas constatadas por intermédio de outras técnicas de auditoria; e
  - b. Explicações e justificativas sobre os fatos apontados para decidir sobre a pertinência e aumentar a consistência do achado.
134. As questões devem ser elaboradas com cuidado, evitando-se redações que possam dar margem a entendimentos diversos, ambiguidades, respostas evasivas ou respostas dicotômicas.
135. Frequentemente o uso dessa técnica é combinada à aplicação de outras técnicas de auditoria, como nos casos em que se utiliza a indagação escrita após a realização de entrevista não estruturada, a fim de confirmar informações colhidas por meio daquele procedimento.

### **9.10. INSPEÇÃO FÍSICA OU EXAME FÍSICO**

---

136. Ato físico de verificação, atento e minucioso do objeto (ex. bens móveis e imóveis) sob exame, dentro ou fora das instalações do ente auditado, observando-o no seu aspecto estrutural, com o objetivo precípua de constatar a sua existência, características, autenticidade ou condições físicas (NAG 4402.2.6).
137. O exame físico trata-se da verificação in loco e através desta técnica o auditor procura certificar a existência de um objeto ou item examinado e seu estado. A evidência é coletada sobre itens tangíveis. Alguns tipos de inspeções físicas:

- a. Identificação: feito através do exame visual;
- b. Existência física: feita através da constatação visual;
- c. Autenticidade: discernir que o objeto analisado é fidedigno;
- d. Quantidade: certificar que as quantidades apuradas realmente existem;
- e. Qualidade: certificar que o objeto examinado permanece em uso.

#### **9.11. MAPEAMENTO DE PROCESSOS**

---

- 138. Consiste na decomposição de um processo de trabalho na sequência das atividades que o compõem, na forma de um diagrama (fluxograma). Fornece uma representação gráfica das operações analisadas, podendo evidenciar a sequência das atividades, os agentes envolvidos, os produtos dos processos, os prazos e o fluxo de documentos.
- 139. A técnica de mapeamento de processos é muito útil tanto na fase de planejamento da auditoria, para melhor entendimento do objeto e auxílio na avaliação dos controles internos dos processos de trabalho que integram o seu escopo, quanto na fase de execução, auxiliando a aplicação de outras técnicas e a identificação da cadeia de responsabilização.

#### **9.12. OBSERVAÇÃO DIRETA**

---

- 140. É o processo de visitação e acompanhamento técnico, no qual o próprio auditor observa, *in loco*, atenta e minuciosamente, sistemas ou processos operacionais da Administração Pública, ou ainda atividades dos gestores, administradores, servidores, empregados ou representantes de um órgão/entidade, no ambiente interno ou externo, objetivando, precipuamente, verificar o seu funcionamento (NAG 4402.2.7).
- 141. Enquanto a inspeção física é aplicada para situações estáticas (equipamentos, instalações e infraestrutura em geral), a observação direta é utilizada para situações dinâmicas (prestação de serviços, execução de processos, execução de procedimentos de controle interno).

#### **9.13. RECÁLCULO OU CONFERÊNCIA DE CÁLCULOS**

---

- 142. Verifica a concordância entre os resultados, coerência de cifras e dados no contexto de sua própria natureza, mediante verificação da exatidão das somas, deduções, produtos, divisões, sequências numéricas, adequada aplicação de taxas, entre outras, mesmo quando são processados eletronicamente, refazendo-se, sempre à base de teste, os cálculos efetuados pelo órgão/entidade (NAG 4402.2.9).
- 143. A revisão das memórias de cálculos ou a confirmação de valores por meio do cotejamento de elementos numéricos correlacionados visa constatar a adequação dos cálculos apresentados. Isso refere-se à verificação de que as operações aritméticas e financeiras estão corretas. O auditor refaz os cálculos que julgar necessários para atestar a exatidão dos saldos demonstrados, não devendo subestimar essa técnica, que pode revelar erros e distorções nas demonstrações contábeis.

144. A conferência de cálculos refere-se à revisão das memórias de cálculos relacionados ao objeto da auditoria, com o fim de verificar a correção das operações matemáticas e dos elementos utilizados nas operações. É uma técnica básica, de se refazer os cálculos, a título de teste, relacionando-se à postura de ceticismo profissional do auditor.
145. Destaca-se que informações produzidas a partir de cálculos efetuados eletronicamente ou por meio de sistemas de informação devem ser objeto da técnica, uma vez que não estão livres de erros ou omissões.

#### **9.14. REEXECUÇÃO**

---

146. Envolve a execução independente, pelo auditor, de procedimentos ou controles que foram originalmente realizados como parte do controle interno do órgão/entidade (NAG 4402.2.11).

#### **9.15. REVISÃO ANALÍTICA**

---

147. São análises de informações por meio de comparações matemáticas simples, de aplicação de técnicas estatísticas plausíveis, de exames de flutuações horizontais ou verticais e da utilização de índices de análise de balanços. Os procedimentos de revisão analítica incluem, ainda, as relações entre dados financeiros obtidos e o padrão previsto, bem como informações relevantes de outras naturezas, como custos com folha de pagamento e número de empregados, impostos arrecadados com número e faixa de contribuintes (NAG 4402.2.12).
148. Tem por finalidade verificar o comportamento de valores significativos, mediante índices, quocientes, quantidades absolutas ou outros meios, com vistas à identificação de comportamentos ou tendências atípicas.

#### **9.16. REVISÃO DE CONTAS**

---

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

#### **9.17. OUTRAS TÉCNICAS**

---

150. Existem técnicas próprias da auditoria operacional, tais como mapeamento de processos, matriz *SWOT*, pesquisa, mapa de produto, *benchmarking*, marco lógico, árvore de problemas e análise RECI e diagrama de Ishikawa:
- a. **Análise RECI:** ferramenta de avaliação de riscos que considera os Riscos, Eventos, Causas e Impactos de um determinado processo ou atividade, auxiliando na identificação e gestão de riscos.

- b. **Árvore de Problemas:** técnica que permite visualizar a causa raiz de um problema, identificando suas causas e efeitos, facilitando a definição de soluções.
- c. **Benchmarking:** processo de comparação de produtos, serviços e processos de uma organização com os melhores do mercado, buscando identificar melhores práticas e oportunidades de melhoria.
- d. **Diagrama de Ishikawa:** também conhecido como **diagrama espinha de peixe**, ou **diagrama de causa e efeito**, é uma ferramenta gráfica que ajuda a identificar e analisar a causa raiz de um problema. O objetivo é identificar os fatores subjacentes que poderiam contribuir para um problema e gerar soluções eficazes para resolvê-lo.
- e. **Indicadores de Desempenho para Auditorias:** é um número, percentagem ou razão que mede um aspecto do desempenho, com o objetivo de comparar esta medida com metas preestabelecidas<sup>4</sup>.
- f. **Mapa de Produto:** representação visual de um produto ou serviço, detalhando seus componentes, funcionalidades e relações com outros produtos ou serviços.
- g. **Mapeamento de Processos:** cria uma representação visual dos fluxos de trabalho, identificando etapas, decisões e responsáveis, permitindo a análise e otimização dos processos.
- h. **Marco Lógico:** ferramenta de planejamento e gestão de projetos que utiliza uma matriz lógica para decompor os objetivos, identificar indicadores de desempenho e alocar recursos.
- i. **Matriz SWOT:** ferramenta de análise que avalia os Pontos Fortes, Fraquezas, Oportunidades e Ameaças de uma organização ou projeto, ajudando a identificar áreas a serem melhoradas e oportunidades a serem exploradas.
- j. **Pesquisa:** coleta de dados e informações sobre um determinado assunto, utilizando diversas técnicas como entrevistas, questionários e análise documental, para embasar a tomada de decisões.
- k. **Stakeholder:** identificação dos principais atores envolvidos, dos seus interesses e do modo como esses interesses irão afetar os riscos e a viabilidade de programas ou projetos<sup>5</sup>.

<sup>4</sup> Técnica de Indicadores de Desempenho para Auditorias. Boletim do Tribunal de Contas da União Especial – v. 1, n. 1 (1982) – Brasília: TCU, 1982-.

<sup>5</sup> Definição adotada pela Overseas Development Administration, atual DFID, em trabalho publicado em 1995.

## 10. CONCEITO E FASES DA AUDITORIA

151. Em geral, a auditoria do setor público pode ser descrita como um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidência para determinar se informação ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios estabelecidos. Ela é essencial, pois, fornece aos órgãos legislativos e de controle, bem como aos responsáveis pela governança e ao público em geral, informações e avaliações independentes e objetivas acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais (ISSAI 100-18).
152. O trabalho de auditoria governamental é realizado em quatro etapas principais: **planejamento, execução, relatório e monitoramento**. Em cada uma dessas etapas, os auditores, assim como aqueles que exercem funções de supervisão e revisão, têm responsabilidades e atribuições específicas a cumprir, conforme descritas nas normas internacionais e nacionais de auditoria e nos termos deste Manual.
153. A seguir, cada fase será detalhada. Procurar-se-á explorar os detalhes de cada uma delas para que se possa compreender completamente o processo e proporcionar um melhor entendimento.

## 11. PLANEJAMENTO DE AUDITORIA

### 11.1. CONCEITO E OBJETIVO

154. O planejamento é a primeira etapa da auditoria e envolve aspectos estratégicos e operacionais, sendo o momento em que são estabelecidas a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames, bem como determinados os prazos e outros recursos necessários para que os trabalhos sejam eficientes, eficazes e efetivos (NAG 4300 e ISSAI 100-48).
155. Todas as auditorias devem ser devidamente planejadas com o objetivo de garantir que a sua execução seja de alta qualidade e que os trabalhos sejam realizados tempestivamente e de forma econômica, eficiente, eficaz, efetiva e oportuna (NAG 4300 e ISSAI 3000/3.3).
156. Dependendo do tipo de auditoria, quanto à sua finalidade, o planejamento pode apresentar elementos próprios relacionados às características do trabalho, que serão oportunamente abordados em manuais específicos. De todo modo, os princípios gerais e diretrizes do planejamento deverão ser aplicados em todos os trabalhos de auditoria do TCE/AL.

### 11.2. ASPECTOS ESTRATÉGICOS

157. No nível estratégico, o planejamento deve definir o **objetivo**, o **escopo** e a **abordagem** da auditoria.
158. O objetivo refere-se àquilo que a auditoria busca alcançar, deixando claro o que se pretende esclarecer com a fiscalização. A partir do objetivo claro, define-se o escopo.

159. O escopo compreende a soma dos fatores relacionados ao período abrangido, às características dos objetos analisados, aos pontos específicos das amostras definidas, às fases dos procedimentos executados, aos critérios e outros elementos que possam servir de parâmetro para o trabalho de auditoria. Refere-se ao objeto e aos critérios que os auditores utilizarão para avaliá-lo, devendo estar diretamente relacionado com o objetivo (ISSAI 100-48).
160. A abordagem descreverá a natureza e extensão dos procedimentos a serem aplicados para reunir evidências de auditoria (ISSAI 100-48).
161. Desta forma, o planejamento deve ser elaborado, estrategicamente, para reduzir os riscos de auditoria a um nível aceitavelmente baixo (ISSAI 100-48).

### 11.3. ASPECTOS OPERACIONAIS

---

162. Operacionalmente, o planejamento implica em estabelecer um **cronograma** para a auditoria e em definir a **natureza, época e extensão** dos procedimentos a serem executados (ISSAI 100-48).
163. Durante o planejamento, os auditores, com o auxílio do supervisor, devem distribuir as tarefas entre os membros da equipe de modo apropriado e identificar outros recursos que possam ser necessários, tais como a identificação da necessidade de especialistas em uma determinada matéria e sua eventual contratação (ISSAI 100-48).
164. Nesse sentido, o planejamento de auditoria deve sempre considerar o ambiente no qual serão desenvolvidos os trabalhos e as possibilidades de alterações nas condições de obtenção dos resultados planejados (NAG 4303).
165. Na mesma linha, é desejável que o planejamento envolva avaliações acerca da confiança que pode ser depositada no sistema de controle interno, incluindo o resultado dos trabalhos do órgão central de controle interno e das auditorias internas, a fim de avaliar os riscos e determinar a relevância e materialidade dos assuntos a serem auditados (NAG 4309.1).
166. Anteriormente aos trabalhos de planejamento, devem ser tomadas algumas providências administrativas preliminares:
  - a. Designação da equipe de auditoria, inclusive do supervisor da auditoria;
  - b. Medidas administrativas quanto à participação de especialista externo na equipe, caso necessário;
  - c. Emissão das credenciais necessárias à apresentação da equipe de auditoria, inclusive na fase de planejamento, caso necessário; e
  - d. Medidas administrativas, se necessário, para assegurar o prazo adequado ao planejamento dos trabalhos, em função da sua complexidade, como solicitação de alteração de prazos previstos.

#### **11.4. CARACTERÍSTICAS E ATIVIDADES DO PLANEJAMENTO**

---

167. O planejamento é um processo iterativo que ocorre ao longo de toda a auditoria e não apenas uma fase isolada, mas um processo contínuo que deve ser responsivo a mudanças significativas nas circunstâncias e condições. Portanto, pode-se afirmar que o planejamento deve ser dinâmico, contínuo e flexível (NAG 4306 e ISSAI 100-48).
168. Deve-se assegurar que os trabalhos de auditoria serão desenvolvidos por profissionais adequadamente capacitados, contemplada a possibilidade da utilização de especialistas externos, em face da especialização requerida e dos objetivos das fiscalizações.
169. O profissional de auditoria governamental deve declarar impedimento ou suspeição sempre que for designado ou quando tomar conhecimento, durante a fiscalização, de condições ou fatos que façam estar presente possível conflito de interesses, apresentando suas justificativas por escrito.
170. É vedada a participação de profissional de auditoria governamental que tenha mantido vínculo de trabalho nos últimos 5 (cinco) anos com órgãos jurisdicionados ou que mantenham ou tenham mantido relacionamento de qualquer espécie que possa evidenciar impedimento ou suspeição, comprometendo a independência e imparcialidade da equipe de auditoria e a imagem do TCE/AL.
171. Os integrantes de equipes de auditoria designados para tal fim assinarão declaração de não impedimento para realização de cada trabalho, conforme modelo próprio disponibilizado pela unidade superior de controle externo
172. O planejamento consiste das seguintes atividades:
  - a. Análise preliminar do objeto de auditoria;
  - b. Identificação do objetivo e do escopo da auditoria;
  - c. Elaboração da matriz de planejamento;
  - d. Validação da matriz de planejamento;
  - e. Preparação preliminar de papéis de trabalho; e
  - f. Elaboração do plano de auditoria.

#### **11.5. ANÁLISE PRELIMINAR DO OBJETO DE AUDITORIA**

---

173. A análise preliminar consiste no levantamento de informações relevantes sobre o objeto auditado para adquirir-se o conhecimento necessário à formulação das questões de auditoria que serão examinadas pela equipe.
174. A compreensão do objeto da auditoria permite identificar riscos e pontos críticos existentes e é indispensável à definição do objetivo e do escopo da auditoria.
175. A equipe deve realizar investigação preliminar dos controles internos e dos sistemas de informação, assim como dos aspectos legais considerados significativos no contexto da auditoria.

176. A avaliação dos controles internos deve ser considerada na estimativa do risco de auditoria, que consiste na possibilidade de o auditor chegar a conclusões equivocadas ou incompletas. Sempre que relevante, o resultado dessa avaliação deve ser registrado no plano de auditoria (TCU, 2010).

#### **11.6. IDENTIFICAÇÃO DO OBJETIVO E DO ESCOPO DA AUDITORIA**

---

177. De acordo com o conhecimento construído durante a análise preliminar do objeto de auditoria a equipe deverá definir o seu objetivo e escopo, a partir dos quais serão elaboradas as questões de auditoria a serem investigadas.
178. Deve ser realizado um estudo dos critérios aplicáveis ao objeto auditado, associados ao escopo definido, de acordo com os objetivos da auditoria.
179. A questão de auditoria é o elemento central na determinação do direcionamento dos trabalhos de auditoria, das metodologias e técnicas a adotar e dos resultados que se pretende atingir (TCU, 2010).
180. As questões apresentam-se em forma de pergunta e devem englobar os diferentes aspectos que compõem o escopo da auditoria, com vistas à satisfação do objetivo.
181. Somente após a identificação do objetivo e do escopo e a definição das questões de auditoria, a equipe estará apta a elaborar a matriz de planejamento. Tais atividades podem ser executadas concomitantemente às discussões e elaboração da referida matriz.
182. As informações coletadas nesta etapa e na etapa anterior do planejamento, de análise preliminar, são utilizadas na elaboração da Visão Geral do Objeto, tópico futuro do relatório de auditoria

#### **11.7. ELABORAÇÃO DA MATRIZ DE PLANEJAMENTO**

---

183. A matriz de planejamento é um quadro resumo das informações relevantes de uma auditoria, tratando-se de um papel de trabalho que organiza e sistematiza toda a etapa de planejamento, com o propósito de orientar a equipe na fase de execução.
184. É uma ferramenta de auditoria que torna o planejamento mais sistemático e dirigido, facilitando a comunicação de decisões, entre a equipe e os superiores hierárquicos, em relação à metodologia adotada, bem como auxiliando na condução dos trabalhos de campo. 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 (TCU, 2012; TCE/BA, 2000).
185. A matriz integra o plano de auditoria, contendo alguns dos elementos essenciais que o definem.
186. Eventualmente, e em casos de menor complexidade, a matriz de planejamento poderá substituir o plano de auditoria, mas este sempre será elaborado em auditorias de maior complexidade, segundo modelo próprio divulgado pela unidade superior de controle externo.
187. Destaca-se que, dependendo do tipo de auditoria, o planejamento pode apresentar elementos próprios relacionados às características do trabalho, que podem se refletir em diferentes modelos de matriz. Contudo, os seguintes elementos básicos deverão estar sempre presentes:

- a. **Questões de auditoria:** As questões são as perguntas a serem respondidas para esclarecer o objetivo de auditoria e dar suporte às suas conclusões. Ao formular as questões de auditoria, a equipe está, ao mesmo tempo, estabelecendo com clareza o foco de sua investigação e os limites e dimensões que deverão ser observados durante a execução da auditoria.

Nesse sentido, a adequada formulação das referidas questões é fundamental para o sucesso da auditoria, uma vez que terá implicações nas decisões quanto aos tipos de informações que serão obtidas, aos procedimentos de auditoria a serem empregados, às análises que serão efetuadas e, por fim, às conclusões que serão alcançadas.

Na elaboração das questões de auditoria deve-se levar em conta os seguintes aspectos: (i) clareza e especificidade; (ii) uso de termos que possam ser definidos e mensurados; (iii) viabilidade investigativa (possibilidade de ser respondida); (iv) articulação e coerência (o conjunto das questões elaboradas deve ser capaz de esclarecer o problema de auditoria previamente identificado).

- b. **Informações requeridas:** a partir das questões de auditoria, será necessário identificar as informações que devem ser obtidas pela equipe de auditoria para respondê-las, sendo escritas na forma afirmativa. Neste campo deve-se descrever com clareza o dado que se pretende obter, que não se confunde, por exemplo, com os documentos ou sistemas onde se encontra, que, no caso, seriam as fontes de informação.
- c. **Fontes de informação:** para cada informação requerida, deverá ser citada pelo menos uma fonte, preferencialmente formal e oficial, que poderá ser um documento, local ou pessoa (física ou jurídica) de onde se deverá obter a informação (exemplos: atas, documentos, contratos, editais, planos estratégicos, relatórios de gestão, sistemas e bases de dados informatizadas, legislação, bibliografia especializada etc.).
- d. **Técnicas de auditoria:** são o conjunto de processos e ferramentas operacionais de que se serve o auditor para a obtenção das evidências e encontram-se relacionadas nos subitens 4.1 a 4.12 deste Manual.
- e. **Procedimentos de auditoria:** Os procedimentos são ações sistematicamente ordenadas em sequência racional e lógica, indicando como serão executados os trabalhos. É importante que sejam detalhados em nível que permita a outro auditor, que não conheça profundamente a área fiscalizada, aplicá-los sem necessidade de pesquisas adicionais.

Deve ser elaborado pelo menos um procedimento para cada informação requerida, detalhando-o em tarefas, sendo recomendável a menção às técnicas de auditoria que serão utilizadas.

É necessário que o procedimento seja suficientemente detalhado (que documentos deverão ser examinados e como as informações requeridas mencionadas serão tratadas) para verificar o atendimento do critério.

- f. **Possíveis achados:** neste campo devem ser esclarecidas, com o maior grau de detalhamento possível, as conclusões ou resultados que podem ser alcançados a partir da auditoria. Destaca-se a importância do preenchimento correto deste campo, sendo certo que para cada questão de auditoria sempre deve haver pelo menos um possível achado.

#### **11.8. VALIDAÇÃO DA MATRIZ DE PLANEJAMENTO**

---

188. A matriz de planejamento, após concluída pela equipe de auditoria, deve ser revisada e aprovada pelo supervisor, antes do início da etapa de execução do trabalho em campo.
189. Esse processo de validação pelo supervisor tem por objetivos específicos:
- a. conferir a lógica da auditoria e o rigor da metodologia aplicada, questionando as fontes de informação, a estratégia e o método de análise a ser utilizado, em confronto com os objetivos da auditoria;
  - b. orientar e aconselhar a equipe de auditoria sobre a abordagem a ser adotada na auditoria; e
  - c. assegurar a qualidade do trabalho e alertar a equipe sobre falhas no seu desenvolvimento/concepção.
190. Uma vez definida e validada a matriz de planejamento, passa-se à elaboração dos instrumentos de coleta de dados que serão utilizados durante a execução da auditoria, os quais consistem em documentação de auditoria que será preenchida ou completada durante os trabalhos de campo, tais como questionários, roteiros de entrevistas, checklists, planilhas, modelos etc.

#### **11.9. ELABORAÇÃO DO PLANO DE AUDITORIA**

---

191. O resultado do planejamento de auditoria deve ser formalmente registrado por meio do documento denominado plano de auditoria, que torna explícita a metodologia do trabalho de planejamento e os resultados que se pretende alcançar, permitindo que se conheça o objeto auditado e decida sobre a viabilidade e necessidade da realização da auditoria.
192. O plano de auditoria se apresenta na forma de modelo instituído pela unidade superior de controle externo, devendo conter ainda, como parte integrante, a matriz de planejamento.
193. O plano de auditoria, devidamente revisado pelo auditor-líder e pelo supervisor, será encaminhado para aprovação do responsável pela unidade técnica, que dará ciência ao titular da unidade superior de controle externo (NAG 4306.1; ISSAI 100-48).
194. Sempre que fatos supervenientes recomendarem, antes ou durante o desenvolvimento dos trabalhos, o plano de auditoria deve ser revisado e atualizado pela equipe de auditoria, com a necessária ratificação pelo supervisor (NAG 4306.1; ISSAI 100-48).

## 12. EXECUÇÃO DE AUDITORIAS

195. A execução é a etapa da auditoria destinada à reunião de evidências para respaldar os achados e conclusões da equipe. É nesse momento que são desenvolvidos os trabalhos de campo, executando os procedimentos de auditoria delineados no planejamento.
196. A execução dos trabalhos de auditoria deve ser um processo contínuo de obtenção, reunião, análise, interpretação, avaliação e registro de informações, determinando as causas e identificando os efeitos das deficiências, falhas e irregularidades detectadas (NAG 4401 adaptada).
197. As principais atividades realizadas durante a execução são:
- Desenvolvimento dos trabalhos de campo, a partir da aplicação dos procedimentos de auditoria;
  - Análise dos dados coletados e desenvolvimento das constatações ou achados de auditoria, mediante apreciação dos respectivos critérios, causas e efeitos (NAG 4407.2 adaptada);
  - Elaboração e validação da matriz de achados;
  - Obtenção da opinião do ente auditado, quando aplicável (NAG 4407.3); e
  - Desenvolvimento de conclusões e propostas de encaminhamento (NAG 4407.4).
198. O processo de coleta de evidência continua até que o auditor esteja confiante de que existe evidência suficiente e apropriada para fundamentar a conclusão ou opinião do auditor com o nível de asseguração acordado (NBASP 4000-150).

### 12.1. REUNIÃO DE APRESENTAÇÃO

199. Nessa reunião serão apresentados ao auditado os membros da equipe de auditoria, momento em que será entregue o ofício de apresentação ao gestor responsável ou ao representante enviado para a reunião.
200. É o momento em que serão apresentados ao órgão auditado o objetivo e o escopo dos trabalhos, serão estabelecidos os meios de comunicação entre a equipe e o auditado durante os trabalhos de auditoria, poderão ser solicitados documentos e informações não requeridos anteriormente e serão verificados os atendimentos das solicitações prévias.
201. Nessa oportunidade, deverá ser informado ao auditado que lhe é facultado a designação de prepostos para o acompanhamento dos trabalhos, desde que formalmente identificado em ofício específico para esta finalidade. Essa designação deverá recair, preferencialmente, sobre agentes públicos que detenham os conhecimentos específicos sobre o objeto auditado, a fim de facilitar o andamento da auditoria.
202. Caso julgue necessário, os resultados dessa reunião devem ser registrados em ata pela equipe de auditoria.

## 12.2. SOLICITAÇÃO DE DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES

---

203. A solicitação de documentos deverá ser feita por escrito, mediante ofício assinado pelos integrantes da equipe de auditoria, cujo prazo para atendimento será fixado de forma razoável e compatível com a complexidade do que é solicitado.
204. Recomenda-se que a solicitação seja encaminhada por meio eletrônico ou pessoalmente, visando tornar o trabalho mais ágil e garantir o acesso aos documentos necessários. Quando a solicitação se der pessoalmente, esta deve ser elaborada em duas vias de modo a garantir a atestação do recebimento pelo auditado.
205. O modelo padrão da solicitação de documentos será pela unidade superior de controle externo, e será composto, em síntese, pelos seguintes elementos:
  - a. informações institucionais, tais como, número do processo, unidade técnica envolvida, entidade auditada, objeto auditado;
  - b. destinatário (nome e cargo/unidade);
  - c. descrição clara e sucinta dos documentos ou informações solicitadas;
  - d. prazo fixado para o atendimento da solicitação;
  - e. data e assinatura da equipe de auditoria;
  - f. data e assinatura do destinatário (no caso de entrega pessoal).
  - g. Em se tratando de documentos digitalizados a serem apresentados em mídias digitais (CD-ROM, DVD-ROM, e-mail, pen drive, sistemas, entre outros), deverá constar na solicitação de documentos a orientação para que estejam em formato “PDF pesquisável”, legíveis, não corrompidos e devidamente acompanhados de ofício detalhando o conteúdo.
  - h. Nos casos de não atendimento à solicitação, o auditor providenciará a sua reiteração nos mesmos moldes da anterior, fixando novo prazo para atendimento, sendo ainda possível uma nova reiteração, que, se não cumprido, será registrado em papel de trabalho, identificando-se eventual efeito de limitação de escopo, e comunicado às instâncias superiores para fins de adoção das medidas cabíveis.

## 12.3. APLICAÇÃO DE TÉCNICAS DE AUDITORIA

---

206. Na fase de planejamento, estima-se a aplicação de procedimentos e técnicas de auditoria. Estes são fundamentais para responder às questões de auditoria e obter informações adequadas e suficientes, que alicerçarão as conclusões da equipe de forma clara e objetiva.
207. São definidas as técnicas e os procedimentos de auditoria a serem aplicados, como inspeção, observação, indagação, confirmação externa, recálculo, reexecução e análise de dados, entre outras.

208. Essas técnicas são essenciais para coletar evidências suficientes e relevantes, permitindo que a equipe de auditoria emita conclusões claras e objetivas.

#### **12.4. ACHADOS DE AUDITORIA**

---

209. Os achados de auditoria são elementos cruciais no processo de auditoria governamental. São descobertas significativas do auditor que fundamentam suas conclusões e propostas de encaminhamento e respondem diretamente às questões de auditoria, sendo fatos relevantes e dignos de relato pela equipe de auditoria no relatório.
210. Um achado de auditoria é identificado quando há discrepância entre o critério aplicável e a situação existente, compondo-se de quatro atributos essenciais:
- a. Critério: o que deveria ser (padrão, norma ou expectativa);
  - b. Condição: o que é (situação atual encontrada);
  - c. Causa: origem da divergência entre condição e critério; e
  - d. Efeito: consequências da situação encontrada).
211. O desenvolvimento adequado dos achados é crucial, pois representa o resultado efetivo do trabalho de auditoria e é fundamental que estejam suficientemente evidenciados para sustentar as conclusões e recomendações.
212. Recomenda-se o preenchimento da matriz de achados à medida que estes são identificados durante o processo de auditoria. Esta prática favorece a organização das informações e a análise contínua dos resultados obtidos.

#### **12.5. CRITÉRIOS (O QUE DEVERIA SER)**

---

213. O critério de auditoria é o padrão ou referência utilizado para avaliar se a informação ou as condições de um objeto estão de acordo com normas, leis, regulamentos, planos estratégicos, metas estabelecidas ou outras bases relevantes. É o parâmetro que permite comparar a situação atual com a situação desejada ou esperada servindo de base para a emissão de opiniões e para a identificação de oportunidades de melhoria.
214. Pode ser qualitativo (conformidade com uma política) ou quantitativo (percentual de execução orçamentária).
215. Tratam-se, portanto, das referências usadas para a avaliação, que podem depender de uma série de fatores, relacionados aos objetivos e ao tipo de auditoria. Critérios podem ser bastante específicos ou mais gerais e podem ser extraídos de várias fontes (NBASP 100-27).
216. No que se refere à caracterização dos achados de auditoria, são explicitados na matriz de achados os critérios efetivamente violados pela situação ou condição do objeto.
217. A seleção adequada dos critérios de auditoria é fundamental para o sucesso da auditoria. Critérios claros e objetivos permitem comparar a situação atual com a situação desejada, identificar desvios e não conformidades, avaliar a eficácia dos controles internos e emitir opiniões fundamentadas.

218. Os critérios podem ser organizados em diferentes níveis de detalhamento, desde os mais gerais até os mais específicos (procedimentos operacionais).
219. Os critérios de auditoria devem ser documentados de forma clara e objetiva, para que possam ser compreendidos e utilizados por todos os membros da equipe de auditoria como por um terceiro leitor.

#### **12.6. CONDIÇÃO OU SITUAÇÃO ENCONTRADA (O QUE É)**

---

220. A situação encontrada refere-se aos aspectos relevantes identificados pelo auditor em relação ao objeto auditado, destacando as divergências em relação aos critérios aplicáveis. Trata-se da situação real, determinada e documentada durante a auditoria e reflete o grau de cumprimento dos critérios estabelecidos devendo ser relatada de forma clara e precisa, detalhando os casos específicos identificados na fase de execução.
221. Não é necessário descrever os procedimentos realizados, uma vez que esses já estão documentados na matriz de planejamento.
222. Os períodos de ocorrência e referência dos fatos irregulares devem ser relatados com precisão para evitar qualquer ambiguidade.

#### **12.7. CAUSAS (POR QUÊ OCORREU)**

---

223. Consistem nas razões e nos motivos que levaram ao descumprimento da norma e ocorrência do achado, representando a origem da divergência entre a condição e o critério. As causas podem possuir caráter endógeno ou exógeno ao ambiente auditado, podendo, inclusive, estar fora do controle ou influência do gestor/responsável.
224. A análise e correta identificação das causas é essencial para dar base às propostas de encaminhamento, de modo a fundamentar as ações corretivas necessárias para a solução efetiva do problema.
225. Ao analisá-las, a equipe de auditoria deve se concentrar em causas que representem deficiências ou inexistências de controles que propiciaram a ocorrência do achado.
226. A investigação das causas dos achados é obrigatória nas auditorias operacionais. Nas auditorias de conformidade, a equipe de auditoria deve avaliar a possibilidade de investigar as causas dos achados, principalmente quando a avaliação dos controles internos, realizada na fase de planejamento, apontar a possibilidade de existência de deficiências nesses controles.
227. Portanto, em auditorias que verifiquem aspectos de conformidade pode-se optar pela não investigação das causas dos achados, conforme análise de custo-benefício em relação ao prazo e recursos disponíveis.

## 12.8. EFEITOS (DIFERENÇA ENTRE O QUE É E O QUE DEVERIA SER)

---

228. Os efeitos de um achado são as suas consequências e impactos para o fiscalizado, para o erário ou para a sociedade, resultantes da diferença entre a situação encontrada e o critério. Correspondem às consequências reais ou potenciais (riscos) da diferença entre o critério preestabelecido e a condição constatada pela equipe de auditoria.
229. A análise do efeito de cada achado serve para dimensionar a sua relevância e gravidade, além de fornecer elementos para a formulação e dimensionamento das propostas de encaminhamento.

## 12.9. OBTENÇÃO DE EVIDÊNCIAS DO ACHADO DE AUDITORIA

---

230. O auditor deve planejar e realizar procedimentos para obter evidência de auditoria **suficiente e apropriada** para formar uma conclusão com o nível de asseguarção estabelecido permitindo conclusões sólidas e recomendações bem embasadas. (NBASP 4000-144).
- a. **Suficiência** é uma medida da quantidade de evidência necessária para fundamentar os achados e as conclusões. Ao avaliar a suficiência da evidência, o auditor precisa determinar se foi obtida evidência suficiente para persuadir uma pessoa conhecedora que os achados são razoáveis (NBASP 3, ISSAI 4000, Item 147).
- b. **Apropriada** é uma medida da qualidade da evidência, que abrange a relevância, a validade e a confiabilidade (NBASP 3, ISSAI 4000, Item 148).
231. De forma geral, as evidências devem se apresentar de forma suficiente e apropriada, permitindo conclusões sólidas e recomendações bem embasadas, englobando ainda três outros aspectos essenciais: **relevância, validade e confiabilidade**:
- a. **Relevância**: uma evidência relevante possui uma relação lógica e direta com a questão em análise. Ela contribui significativamente para responder às perguntas da auditoria e abordar os pontos centrais do objeto auditado.
- b. **Validade**: este critério avalia se a evidência é uma base adequada para mensurar o que está sendo examinado. Uma evidência válida representa fielmente o que se propõe a representar, permitindo conclusões precisas e bem fundamentadas.
- c. **Confiabilidade**: Refere-se à forma como a evidência foi obtida e produzida. Evidências confiáveis são aquelas coletadas por meio de métodos transparentes e replicáveis, garantindo que os resultados possam ser verificados e reproduzidos se necessário.
232. A evidência de auditoria é qualquer informação utilizada pelo auditor para comprovar que o objeto está ou não em conformidade com os critérios aplicáveis. As evidências podem tomar várias formas, tais como registros de transações e comunicações externas (em papel ou meio eletrônico), observações feitas pelo auditor e testemunho oral ou escrito de agentes do órgão/entidade auditada (ISSAI 100).

233. Evidência de auditoria é toda informação utilizada pelo auditor para verificar a conformidade do objeto auditado com os critérios aplicáveis (NBASP 2; ISSAI 100.49). As evidências podem se apresentar em diversas formas, incluindo: registros de transações em papel ou meio eletrônico; comunicações externas escritas ou eletrônicas; observações realizadas pelo auditor; e depoimentos orais ou escritos de agentes da entidade auditada, entre outros.
234. Cabe à equipe de auditoria determinar o volume de evidências necessário para responder adequadamente às questões de auditoria e assegurar o nível de garantia desejado. As evidências são cruciais para sustentar os achados e conclusões, devendo atender a critérios específicos que garantam a robustez e credibilidade do processo de auditoria.
235. A equipe de auditoria deve exercer o ceticismo profissional ao avaliar as evidências, considerando sempre a possibilidade de erros, fraudes ou omissões que possam afetar a integridade das informações obtidas.
236. As evidências de auditoria são classificadas em quatro categorias principais:
- a. **Física:** resulta de inspeção física ou observação direta pelo auditor e se caracterizam como uma prova tangível e direta das condições observadas: fotografias, gráficos, memorandos descritivos, mapas, amostras físicas etc.
  - b. **Documental:** obtida por meio de informações fornecidas por fontes internas e externas à entidade auditada e geralmente são consideradas mais confiáveis quando proveniente de fontes independentes externas: comunicações oficiais (ofícios, circulares), e-mails, contratos e outros documentos comprobatórios.
  - c. **Testemunhal:** decorre da aplicação de entrevistas e questionários. Deve ser reduzida a termo e documentada como papel de trabalho da auditoria e requer corroboração com outras formas de evidência, quando possível, para aumentar sua confiabilidade.
  - d. **Analítica:** não é obtida diretamente do auditado ou da mera inspeção in loco, mas demonstra o raciocínio lógico e as conclusões do auditor baseadas em outras evidências coletadas, tais como conferência de cálculos, comparações e correlações.
237. É fundamental que o auditor busque uma combinação adequada destes tipos de evidência para fortalecer os achados e conclusões da auditoria. A diversificação das fontes de evidência aumenta a confiabilidade e a robustez das constatações, minimizando o risco de conclusões equivocadas ou incompletas.
238. É imprescindível que, na fase de execução, a equipe de auditoria desenvolva os achados de forma estruturada e correlacionada com as respectivas evidências. No âmbito do TCE/AL, o instrumento que facilita essa atividade é a matriz de achados.
239. Fontes externas, em geral, são mais confiáveis que internas; evidências documentais são mais confiáveis que orais; evidências obtidas por observação direta ou análise são mais confiáveis que aquelas obtidas indiretamente pelo profissional de auditoria.

240. O auditor deve seguir um procedimento rigoroso de avaliação das evidências para obter uma conclusão sobre as atividades de auditoria (NBASP 2; ISSAI 100.50). Inicialmente, o auditor deve revisar toda a documentação de auditoria para assegurar que o objeto em questão foi auditado de forma completa e adequada e, antes de chegar a conclusões definitivas, é essencial que o auditor reavalie os riscos e a materialidade considerados inicialmente, à luz das evidências coletadas durante a auditoria. Essa reavaliação pode indicar a necessidade de realizar procedimentos de auditoria adicionais.
241. Além disso, o auditor deve analisar as evidências obtidas para identificar os achados de auditoria, considerando tanto aspectos quantitativos quanto qualitativos. Essa análise cuidadosa permite que o auditor avalie a relevância e a suficiência das evidências e, com base nesses achados, o auditor deve aplicar seu julgamento profissional para formular uma conclusão sobre o objeto da auditoria ou sobre a informação auditada.

#### **12.10. PROPOSTAS DE ENCAMINHAMENTO**

---

242. As propostas de encaminhamento são as medidas preventivas ou corretivas, processuais ou materiais, que a equipe de auditoria sugere que o TCE/AL adote para os achados identificados.
243. Deve ser elaborada para a regularização da situação inadequada, visando a compatibilizar a condição verificada aos critérios, considerando ainda suprimir as causas do achado de auditoria e eventualmente reparar os seus efeitos. Ao elaborar a sua redação, deve-se fazê-lo da forma mais precisa e específica possível, evitando-se redações genéricas limitadas ao mero cumprimento da legislação.
244. Ao longo da fase de execução, a equipe de auditoria deve preencher, quando cabível, as matrizes de achados e de responsabilização, conforme modelos e guias próprios disponibilizados pela unidade superior de controle externo.

#### **12.11. MATRIZ DE ACHADOS**

---

245. A matriz de achados é o papel de trabalho cujo objetivo é registrar os achados e evidenciar a relação lógica entre eles, entre os seus elementos e as propostas de encaminhamento. Propicia a compreensão e discussão dos achados e seus elementos constitutivos pelos integrantes da equipe de auditoria e entre a equipe e o supervisor, subsidiando a elaboração posterior do relatório.
246. A matriz de achados deve ser preenchida durante a fase de execução da auditoria, à medida que os achados vão sendo constatados. Trata-se de papel de trabalho cujo objetivo é evidenciar a relação lógica entre os achados de auditoria, a situação encontrada, os respectivos critérios, as causas identificadas, os efeitos incorridos e as propostas de encaminhamento.
247. Desse modo, a matriz de achados, tal qual a matriz de planejamento, constitui ferramenta essencial para subsidiar os trabalhos de campo, pois agrega, de forma lógica e estruturada, os principais elementos que nortearão a elaboração do relatório de auditoria, propiciando a compreensão dos achados e seus elementos constitutivos pelos integrantes da equipe de auditoria.

248. Por sua vez, assim como foi tratado em relação à matriz de planejamento, é importante ter em mente que o trabalho de execução pode apresentar características bastante específicas e se refletir em modelos diferentes de matriz de achados, a depender dos tipos de auditoria, ressaltando-se que esta matriz é opcional para as visitas técnicas.
249. De todo modo, os campos mínimos que devem compor a matriz de achados no TCE/AL são os seguintes: Situação Encontrada; Objeto do Achado; Critérios de Auditoria; Evidências; Causas; Efeitos e Riscos; e Proposta de Encaminhamento.
250. As entidades auditadas devem ter a oportunidade de comentar os achados de auditoria, as conclusões e as recomendações antes que a equipe de auditoria emita seu relatório de auditoria (NBASP 300, item 29). Deste modo, a equipe deve encaminhar a matriz de achados ao gestor, para que este possa tomar conhecimento e comentar os achados e conclusões da equipe de auditoria.

**a. Situação Encontrada**

251. Nesse campo, o auditor deve descrever toda a situação existente, de forma clara e suficiente para a compreensão do caso concreto e do achado em todos os seus aspectos.
252. É importante destacar que haverá casos em que alguns elementos do achado (objetos, critérios, evidências, causas e efeitos), apesar de destacados em campos específicos da matriz, poderão integrar também o campo Situação Encontrada, na profundidade adequada para a sua caracterização.
253. É essencial, ainda, a indicação do período de ocorrência e do período a que se referem os fatos, mesmo que coincidam com o período total sob exame. Essa informação é fundamental para a vinculação das impropriedades, irregularidades ou ilegalidades às contas do respectivo ano e para possibilitar a sua eventual associação aos responsáveis. Portanto, na descrição da situação encontrada, não é suficiente mencionar, por exemplo, o ano da celebração de instrumento ou da realização do certame licitatório, sendo essencial destacar com a máxima precisão possível o período em que se constatou o desvio em relação ao critério.
254. Em contraposição, na descrição da situação encontrada não cabe mencionar os procedimentos de auditoria realizados para a obtenção do achado, uma vez que o registro destes consta de campo próprio da matriz de planejamento.

**b. Objeto do Achado**

255. Preliminarmente, cumpre observar que este campo nem sempre se encontra presente nas auditorias operacionais, dadas as peculiaridades de sua metodologia, devendo, contudo, constar nas auditorias financeiras e de conformidade.

256. Nesse campo devem ser indicados os objetos nos quais o achado foi constatado, que não devem ser confundidos com o objeto da auditoria. A indicação dos objetos deve conter, sempre que possível: o número do documento ou processo, o ano e uma breve descrição do assunto a que este se refere.
257. Exemplos de tipos de objetos: aditivo de contrato, aditivo de convênio, ata, base de dados, contrato, convênio, edital, folha de pagamento, inventário, orçamento, processo (autos), processo de dispensa, processo de inexistência, processo licitatório, projeto, programa, sistema etc.
- c. Critérios de Auditoria**
258. Os critérios constituem o padrão normativo ou operacional, representado por normas legais, regulamentos aplicáveis ou boas práticas, que permite aos auditores a verificação da situação encontrada no ente auditado.
259. Tratam-se, portanto, das referências usadas para a avaliação, que podem depender de uma série de fatores, relacionados aos objetivos e ao tipo de auditoria. Critérios podem ser bastante específicos ou mais gerais e podem ser extraídos de várias fontes (ISSAI 100.27).
260. Exemplos de critérios de auditoria: legislação, normas, jurisprudência, entendimento doutrinário, normativos internos, pareceres, portarias, regulamentos, resoluções e súmulas ou, ainda, no caso de auditorias operacionais, referenciais aceitos e/ou tecnicamente validados para o objeto sob análise, como padrões e boas práticas etc.
261. Em regra, princípios não devem ser utilizados como critérios de auditoria.
- d. Evidências**
262. As evidências de auditoria são os elementos de convicção dos trabalhos efetuados pelo auditor, devidamente documentados e que devem ser adequados, relevantes e razoáveis para fundamentar a opinião e as conclusões.
263. Trata-se dos elementos que comprovam que a situação encontrada (condição) está ou não de acordo com os critérios (NAG 1113 e TCDF, 2011).
264. Na indicação das evidências é necessário registrar de forma precisa o local ou elemento dos documentos trabalhados na auditoria (objeto do achado), de modo a identificar com o máximo de precisão a informação que fundamenta a opinião da equipe.
265. Quando aplicável, a anotação neste campo deve conter remissão às folhas do processo em que se encontram as evidências que suportam o achado. Nas folhas referidas, destacar sempre que possível os termos que a equipe deseja ressaltar, para facilitar leitura posterior.

266. Nos casos em que a equipe de auditoria se deparar com a falta de evidências apropriadas e suficientes para suportar o possível achado, deve-se verificar se o resultado é devido a falhas na estratégia metodológica adotada na execução ou se decorre de deficiências no próprio objeto auditado. No primeiro caso, pode ser necessário modificar a estratégia e seu escopo para aprofundar as investigações; no segundo caso, os problemas identificados (a exemplo de falhas dos controles internos ou problemas operacionais e estruturais da auditada) são, de fato, os próprios achados de auditoria.

**e. Causas**

267. Consistem nas razões e nos motivos que levaram ao descumprimento da norma legal ou à ocorrência da condição de desempenho, representando a origem da divergência entre a condição e o critério. A análise e correta identificação das causas é essencial para dar base às propostas de encaminhamento, de modo a fundamentar as ações corretivas necessárias para a solução efetiva do problema (NAG 4111.3.3 - adaptada).

268. Todavia, as causas podem estar fora do controle ou da influência do gestor. Motivo este que denota a necessidade da realização de investigações adicionais e aplicação de julgamento profissional do auditor para identificar tal situação.

269. A causa de um achado é o motivo da divergência entre a situação encontrada (caso concreto) e o critério. É, pois, o ato, o fato ou o comportamento que contribuiu para a discrepância identificada, não devendo ser confundido com seus efeitos ou com o achado em si. Por exemplo, o descumprimento de normativos ou a inobservância da legislação ou de jurisprudência firmada não são causas. As causas seriam os fatores que levaram a esse descumprimento, enquanto causas significativas para o desvio.

270. As informações prestadas pelo responsável podem não significar as verdadeiras causas de um achado. A equipe técnica deve firmar sua convicção buscando evidências das causas. A obtenção de evidências das causas, principalmente das causas subjetivas que envolvam desvio de conduta, pode não ser possível. Nestes casos, a equipe deve se concentrar nas causas objetivas e buscar deficiências ou inexistências de controles que propiciaram ou não impediram a ocorrência do achado ou, ainda, em causas subjetivas relacionadas ao despreparo do pessoal envolvido.

**f. Efeitos e Riscos**

271. Os efeitos de um achado são as consequências para o fiscalizado, para o erário ou para a sociedade, resultantes da diferença entre a situação encontrada e o critério. A análise e o registro do efeito de cada ocorrência servem para dimensionar a relevância e a gravidade do próprio achado, além de fornecer elementos para a formulação das propostas de encaminhamento.

272. Os efeitos são as consequências reais, enquanto os riscos são as consequências potenciais, da diferença entre o critério preestabelecido e a condição constatada pelos auditores. São representados por fatos ou estimativas probabilísticas que evidenciam os erros ou prejuízos identificados e expressos, sempre que possível, em unidades monetárias ou em outras unidades de medida que demonstrem a necessidade de ações corretivas (NAG 4111.3.4).
273. O efeito não deve ser confundido com o achado em si, por exemplo: ilegalidade na contratação de pessoal não é efeito; o efeito seria o prejuízo gerado pelos pagamentos indevidos. Tomando outro exemplo, a inobservância da legislação em processos licitatórios não é efeito; os efeitos, neste caso, poderiam ser: prejuízo ao erário por aquisição sem escolha da proposta mais vantajosa ou risco de aquisição de equipamentos por preços maiores que o de mercado, de aquisições sem o devido caráter competitivo ou ainda risco da ocorrência de aquisições que não atendam à necessidade do fiscalizado.
- g. Proposta de encaminhamento**
274. Nesse campo são registradas as medidas preventivas, corretivas, processuais ou materiais que a equipe técnica avalia que o TCE/AL deva determinar ou recomendar que sejam adotadas para os achados identificados.
275. Todas as propostas de encaminhamento registradas no campo devido na matriz de achados devem ser apresentadas no tópico “Proposta de Encaminhamento” do relatório de auditoria.
276. As propostas de encaminhamento são as determinações e recomendações ou outras providências pugnadas pela equipe de auditoria para a regularização da situação inadequada. A proposição corresponde à ação demandada ao gestor para compatibilizar a conduta aos critérios estipulados e baseia-se na relação de causa e efeito apontada no desenvolvimento do achado. Deve ser elaborada para suprimir as causas do achado de auditoria e eventualmente reparar os efeitos (TCDF, 2011).
277. Ao se formular uma proposta de encaminhamento, deve-se considerar que, em momento posterior, a sua implementação será avaliada. Portanto, a equipe deve evitar a proposição de medidas que impossibilitem a mensuração objetiva do seu grau de implementação. A proposição deverá ser elaborada de maneira que as ações esperadas dos gestores sejam inequívocas, gerando produtos facilmente identificáveis e avaliáveis, qualitativa e quantitativamente (TCDF, 2011).
278. O preenchimento desse campo, antes da redação do relatório, facilita sua elaboração e possibilita a discussão do trabalho com a supervisão da equipe de auditoria, evitando-se assim retrabalho (por exemplo, mudança de encaminhamento ou a profundidade da análise).

279. Ademais, quando pertinente, é indicado que sejam colhidos esclarecimentos e comentários dos gestores acerca das causas dos achados e da adequação dos critérios, ainda em campo, de modo a se evitar a ocorrência de mal-entendidos que possam redundar em desperdício de esforços.

#### **12.12. DISCUSSÃO DA MATRIZ DE ACHADOS COM O GESTOR**

---

280. Antes da elaboração do relatório, a matriz de achados será encaminhada, ao gestor para que este possa tomar conhecimento e comentar os achados e conclusões da equipe de auditoria (ISSAI 3000/4.5).
281. É imprescindível que a matriz de achados seja submetida, previamente ao envio para o gestor, à revisão pelo supervisor da equipe. Essa revisão tem por objetivo assegurar o cumprimento dos requisitos de qualidade e que as conclusões são aderentes à metodologia e decorrem logicamente dos fatos apresentados.
282. A matriz de achados será remetida ao gestor pela equipe de auditoria, a qual estipulará prazo compatível e improrrogável para o envio de comentários pelo gestor, e será remetida ainda durante o prazo de realização da auditoria.
283. Caso o comentário não seja efetivado no prazo definido, será presumida a concordância do auditado com os termos da matriz.
284. Os gestores devem ser informados sobre o caráter sigiloso e provisório da matriz de achados, apresentada na fase de discussão, devendo zelar pelo sigilo até a decisão plenária.
285. A manifestação do auditado a respeito do conteúdo da matriz de achados deve ser analisada com o fim de que a equipe de auditoria possa avaliar a necessidade de rever pontos para o relatório ou apresentar argumentos para manter posições discordantes dos gestores.
286. Caso as novas informações e argumentos dos auditados sejam importantes para esclarecer pontos relatados ou sejam suficientes para alterar o entendimento da equipe, as modificações serão feitas no capítulo “Apresentação dos Achados”. Nesse caso, deve constar da análise a informação de que foram feitas alterações no relatório em razão dos comentários dos gestores.
287. As informações e argumentos que não forem suficientes para alterar o entendimento da equipe devem ser analisadas no capítulo “Análise dos Comentários dos Gestores” (ISSAI 3000/4.5, 2004).
288. Não serão submetidas ao gestor, na fase de discussão da matriz de achados, determinadas questões que envolvam as seguintes hipóteses:
- a. quando houver indícios de má fé; e
  - b. nas auditorias decorrentes de denúncias ou representações (TCE/MG).

### 13. REQUERIMENTO DE INFORMAÇÕES

289. É o documento utilizado pela equipe de auditoria para comunicar-se com os jurisdicionados, visando estabelecer contato, fornecer informações sobre os procedimentos da auditoria, solicitar documentação e esclarecimentos, bem como, agendar reuniões e outros compromissos, com o objetivo de cumprir as etapas da fiscalização e garantir o sucesso dos trabalhos.
290. No início dos trabalhos de campo, a equipe realizará reunião de apresentação com os gestores do poder, órgão ou entidade auditada ou com representantes designados, oportunidade em que se identificará formalmente, entregará o documento de apresentação e esclarecerá os objetivos, o escopo e os critérios de auditoria (TCE/PR, 2013).
291. A equipe de auditoria poderá requerer antecipadamente, por escrito, os processos, documentos e informações desejados, fixando prazo razoável para atendimento, adotando o Requerimento de Informações, conforme modelo definido pela unidade superior de controle externo.
292. O Requerimento de Informação deve ser numerado considerando o ano, código da auditoria seguido e uma ordem sequencial crescente de documentos emitidos naquela auditoria (ex: 2024/001-1)
293. O requerimento deve ser entregue mediante atestado de recebimento na segunda via, a qual se constituirá em papel de trabalho. Se por meio eletrônico, com comprovação de entrega e leitura, sempre que possível.
294. A equipe deve garantir que todos os documentos fornecidos pelo jurisdicionado identificam quem os elaborou ou forneceu, bem como a fonte da informação, além de estarem legíveis, datados e assinados (TCE/ES, 2015).
295. No caso de impossibilidade de atendimento imediato, a equipe assinará prazo para apresentação dos documentos, informações e esclarecimentos julgados necessários, comunicando o fato ao supervisor, para as medidas cabíveis.
296. O não atendimento ou atendimento parcial das solicitações feitas poderão ser objeto de registro do fato no relatório de auditoria em tópico específico. Além disso, tais situações devem ser comunicadas imediatamente ao supervisor do trabalho para orientação quanto às providências necessárias (TCE/ES, 2015).

### 14. RESPONSABILIZAÇÃO

297. O objetivo de um exame de auditoria governamental é expressar opinião ou emitir comentários sobre a adequação da matéria examinada e, portanto, não é destinado especificamente a detectar erros, fraudes e outras irregularidades. Entretanto, ao efetuar seus exames e ao expressar sua opinião ou comentários, o auditor deve estar alerta à possibilidade da existência de erros, fraudes e outras irregularidades, que em alguns casos podem ser de tal grandeza que afetem a posição patrimonial, econômica e financeira, assim como as questões operacionais do órgão/entidade auditado (NAG 4101).

298. Assim, ainda que não seja a função primária da auditoria a detecção de erros, fraudes e outras irregularidades, deve-se buscar, quando isso ocorrer, a responsabilização dos gestores, agentes públicos ou outros atores que lhes deram causa.
299. No caso de descoberta de irregularidade, cabe ao auditor estudar sua materialidade ou relevância e os possíveis efeitos em relação aos resultados das transações e das operações auditadas, para a adequada fundamentação das suas conclusões (NAG 3211).
300. Nos casos em que os trabalhos de auditoria levarem à formulação de conclusões sobre responsabilidades de gestores e agentes públicos, deve ser evidenciada a responsabilização daquele que deu causa à irregularidade ou impropriedade identificada e seus efeitos, bem como fundamentada a eventual proposta de sanção e, conforme o caso, citação ou audiência dos responsáveis (TCE/ES, 2015; TCU, 2010).
301. Assim, caso no curso da auditoria sejam constatadas irregularidades, a equipe de auditoria deverá identificar os responsáveis, a conduta, o nexo de causalidade e a culpabilidade da conduta em relação ao achado, utilizando-se, para tanto, da matriz de responsabilização.
302. Os apontamentos referentes aos responsáveis devem contemplar, para cada achado que se constitui em irregularidade, o nome/ razão social do responsável pelo desvio, sua função, a conduta por ele praticada, o nexo de causalidade entre a conduta e o achado, a análise de sua culpabilidade e a proposta de responsabilização feita pela equipe de auditoria.
303. Por conduta, ter-se-á a indicação da ação ou omissão, culposa (por negligência, imperícia ou imprudência) ou dolosa (intenção de produzir o resultado ou assunção do risco de produzi-lo), que deu causa ao achado e que deverá ser devidamente caracterizada e individualizada. Para tanto, é indispensável a juntada de documentação que comprove a ação ou omissão. No caso de omissão é fundamental a identificação nos autos de documentação (Estatuto, Leis, Regimentos etc.) que comprovem a competência que se deixou de exercer.
304. O nexo de causalidade visa evidenciar a relação de causa e efeito entre a conduta do responsável e o resultado ilícito. A inexistência de nexo de causalidade significa que o agente não pode ser responsabilizado pela irregularidade.
305. Nos casos em que os responsáveis não forem conhecidos, é imprescindível que conste no Relatório de Auditoria a determinação para a tomada das providências pertinentes a sua identificação (TCDF, 2011).
306. A análise de culpabilidade desses responsáveis deve ser realizada de forma sistemática, buscando a individualização das condutas ativas ou omissivas que resultaram ou contribuíram para a ocorrência das irregularidades.
307. O exame da culpabilidade pretende avaliar a reprovabilidade da conduta do responsável. Desta forma, é essencial destacar, sendo o caso, a existência de situações atenuantes, agravantes ou excludentes da responsabilidade. Para as pessoas jurídicas não é aplicável a análise de reprovabilidade da conduta.

308. A matriz de responsabilização é o papel de trabalho que sistematiza essa análise, contendo os elementos e informações necessárias para tal, como período de exercício do cargo ou função, conduta, tipo de culpa, análise de culpabilidade e nexo de causalidade, ou seja, a relação de causa e efeito entre a conduta do responsável e o resultado ilícito ou irregularidade.
309. A matriz de responsabilização deve ser preenchida sempre houver achado que constitua irregularidade passível de eventual citação ou notificação dos responsáveis, fundamentando tais propostas de encaminhamento.
310. As matrizes de achados e de responsabilização devem ser aprovadas pelo supervisor, conforme modelo específico definido pela unidade superior de controle externo e as orientações para seus preenchimentos constarão do respectivo boletim ou manual.

## **15. REUNIÃO DE ENCERRAMENTO**

311. Sugere-se, sempre que possível a realização de uma reunião de encerramento entre a equipe de auditoria e o auditado, ou representante designado, para informar sobre a finalização dessa etapa dos trabalhos.
312. Quanto ao resultado dos trabalhos, o auditado deve ser informado que será notificado para manifestação nos autos. Recomenda-se que os resultados dessa reunião sejam registrados em ata pela equipe de auditoria.

## **16. COMUNICAÇÃO COM O AUDITADO**

313. O auditor deve se comunicar de forma eficaz com a entidade auditada e os responsáveis pela governança durante todo o processo de auditoria (NBASP 3. ISSAI 4000. Item 96), podendo ser realizada de forma verbal, por escrito ou de ambas as formas, sendo recomendada a forma escrita.
314. A comunicação eficaz com o auditado é um dos pilares de uma relação profissional sólida e bem-sucedida. Essa interação, marcada pela clareza, objetividade e empatia, vai além da mera troca de informações, permeando todas as etapas do processo de auditoria. Ao estabelecer um diálogo aberto e transparente, a equipe de auditoria demonstra respeito, constrói confiança e aumenta as chances de um resultado positivo.
315. O auditor deve planejar e manter uma comunicação eficaz e adequada dos aspectos-chave da auditoria com a entidade auditada e as partes interessadas relevantes durante todo o processo de auditoria (NBASP 3. ISSAI 3000. Item 55). Contudo, o auditor deve ter o cuidado de garantir que a comunicação com as partes interessadas não comprometa a independência e a imparcialidade (ibidem).

316. Durante todo o processo de uma auditoria uma boa comunicação é um elemento indispensável para garantir a qualidade, a eficácia e a transparência dos trabalhos. Ela serve como um canal de interação entre o auditor e a entidade auditada, permitindo a troca de informações, o esclarecimento de dúvidas e a construção de um relacionamento de confiança e contribui para a construção de um relacionamento de confiança e colaboração entre o auditor e a entidade auditada.
317. A comunicação permite ao auditor obter uma visão mais completa do ambiente de controle da entidade, facilitando a identificação de riscos e a elaboração de um plano de auditoria mais eficaz.
318. Através de uma comunicação clara e objetiva, o auditor consegue coletar as evidências necessárias para embasar suas conclusões, garantindo a qualidade e a confiabilidade dos resultados e a credibilidade dos trabalhos. Deve-se estar atento ainda para que as inconsistências ou achados preliminares identificados sejam discutidos com a entidade auditada para legitimar a sua validade.
319. A comunicação é fundamental para divulgar os resultados da auditoria de forma clara e objetiva, permitindo que os gestores compreendam as recomendações e as ações necessárias para a melhoria da gestão.
320. A comunicação na auditoria abrange diversas etapas, desde o planejamento inicial até a emissão do relatório final. A comunicação inicial é fundamental para definir o escopo dos trabalhos, os objetivos da auditoria e as expectativas de ambas as partes, já durante a execução da auditoria, a comunicação deve ser constante para esclarecer dúvidas, solicitar informações adicionais e discutir os achados preliminares. Por fim, os resultados da auditoria devem ser comunicados de forma clara e objetiva no relatório final, destacando os achados mais relevantes e as recomendações para melhoria.
321. Achados que não sejam considerados relevantes ou que não justifiquem a sua inclusão no relatório do auditor também podem ser comunicados à administração durante a auditoria. A comunicação desses achados pode ajudar a entidade auditada a sanar casos de não conformidade e a evitar ocorrências semelhantes no futuro.
322. Após a emissão do relatório, a comunicação deve ser mantida, por meio do monitoramento, para acompanhar a implementação das recomendações e avaliar a eficácia das ações adotadas pela entidade auditada.

## **17. RELATÓRIO DE AUDITORIA**

323. O relatório é o principal produto da auditoria e constitui documento formal, técnico e obrigatório, por intermédio do qual a equipe comunica, dentre outras informações, o objetivo, a metodologia usada, os achados, as conclusões e a proposta de encaminhamento (NAG 4701- adaptada).
324. O processo de auditoria envolve a elaboração de um relatório para comunicar os resultados da auditoria às partes interessadas, aos responsáveis pela governança e ao público em geral. O propósito também é facilitar o monitoramento de ações corretivas (NBASP 100-51).

325. Os relatórios devem ser de fácil compreensão, livres de imprecisões ou ambiguidades e completos. Devem ser objetivos e justos, incluindo somente informações respaldadas por evidências de auditoria suficientes e apropriadas.
326. Para que o relatório seja de fácil leitura, o auditor deve utilizar linguagem simples, dentro dos limites permitidos pelo objeto (TCM/BA, 2021).
327. Relatórios de auditoria devem ser elaborados considerando-se sempre que o TCE/AL se comunica com um público amplo e heterogêneo, abrangendo: público interno; servidores, agentes públicos e agentes políticos que atuam nos entes jurisdicionados, de diversos poderes e esferas governamentais; pessoas físicas e jurídicas passíveis de serem arroladas em processos como responsáveis solidários; procuradores das partes; representantes de organizações não governamentais; parlamentares; profissionais da imprensa; membros do Ministério Público; estudantes e acadêmicos; e cidadãos em geral.
328. Essa heterogeneidade das partes interessadas nos relatórios e a ampla publicidade dada a este produto das auditorias requerem um alto padrão de qualidade na produção de tais documentos, havendo diversos requisitos aplicáveis nesse sentido.
329. A comunicação eficaz é fundamental para a compreensão do relatório pelos seus destinatários. Por isso, a linguagem utilizada deve ser impessoal, clara e livre de ambiguidades. O uso de recursos visuais, como gráficos e tabelas, facilita a compreensão de informações complexas e torna o relatório mais dinâmico e interessante, devendo-se evitar levar para o Relatório informações não essenciais a sua conclusão.
330. Os Tribunais de Contas têm a liberdade de decidir sobre o momento oportuno de divulgação e publicação de seus relatórios de auditoria, salvo quando houver exigências específicas prescritas em lei (NBASP 1. Independência dos Tribunais de Contas. 3000).

### **17.1. REQUISITOS DE QUALIDADE**

---

331. Ao final de cada auditoria, o auditor deve preparar relatório, registrando os achados de forma adequada; seu conteúdo deve ser fácil de entender e livre de ideias vagas e ambíguas, deve incluir somente informações que sejam apoiadas por evidências competentes e relevantes, ser objetivo, justo e construtivo (ISSAI 100-51).
332. No âmbito do TCE/AL, devem-se observar os seguintes requisitos de qualidade quando da elaboração do relatório de auditoria:
  - a. **Abrangência:** um relatório deve incluir toda a informação necessária para abordar o objetivo e as questões de auditoria, sendo suficientemente detalhado para oferecer uma compreensão do objeto, dos achados e das conclusões da auditoria.
  - b. **Clareza:** a informação deve ser revelada de forma lógica, bem ordenada, mediante linguagem impessoal, possibilitando a qualquer pessoa entendê-la, ainda que não versada na matéria (NAG 4703.1.1).

- c. **Completude:** a informação, embora concisa, deve ser descrita de forma inteira, acabada, terminativa, sem omissões ou supressões, sem faltar nenhum conteúdo ou significado (NAG 4703.1.7).
  - d. **Concisão:** a informação deve ser breve, escrita sem detalhes desnecessários, mas de forma precisa e de fácil entendimento por todos, sem necessidade de explicações adicionais (NAG 4703.1.6).
  - e. **Conclusividade:** a informação revelada deve permitir a formação de opinião sobre os trabalhos realizados (NAG 4703.1.8).
  - f. **Contraditório:** incorporar os comentários da entidade responsável, conforme apropriado, e dar respostas e avaliações aos comentários.
  - g. **Convicção:** a informação deve ser isenta de incertezas ou ambiguidades, não deve expor dúvidas ou obscuridades que possam causar várias interpretações, devendo ser exata, correta e pormenorizada. Devem ser evitadas expressões que transmitam insegurança e dúvida para o leitor (ISSAI 1/17, ISSAI 100/51, NAG 4703.1.2).
  - h. **Fácil leitura,** o auditor deve utilizar linguagem simples, dentro dos limites permitidos pelo objeto.
  - i. **Imparcialidade:** a informação deve ser fiel aos fatos, focando-os como que tenham verdadeiramente acontecido, com neutralidade, conforme as evidências obtidas e sem a emissão de juízo subjetivo de valor (NAG 2202 e NAG 4703.1.4, adaptado).
  - j. **Impessoalidade:** a informação deve ser relatada mediante linguagem impessoal e razões pessoais não devem influir na apresentação de quaisquer fatos (NAG 4703.1.5).
  - k. **Objetividade:** a informação deve ser direta, útil, sem distorções, de fácil entendimento e correspondente ao exame ou avaliação realizada, expressando-se em linguagem de fácil compreensão e interpretação, sem termos complexos, técnicos ou embaraçantes (ISSAI 100/51, NAG 4703.1.5 e 4703.1.10, adaptado).
  - l. **Precisão:** implica na verificação da exatidão dos fatos;
  - m. **Tempestividade:** a informação deve ser divulgada em tempo hábil para que a adoção de medidas ou seus efeitos possam ser tempestivos e efetivos (NAG 4703.1.3).
333. Outro aspecto que precisa ser observado pela equipe de auditoria, diz respeito ao cumprimento dos prazos estabelecidos para a elaboração do Relatório de Auditoria, sem comprometer a qualidade, uma vez que o seu não cumprimento poderá impactar todo o planejamento da unidade técnica.

## 17.2. ESTRUTURA E CONTEÚDO

---

334. Não constitui a finalidade deste Manual de Auditoria Governamental a especificação dos modelos de relatório para cada tipo de auditoria; quais sejam, operacional, financeira e de conformidade, uma vez que a estrutura específica de cada relatório será explicitada, oportunamente, em manuais e boletins específicos a ser definido pela unidade superior de controle externo.
335. Nada obstante, devem ser observadas as diretrizes e princípios gerais expressos neste Manual na elaboração dos relatórios de auditoria.
336. O Relatório de Auditoria deve estar estruturado nas seguintes seções:
- Folha de Rosto;
  - Resumo;
  - Sumário;
  - Listas de figuras e tabelas, se houver;
  - Introdução;
  - Apresentação dos Achados;
  - Achados não decorrentes das questões de auditoria, se houver;
  - Comentários da entidade auditada, se houver;
  - Conclusão;
  - Propostas de Encaminhamento;
  - Benefícios Estimados;
  - Lista de Apêndices, se houver; e
  - Lista de Anexos, se houver.
337. Em regra, somente devem constar do corpo do relatório as ocorrências que gerem conclusões e propostas de encaminhamento.
338. É importante destacar que, no âmbito do TCE/AL, a matriz de achados é a base para a estruturação e organização do relatório de auditoria. Não obstante, para atender a suas finalidades, o relatório deve possuir uma estrutura formal mínima obrigatória, tratando dos seguintes elementos:

### 17.2.1. RESUMO:

339. É um relato conciso da auditoria, com o objetivo de dar ao leitor uma breve visão dos principais aspectos do trabalho, devendo ser o mais sucinto possível.

### 17.2.2. SUMÁRIO

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

### 17.2.3. INTRODUÇÃO

341. Neste tópico deve ser realizado um registro de forma concisa daquelas informações consideradas importantes para a compreensão da auditoria realizada, sendo composto de:
- a. **Ato que autorizou/determinou o trabalho de auditoria:** Menção ao documento que registra o ato que fundamenta a realização da auditoria.
  - b. **Identificação das normas de auditoria aplicadas na realização do trabalho:** Os relatórios de auditoria devem incluir uma referência ao fato de que as normas utilizadas são baseadas ou são consistentes com as ISSAI, NAG ou NBASP relevantes para o trabalho de auditoria realizado. Essa referência pode ser feita declarando-se:  
  

*“A auditoria foi conduzida em conformidade com [normas], que são baseadas em [ou são consistentes com] os Princípios Fundamentais de Auditoria (ISSAI 100-999) das Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores.” (ISSAI 100 adaptada).*
  - c. **Visão geral do objeto, objetivos e escopo da auditoria:** Os auditores devem incluir no relatório a visão geral do objeto, os objetivos da auditoria e o escopo dos trabalhos, que correspondem ao que foi abordado na fase de planejamento e revisado durante a fase de execução (TCU, 2011).
342. Os relatórios conterão uma breve descrição das características do objeto de auditoria, quando necessária à sua compreensão, a fim de oferecer ao leitor o conhecimento e a compreensão necessários para um melhor entendimento.
343. A auditoria pode contemplar um ou mais objetivos, devendo ser expressos no relatório por meio de uma declaração precisa daquilo que se propôs a realizar. O escopo deve explicitar a profundidade e a amplitude do trabalho para alcançar o objetivo da auditoria, podendo ser específico para cada objetivo, quando for o caso.
- d. **Metodologia utilizada:** A descrição da metodologia deve mencionar os procedimentos adotados, as técnicas e os papéis de trabalho utilizados no planejamento e execução da auditoria, bem como referenciar a relação dos atos, contratos ou processos incluídos na amostra auditada (TCU, 2011).
344. Caso tenha sido utilizada amostragem, deve ser indicado o método adotado, os critérios para seleção da amostra e a incerteza embutida nos cálculos (TCU, 2011).

345. A descrição da metodologia deve destacar a participação de especialistas e de outras unidades técnicas que tenham contribuído de modo significativo para a realização do trabalho, ainda que não tenham assinado o relatório. Neste caso, a responsabilidade da equipe de auditoria fica restrita à sua competência, devendo tal fato ser mencionado no relatório (NAG 3222 adaptada, TCU, 2011).
346. A metodologia, que compreende os métodos empregados na coleta, no tratamento e na análise dos dados, deve ser exposta resumidamente, relatando-se os detalhes em apêndice (TCU, 2011).
- e. **Eventuais limitações dos trabalhos de auditoria:** A descrição das limitações deve indicar claramente aquilo que não pôde ser investigado em profundidade suficiente para a formulação de conclusões, apresentando as justificativas pertinentes e como isso afetou ou pode ter afetado os objetivos e os resultados da auditoria (NAG 1402.1 adaptada).
347. As limitações podem se referir a técnicas adotadas, restrições de acesso às fontes de informação e condições operacionais do trabalho. No caso desta última, podem ser superáveis e só devem ser descritas caso não sejam mitigadas.

#### 17.2.4. APRESENTAÇÃO DOS ACHADOS

348. Neste elemento devem ser detalhados, por ordem de relevância, os achados de auditoria e as evidências que os suportam, tomando por base a matriz de achados. Nos casos em que a complexidade dos trabalhos exigir, os achados deverão ser organizados por temas, respeitada, dentro destes, também a ordem de relevância dos achados.
349. Vale ressaltar que, a depender do tipo da auditoria, manuais, padrões e normas específicas podem restringir ou estabelecer que outros elementos sejam relatados na apresentação dos achados, consoante os seus objetos e as suas finalidades mais comuns.
350. De todo modo, a descrição dos achados deverá contemplar, em todos os casos, os seguintes aspectos/atributos mínimos:
- Título do achado:** deve traduzir de forma concisa a situação encontrada;
  - Situação encontrada:** descrição da situação existente, incluindo o período de ocorrência, conforme documentado durante a fase de execução da auditoria. Deve ser escrito de forma a oferecer a compreensão do que foi verificado pela equipe de auditoria e como e porque os critérios foram violados;
  - Objeto do achado:** indica o documento, o projeto, o programa, o processo, ou o sistema no qual o achado foi constatado;
  - Critério:** legislação, norma, jurisprudência, entendimento doutrinário ou padrão adotado;

- e. **Análise das evidências:** informações obtidas durante a auditoria no intuito de documentar os achados e de respaldar as opiniões e conclusões da equipe; e
- f. **Causas, efeitos e riscos:** o que motivou a ocorrência do achado; seus efeitos reais ou potenciais e as consequências ou possíveis consequências do achado.

#### **17.2.5. ACHADOS NÃO DECORRENTES DAS QUESTÕES DE AUDITORIA**

- 351. Denominam-se achados não decorrentes das questões de auditoria aqueles não previstos nas questões de auditoria inicialmente formuladas. Surgem durante a execução dos trabalhos, em razão de sua relevância, materialidade ou risco, e merecem a devida atenção da equipe de auditoria.
- 352. Devem ser tratados da mesma forma que os demais achados, sendo devidamente registrados na matriz de achados com a devida identificação como "achados não decorrentes das questões de auditoria".

#### **17.2.6. COMENTÁRIOS DA ENTIDADE AUDITADA**

- 353. Este elemento deverá constar do relatório nos casos em que houver a discussão da matriz de achados com o gestor, para que este possa tomar conhecimento e comentar os achados e conclusões da equipe de auditoria.
- 354. A equipe de auditoria deve considerar os comentários do gestor quando da elaboração do relatório de auditoria, comentando-os individualmente em cada achado apontado.
- 355. A comunicação prévia, a fim de colher os comentários da entidade, não deve ser incluída caso a sua divulgação coloque em risco os objetivos da auditoria ou representem indicativos de ocorrência de ilícitos ou fraudes, quando é essencial que o auditor manifeste o devido zelo profissional e cautela a fim de não interferir com eventuais procedimentos legais ou investigações futuras.
- 356. O auditado deve ser informado que a obtenção desses comentários não representa abertura do contraditório e, portanto, não significa exercício de direito de defesa, o qual, se necessário, poderá ser exercido nas etapas processuais posteriores. Deve, ainda, esclarecer que a não apresentação dos comentários, no prazo estipulado, não impedirá o andamento normal do processo nem será considerado motivo de sanção.
- 357. Os comentários dos gestores devem, sempre que possível, ser incorporados de forma resumida no relato dos achados e serão analisados pela equipe juntamente com os demais fatos e o documento encaminhado pelo gestor se constituirá em papel de trabalho da auditoria.

#### **17.2.7. CONCLUSÃO**

- 358. Este elemento destina-se a sintetizar os fatos apurados no trabalho realizado. Serão respondidas, de forma sucinta, as questões de auditoria.

359. Nesta seção, as questões formuladas na matriz de planejamento devem ser respondidas, sintetizando-se os principais achados, os quais devem indicar os números dos itens em que cada um deles é tratado no relatório.
360. As conclusões são afirmações da equipe, deduzidas dos achados, devendo-se destacar os pontos mais importantes da auditoria que embasarão as propostas de encaminhamento (ISSAI 3000/4.3 adaptada, NAG 4111.3.6).
361. Sendo a conclusão uma síntese dos fatos apurados, não se deve fazer longas descrições, pois o objetivo principal é comunicar, de forma objetiva, a visão geral do resultado da auditoria, em texto suficientemente claro de modo a não prejudicar o entendimento do leitor.
362. Vale destacar que a força das conclusões dos auditores depende da suficiência e da adequação das evidências que suportam os achados e da solidez da lógica utilizada para formulá-las (TCU, 2011).
363. Nas auditorias financeiras, a opinião do auditor é utilizada para transmitir o nível de asseguarção, deve ter um formato padronizado e pode ser não modificada ou modificada.
- a. Uma opinião não modificada é usada tanto para asseguarção razoável como para asseguarção limitada. A opinião não modificada é aquela expressa pelo auditor quando ele conclui que as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.
  - b. Uma opinião modificada pode ser:
    - i. Qualificada (exceto por) – quando o auditor discorda com, ou é incapaz de obter evidência de auditoria suficiente e apropriada acerca de, certos itens do objeto que são ou podem ser relevantes, mas não generalizados;
    - ii. Adversa – quando o auditor, após ter obtido evidência de auditoria suficiente e apropriada, conclui que desvios ou distorções, quer individualmente ou no agregado, são relevantes e generalizados;
    - iii. Abstenção – quando o auditor é incapaz de obter evidência de auditoria suficiente e apropriada, devido a uma incerteza ou limitação de escopo que é tanto relevante quanto generalizada.

#### **17.2.8. PROPOSTAS DE ENCAMINHAMENTO**

364. As propostas de encaminhamento constituem lista de sugestões da equipe de auditoria ao Relator, contendo as recomendações, determinações e outras providências que a equipe entende serem necessárias e que poderão contribuir para sanar as deficiências identificadas.

365. É essencial que as propostas de encaminhamento tenham correspondência clara com os achados e tomem por base as causas desses achados (ISSAI 3000/5.2 adaptada).
366. As propostas de encaminhamento devem ser elaboradas de forma lógica e exequível, a partir das recomendações acerca dos achados identificados e das conclusões, agregando valor aos resultados da auditoria.
367. A equipe deve avaliar a necessidade de proposta para determinação de que o auditado elabore e encaminhe ao Tribunal um plano de ação buscando a solução definitiva do achado.
368. As referências aos achados de auditoria na Proposta de encaminhamento devem indicar os números dos itens em que cada um deles é tratado no relatório, de forma a facilitar a localização.

#### 17.2.9. APÊNDICES E ANEXOS DO RELATÓRIO

369. Apêndices e anexos são documentos complementares ao relatório principal, utilizados quando seu conteúdo, tamanho ou formato gráfico não exigem ou impedem sua inclusão no corpo do texto. Esses elementos, embora não essenciais para a compreensão geral, oferecem suporte importante às conclusões ou servem como evidência dos achados de auditoria.
370. A distinção entre apêndices e anexos é feita da seguinte forma:
- a. **Apêndices:** elaborados pela equipe de auditoria, incluem tabelas, gráficos, fotografias, memórias de cálculo, protocolos de teste e descrições detalhadas. São posicionados após o relatório principal.
  - b. **Anexos:** documentos não elaborados pela equipe, como editais de licitação, contratos, convênios, leis e outros normativos. São colocados após os apêndices.
371. O uso desses elementos visa tornar o relatório mais conciso, sem comprometer sua compreensão. Cabe à equipe de auditoria avaliar criteriosamente a necessidade e a disposição desses documentos complementares em cada caso.

#### 17.3. ELEMENTOS OPCIONAIS DO RELATÓRIO

---

372. O auditor deve avaliar a necessidade de incluir no relatório, ainda, outros elementos a depender da complexidade e da peculiaridade da auditoria, como por exemplo:

##### 17.3.1. RESUMO

373. O resumo é um relato conciso e seletivo da auditoria, com o objetivo de dar ao leitor uma breve visão dos principais aspectos do trabalho, devendo ser o mais sucinto possível. Este elemento é muito importante quando o relatório for utilizado como peça de divulgação, recomendando-se que seja escrito na forma de texto corrido.

374. O resumo deverá vir antes do sumário e após a folha de rosto.

### **17.3.2. APRESENTAÇÃO**

375. A apresentação destina-se ao relato de informações que visem a contextualizar o trabalho realizado, sempre que for necessário fazer menção a algumas especificidades ou a características peculiares da auditoria, e, também, descrever a forma como se organiza o relatório.
376. A apresentação deverá vir antes da introdução e com esta não deve se confundir.

### **17.4. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

---

377. No relatório de auditoria deve constar a data de encerramento dos trabalhos de campo.
378. A data aposta no relatório informa ao leitor que o auditor levou em consideração o efeito de atos, fatos ou operações das quais teve conhecimento até aquele momento (NAG, 4706.2).
379. O relatório deve ser submetido a uma discussão e revisão final pelo auditor-líder, em conjunto com a equipe de auditoria, objetivando corrigir qualquer deficiência porventura existente. Em sequência, ele seguirá ao supervisor dos trabalhos para considerações e conclusões finais (NAG 4714, adaptada).
380. Mesmo quando o supervisor discordar do conteúdo dos relatórios, deverá, ainda assim, apor sua rubrica ou assinatura e, se julgar conveniente, expressar sua opinião em termo apropriado, preservando a independência da equipe.
381. O supervisor e o titular da unidade técnica de controle externo assinam o relatório de auditoria concordando com seu conteúdo ou emitindo parecer apartado, caso haja discordância de algum ponto em que não houve mudança de opinião da equipe de auditoria.

## **18. PAPÉIS DE TRABALHO**

382. Os papéis de trabalho constituem a documentação formal da auditoria, registrando todas as informações relevantes coletadas e analisadas durante o processo. Eles servem como prova do trabalho realizado, fundamentam as conclusões da equipe de auditoria e garantem a qualidade e a transparência da auditoria.
383. Inicialmente, já na fase de planejamento, paralelamente a pesquisas de informação sobre o objeto auditado, estudo da legislação aplicável, construção da matriz de planejamento, dentre outras atividades, inicia-se a elaboração dos primeiros papéis de trabalho.
384. Os papéis de trabalhos elaborados na fase de planejamento poderão ser revistos durante a execução da auditoria, à medida que houver modificação dos procedimentos de auditorias aplicáveis.
385. Outros papéis de trabalho complementares podem ser necessários ao longo do trabalho, devendo ser elaborados na fase de execução e também submetidos à aprovação do supervisor

386. Os papéis de trabalho constituem registros dos serviços executados pela equipe de auditoria sobre os procedimentos que foram seguidos, os testes realizados, as informações que foram obtidas e as conclusões relativas ao seu exame.
387. Os principais objetivos dos papéis de trabalho são o de sustentar as conclusões da auditoria, demonstrar que os procedimentos de auditoria foram realizados de acordo com o planejamento, facilitar a revisão e a avaliação do trabalho e servir como fonte de informação para futuras auditorias e para outros fins.
388. Os papéis de trabalho devem conter todas as informações relevantes para a compreensão da auditoria, incluindo o planejamento da auditoria, os procedimentos executados, as evidências coletadas, as análises realizadas, as fundamentações para as conclusões e opiniões emitidas, bem como o registro de toda a documentação de suporte.
389. Os papéis de trabalho devem ser armazenados de forma segura e confidencial, garantindo a sua preservação por um período determinado. O acesso aos papéis de trabalho deve ser restrito aos membros da equipe de auditoria e aos demais profissionais autorizados.
390. Podem servir de prova nos processos administrativos e judiciais, portanto precisam ser objetivos, bem apresentados, concisos, completos, suficientes, relevantes, isentos, cronológicos, materiais, fidedignos, exatos e conclusivos, permitindo a quem não tenha participado dos trabalhos a compreensão do seu conteúdo, levando às mesmas conclusões estabelecidas no Relatório de Auditoria que originaram.
391. Os papéis de trabalho que se constituam em evidências dos achados devem ser juntados ao relatório de auditoria e devem ser organizados, preferencialmente, em anexos ou apêndices do documento.
392. Os papéis de trabalho em meios eletrônicos devem ser armazenados em sistema eletrônico específico desenvolvido para este fim ou, em sua ausência, na rede interna do TCE/AL, de forma devidamente organizada.
393. Os papéis de trabalho são de propriedade exclusiva do TCE/AL, que será responsável por sua guarda e sigilo, de acordo com as regras de temporalidade aplicadas no âmbito do Tribunal.

## **19. MONITORAMENTO**

394. Após concluída a auditoria, o Tribunal deve informar, a quem de direito, em que consistiram os exames e as avaliações realizados. A avaliação de uma situação reportada pelo auditor, por si só, é ineficaz se não for devidamente acompanhada de uma ação corretiva. Por essa razão, é necessário o monitoramento a fim de se certificar que foram tomadas todas as providências necessárias para a implementação das ações determinadas e recomendadas pelo TCE/AL, de modo a garantir a eficácia e a efetividade do seu trabalho (NAG 4800, 4801 e 4801.1).

395. A etapa de monitoramento destina-se a acompanhar as iniciativas do órgão/entidade objetivando a efetiva implantação das recomendações e determinações exaradas pelo TCE/AL, dentro do prazo acordado, assim como o benefício decorrente de sua implementação (ISSAI 10 - Princípio 7, ISSAI 12 – Princípio 1, ISSAI 20 – Princípio 3, ISSAI 100 e ISSAI 300-42).
396. O monitoramento facilita a implementação efetiva das medidas corretivas e fornece um *feedback* valioso para o órgão/entidade auditada, os usuários do relatório de auditoria e o auditor, neste caso, objetivando o planejamento de futuras auditorias (ISSAI 300-42 e 400-60).
397. O monitoramento, regra geral, deve se encontrar previsto no Plano Anual de Fiscalização e o Plano Anual de Trabalho e poderá ser realizado através de: (i) uma auditoria específica quando a complexidade da matéria exigir ou (ii) integrar o escopo de uma auditoria subsequente, sempre que for compatível com o objeto auditado e essa inclusão for oportuna e vantajosa, a critério da unidade técnica (TCU, 2009).
398. Em casos de pouca complexidade, o monitoramento poderá ser feito por meio de um processo simplificado e um relatório resumido e objetivo que aponte o status do cumprimento das decisões pelo jurisdicionado.
399. A quantidade e a periodicidade dos monitoramentos variarão conforme as particularidades, a complexidade e os prazos necessários para a implementação das determinações/recomendações (TCU, 2009). Todavia, é aconselhável que o cumprimento das determinações/recomendações seja verificado tão logo quanto possível, a fim de conferir tempestividade ao monitoramento.
400. O resultado do monitoramento deverá informar sobre a extensão e a adequação das ações adotadas pelo órgão/entidade para o atendimento das decisões plenárias, ou ainda justificativas e evidências sobre possíveis recusas e/ou não implementações das ações recomendadas/ determinadas pelo Tribunal para adoção de eventuais medidas ou arquivamento (NAG 4801.2.1 e 4802 adaptadas).
401. O órgão/entidade auditado deverá ser avisado de que haverá monitoramento e, deve ter assegurada a oportunidade de fornecer informações sobre as medidas corretivas adotadas ou sobre os motivos de não terem sido tomadas as ações corretivas (NAG 4806; NBASP 20.17).
402. No monitoramento das determinações e recomendações, o auditor deve adotar os seguintes procedimentos (NAG 4804):
- a. Revisão sistemática das ações administrativas, confrontando-as com as recomendações e determinações.
  - b. Verificação dos efeitos das ações na correção das deficiências identificadas.
  - c. Análise quanto à dificuldade ou facilidade de implementação das recomendações e determinações.
  - d. Identificação da necessidade de qualquer trabalho adicional, como monitoramento posterior ou auditoria subsequente e específica.
  - e. Revisão dos aspectos que deixaram de ser relevantes.

- f. Inclusão dos resultados do monitoramento nos relatórios de auditorias subsequentes, se for o caso.

## **20. PLANO DE AÇÃO**

403. O Plano de ação é o documento, preenchido pelo gestor do órgão/ entidade auditada, quando notificado da decisão do plenário, que explicita as medidas que serão tomadas para fins de cumprimento das determinações/recomendações e/ou para solucionar os problemas apontados (NAG 4805; TCU, 2009).
404. Os seguintes elementos básicos deverão estar sempre presentes para cada determinação/recomendação, seguindo o modelo constante do Anexo 11.11:
- a. as ações a serem implementadas;
  - b. o prazo para implementação; e
  - c. o responsável pela implementação.
405. Destaca-se que a unidade técnica pode, caso julgue necessário, adaptar o modelo do plano de ação de forma a melhor atender a avaliação do cumprimento das deliberações/recomendações e encaminhá-lo para o gestor.
406. A definição do prazo para implementação das determinações/recomendações deve, quando possível, resultar da conveniência do gestor, de forma a garantir a boa receptividade e a plena implantação pelo ente auditado. Todavia este prazo, além de factível para o gestor, deve ser razoável e compatível com as necessidades deste Tribunal (NAG 4805).
407. Regra geral, o Plano de ação não deverá ser exigido para aquelas recomendações decorrentes de falhas de natureza meramente formal e que não causem danos ao erário, bem como aquelas consideradas como de pouca relevância.

## **21. PLANO ANUAL DAS AUDITORIAS DO TCE/AL**

408. O Plano Anual de Fiscalização, juntamente com o Plano Anual de Trabalho, define as fiscalizações que serão realizadas pelo TCE/AL no período a que se refere, considerando todas as ações de controle que devem ser executadas, levando em conta a alocação da capacidade operacional (recursos humanos e tecnológicos disponíveis).
409. O Plano Anual de Fiscalização deve observar o disposto: (i) nas normas internas; (ii) nas diretrizes aprovadas para subsidiar o exame das contas governamentais e para o julgamento das contas de unidades jurisdicionadas; (iii) na compatibilidade com o plano estratégico do Tribunal, bem como com ações estratégicas com outros órgãos de controle (TCU, 2011).

410. Cada unidade técnica de controle externo deve elaborar sua programação anual, observando os requisitos anteriormente dispostos, e compreendendo as atividades da equipe de auditoria – planejamento, execução, relatório – assim como as atividades de supervisão, revisão e posterior monitoramento das decisões, recomendações e determinações, contemplando prazos de execução dos trabalhos, época de realização, datas previstas e simultaneidade das ações de controle (NAG 4110.1 e 4301.1).
411. Deve ser priorizado o exame de determinados atos ou a avaliação de determinadas atividades da Administração sobre os quais a unidade técnica já tem conhecimento de problemas relevantes, seja por meio das constatações de auditorias anteriores, por informações obtidas na mídia, seja por denúncias formalizadas junto ao Tribunal, e ainda da ocorrência de fatos que possam expor os auditados a relevantes riscos, perdas de oportunidade ou danos ao erário (NAG 4301.2.4 e 4304).
412. Esta programação deve documentar e justificar as seleções realizadas através de uma matriz de risco, observando ainda a expectativa do volume de processos a serem analisados internamente, em cada unidade técnica, no período, bem como uma previsão para que seus auditores participem de um programa de capacitação continuada (NAG 4110.2).
413. A programação, elaborada pelas unidades técnicas de controle externo, após aprovação pela unidade superior de controle externo, consubstanciará o Plano Anual de Fiscalização e o Plano Anual de Trabalho que será submetido à aprovação do Plenário, conforme regimento interno ou resolução normativa específica.
414. Informações acerca do Plano Anual de Fiscalização, inclusive seu acompanhamento, somente poderão ser divulgadas para dar publicidade à ação fiscalizatória do Tribunal, se não comprometerem o sigilo dos trabalhos a serem realizados.

## 22. BIBLIOGRAFIA

CONTROLADORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE PERU. Manual de Auditoria Gubernamental. Lima, 1998. Disponível em <[http://doc.contraloria.gob.pe/libros/2/pdf/RC\\_152\\_98\\_CG\\_.pdf](http://doc.contraloria.gob.pe/libros/2/pdf/RC_152_98_CG_.pdf)>. Acesso em 9/2/2016.

INTOSAI. International Organization of Supreme Audit Institutions. ISSAI 1. Declaração de Lima sobre Diretrizes para Preceitos de Auditoria. out, 1977. Disponível em <<http://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A14DB4AFB3014DBAAB11786180>>. Acesso em 16/5/2016.

\_\_\_\_\_. ISSAI 10. Declaración de México sobre Independencia. 2007. Disponível em <<http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/detail/article/issai-10-the-mexico-declaration-on-sai-independence-eger.html>>. Acesso em 16/5/2016.

\_\_\_\_\_. ISSAI 11. Pautas Básicas y Buenas Prácticas de la INTOSAI relacionadas con la Independencia de las EFS. Disponível em <<http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/detail/article/issai-11-guidelines-and-good-practices-related-to-sai-independence.html>>. Acesso em 16/5/2016.

\_\_\_\_\_. ISSAI 12: El Valor y Beneficio de las Entidades Fiscalizadoras Superiores - marcando la diferencia en la vida de los ciudadanos. Disponível em <<http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/detail/article/issai-12-the-value-and-benefits-of-supreme-audit-institutions-making-a-difference-to-the-liv.html>>. Acesso em 16/5/2016.

\_\_\_\_\_. ISSAI 20: Principios de transparencia y rendición de cuentas. Disponível em <<http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/detail/article/issai-20-principles-of-transparency-and-accountability.html>>. Acesso em 16/5/2016.

\_\_\_\_\_. ISSAI 21: Principios de transparencia y responsabilidad: Principios y Buenas Prácticas. Disponível em <<http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/detail/article/issai-21-transparency-and-accountability-principles-and-good-practices.htm>>. Acesso em 16/5/2016.

\_\_\_\_\_. ISSAI 30: Código de Ética. 1998. Disponível em <<http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/detail/article/issai-30-code-of-ethics.html>>. Acesso em 16/5/2016.

\_\_\_\_\_. ISSAI 40: Control de Calidad para la EFS. 2010. Disponível em <[http://es.issai.org/media/14507/issai\\_40\\_s\\_.pdf](http://es.issai.org/media/14507/issai_40_s_.pdf)>. Acesso em 16/5/2016.

\_\_\_\_\_. ISSAI 100:Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público. 2010. Disponível em <[http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/4\\_documents/ISSAI\\_400\\_Portugues.pdf](http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/4_documents/ISSAI_400_Portugues.pdf)>. Acesso em 16/5/2016.

\_\_\_\_\_. ISSAI 200: Principios Fundamentales de la Auditoría Financiera. Disponível em <<http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/detail/article/issai-200-fundamental-principles-of-financial-auditing.html>>. Acesso em 16/5/2016.

\_\_\_\_\_. ISSAI 300: Principios Fundamentales de la Auditoría de Desempeño. Disponível em <http://es.issai.org/media/79469/issai-300-s-new.pdf>. Acesso em 16/5/2016.

\_\_\_\_\_. ISSAI 400: Principios Fundamentales de la Auditoría de Cumplimiento. Disponível em <http://es.issai.org/media/79470/issai-400-s-new.pdf>. Acesso em 16/5/2016.

IRB – Instituto Rui Barbosa. Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público NBASP; nível 1 – princípios basilares e pré-requisitos para o funcionamento dos tribunais de contas brasileiros. Belo Horizonte: IRB, 2015.

\_\_\_\_\_. Normas de Auditoria Governamental (NAG)./ Instituto Rui Barbosa. Tocantins: IRB, 2011

RIO DE JANEIRO. Lei Complementar nº 289, de 25 de novembro de 1981. Regula a organização do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas e dá outras providências. 1981.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 82, de 16 de janeiro de 2007. Dispõe sobre a alteração da Lei nº 289/1981 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas). 2007.

TRIBUNAL DE CONTAS DE PORTUGAL. Manual de Auditoria e de Procedimentos. vol. 1. Portugal/Lisboa: 1999.

TCDF. TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL. Manual de Auditoria: parte geral. 2ª v. Brasília: TCDF, 2011.

TCE/BA. Tribunal de Contas do Estado da Bahia. Manual de Auditoria Governamental. Salvador/Bahia: TCE/BA, setembro/2000.

TCE/ES. Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. Manual de auditoria de conformidade – Vitória: TCE/ES, 2015. 175 p

TCE/MG. Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. Manual de Auditoria. Minas Gerais: TCE/MG.

TCEMT. Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso/Secretaria de Desenvolvimento do Controle Externo. Manual de Auditoria Governamental. 1 ed. Mato Grosso: TCEMT, 2013.

TCE/PR. Tribunal de Contas do Estado do Paraná. Normas de Auditoria Governamental. Paraná: TCE/PR, 2013.

TCERJ. Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro/Secretaria-Geral de Controle Externo. Manual de Auditoria Governamental. 1 ed. Rio de Janeiro: TCERJ, 2010.

TCE/AL. Tribunal de Contas do Estado de Alagoas. Deliberação nº 183, de 12 de setembro de 1981. Aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas. Rio de Janeiro, 1981.

\_\_\_\_\_. Deliberação nº 198, de 7 de março de 2014. Adota os Códigos de Ética aprovados pela Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil - ATRICON, no Tribunal de Contas do Estado de Alagoas - TCE/AL. Rio de Janeiro, 2014.

TCM/BA. Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia. Manual de Auditoria. Normas Gerais. Primeira Edição. 2021.

TCU. Tribunal de Contas da União. Padrões de monitoramento. Brasília:

TCU, SEGECEX/ADPLAN, 2009.

\_\_\_\_\_. Manual de auditoria operacional. Tribunal de Contas da União. – 3.ed. – Brasília : TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog), 2010.

\_\_\_\_\_. Orientações para Auditorias de Conformidade. Brasília : TCU, Secretaria Geral de Administração, 2010

\_\_\_\_\_. Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União. Tribunal de Contas da União. – REVISÃO JUNHO 2011 – Brasília: TCU, 2011.

\_\_\_\_\_. Glossário de termos do controle externo. – Brasília : TCU / SEGECEX / ADSUP / ADPLAN. set/2012.

### TRIBUNAL PLENO

Fernando Ribeiro Toledo  
Conselheiro Presidente

Otávio Lessa de Geraldo Santos  
Conselheiro - Vice-Presidente

Rosa Maria Ribeiro de Albuquerque  
Conselheira

Maria Cleide Costa Beserra  
Conselheira

Anselmo Roberto de Almeida Brito  
Conselheiro

Rodrigo Siqueira Cavalcante  
Conselheiro

Renata Pereira Pires Calheiros  
Conselheira

Ana Raquel Ribeiro Sampaio Calheiros  
Conselheira Substituta

Alberto Pires Alves de Abreu  
Conselheiro Substituto

Sérgio Ricardo Maciel  
Conselheiro Substituto

### PRIMEIRA CÂMARA

Otávio Lessa de Geraldo Santos  
Conselheiro Presidente

Maria Cleide Costa Beserra  
Conselheira

Rodrigo Siqueira Cavalcante  
Conselheiro

Ana Raquel Ribeiro Sampaio Calheiros  
Conselheira Substituta

Sérgio Ricardo Maciel  
Conselheiro Substituto

### SEGUNDA CÂMARA

Anselmo Roberto de Almeida Brito  
Conselheiro Presidente

Rosa Maria Ribeiro de Albuquerque  
Conselheira

Renata Pereira Pires Calheiros  
Conselheira

Alberto Pires Alves de Abreu  
Conselheiro Substituto

### OUVIDORIA

Rosa Maria Ribeiro De Albuquerque  
Conselheira Ouvidora

### CORREGEDORIA

Rodrigo Siqueira Cavalcante  
Conselheiro - Corregedor Geral

### ESCOLA DE CONTAS

Maria Cleide Costa Beserra  
Conselheira - Diretora Geral

### MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS

Enio Andrade Pimenta  
Procurador-Geral

### ÍNDICE

Gabinete da Presidência .....	01
Presidência.....	01
Atos e Despachos.....	01
Conselheiro Rodrigo Siqueira Cavalcante.....	18
Atos e Despachos.....	18
Ministério Público de Contas .....	19
Colégio de Procuradores do MPCAL .....	19
Atos e Despachos.....	19
1ª Procuradoria do Ministério Público de Contas.....	19
Atos e Despachos .....	19
2ª Procuradoria do Ministério Público de Contas.....	20
Atos e Despachos.....	20
3ª Procuradoria do Ministério Público de Contas.....	21
Atos e Despachos.....	21
4ª Procuradoria do Ministério Público de Contas.....	22
Atos e Despachos.....	22
6ª Procuradoria do Ministério Público de Contas.....	22
Atos e Despachos.....	22

### Gabinete da Presidência

#### Presidência

#### Atos e Despachos

#### RESOLUÇÃO NORMATIVA Nº 9/2024

INSTITUI O MANUAL DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL - MAG DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE ALAGOAS - TCE-AL, E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS.

O TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE ALAGOAS, no uso de suas atribuições constitucionais e legais, nos termos do Art. 3º da Lei Estadual nº 8.790, de 29 de dezembro de 2022 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas).

Considerando a necessidade de promover a permanente adequação às modernas práticas de auditoria e o aperfeiçoamento dos mecanismos fiscalizatórios desta Corte de Contas;

Considerando que as ações de fiscalizações realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Alagoas - TCE-AL devem observar as normas internacionais e nacionais aplicáveis às auditorias públicas;

Considerando a necessidade de alinhar os métodos e técnicas de trabalho do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas ao preconizado pelas entidades internacionais de auditoria e garantir a uniformidade de procedimentos fiscalizatórios em nível nacional; e

Considerando que as normas e orientações profissionais são essenciais para a credibilidade, a qualidade e o profissionalismo da auditoria e demais mecanismos de fiscalização do setor público,

#### RESOLVE:

Art. 1º Instituir o Manual de Auditoria Governamental -MAG, nos termos do Anexo Único a esta Resolução, a ser observado no âmbito das atividades de fiscalização realizadas pelo Tribunal de Contas do Estado de Alagoas.

Parágrafo Único. O presente manual de auditoria deve ser utilizado pelas unidades técnicas de controle externo em suas atividades de fiscalização.

Art. 2º Adotar como Norma Geral de Auditoria do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas:

I - As Normas de Auditoria Governamental - NAG, expedidas conjuntamente pela Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil - Atricon e o Instituto Rui Barbosa - IRB, e

II - As Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público - NBASP, Grupos 1, 2 e 3, expedidas pelo Instituto Rui Barbosa - IRB.

Parágrafo Único. Na existência de divergências e incompatibilidades entre as normas indicadas neste artigo, devem prevalecer as disposições das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público - NBASP.

Art. 3º O Manual de Auditoria Governamental - MAG ficará à disposição para consulta na intranet e no site do TCE/AL.



**Art. 4º** Os demais manuais e boletins relacionados à definição de procedimentos fiscalizatórios serão elaborados pela unidade superior de controle externo, a Diretoria de Coordenação de Técnicos - DCT ou qualquer outro órgão que venha a substituí-la na estrutura organizacional do TCE-AL, que possua as funções de planejar, organizar, dirigir e controlar as atividades e projetos de controle externo.

**Art. 5º** Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

**Art. 6º** Revogam-se as disposições em contrário.

Sala das Sessões do Plenário do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas, em Maceió, 29 de outubro de 2024.

#### FERNANDO RIBEIRO TOLEDO

Conselheiro - Presidente

#### OTÁVIO LESSA DE GERALDO SANTOS

Conselheiro - Vice-presidente

#### ROSA MARIA RIBEIRO DE ALBUQUERQUE

Conselheira

#### MARIA CLEIDE COSTA BESERRA

Conselheira

#### ANSELMO ROBERTO DE ALMEIDA BRITO

Conselheiro

#### RODRIGO SIQUEIRA CAVALCANTE

Conselheiro - Ausente

#### RENATA PEREIRA PIRES CALHEIROS

Conselheira - Ausente

#### ANEXO ÚNICO

### MANUAL DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL

#### PRODUÇÃO DE CONTEÚDO TÉCNICO:

Ercolê Brandimarte / DCT - Coordenação

Lilian Santiago Leite / DCT - Agente de Controle Externo

#### PROJETO GRÁFICO E DIAGRAMAÇÃO

Diretoria de Coordenação de Técnicos

#### TRIBUNAL PLENO

Conselheiro Presidente: Fernando Ribeiro Toledo

Conselheiro Vice-Presidente: Otávio Lessa de Geraldo Santos

Conselheira Diretora da Escola de Contas Públicas: Maria Cleide Costa Beserra

Conselheira Ouvidora: Rosa Maria Ribeiro de Albuquerque

Conselheiro Corregedor Geral: Rodrigo Siqueira Cavalcante

Conselheiro Anselmo Roberto de Almeida Brito

Conselheira Renata Pereira Pires Calheiros

#### CONSELHEIROS SUBSTITUTOS

Conselheira-Substituta Ana Raquel Ribeiro Sampaio

Conselheiro-Substituto Alberno Pires Alves de Abreu

Conselheiro-Substituto Sérgio Ricardo Maciel

#### MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS

Procurador-Geral Erio Andrade Pimenta

Subprocurador-Geral Ricardo Schneider Rodrigues

Corregedor-Geral Rafael Rodrigues de Alcântara

Ouvidor-Geral Pedro Barbosa Neto

Corregedor-Substituto Gustavo Henrique Albuquerque Santos

Ouvidora-Substituta Stella de Barros Lima Méro Cavalcante

#### DIRETOR GERAL

Daniel Raymundo de Mendonça Bernardes

#### DIRETORIA DE COORDENAÇÃO DE TÉCNICOS

Ercolê Brandimarte - Diretor

Lilian Santiago Leite - Agente de Controle Externo

#### DIRETORIAS TÉCNICAS

Anne Crystine Cardoso Nunes Brandão César (DFAFOE)

Carlos Gilberto de Andrade Lyra Neto (DFASEMFM)

Daniel Araújo Pereira (ENGENHARIA)

Leonel Chacon Assuncao Neto (DIMDPM)

Paulo Rocha Mota (DFAFCM)

#### APRESENTAÇÃO

O Tribunal de Contas do Estado de Alagoas (TCE/AL) tem a satisfação de apresentar o Manual de Auditoria Governamental (MAG), um instrumento técnico de fundamental importância para o aprimoramento do controle externo em nosso Estado.

O documento foi elaborado com rigor técnico, fundamentado nas melhores práticas internacionais e nacionais. Ele estabelece um marco referencial para a condução de auditorias e fiscalizações no âmbito da administração pública alagoana, alinhando-se às Normas Internacionais das Entidades de Fiscalização Superiores (ISSAI) e às Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP).

O MAG garante a padronização e a qualidade dos trabalhos técnicos realizados pelo TCE/AL, contribuindo para a otimização de recursos e a melhoria da gestão pública. Espera-se que sua publicação confira maior uniformidade e qualidade aos processos fiscalizatórios, otimizando o trabalho dos auditores e elevando a confiabilidade dos resultados.

A combinação do Manual com a expertise dos profissionais de auditoria governamental do TCE/AL é um prenúncio de resultados ainda mais positivos para o controle externo em Alagoas. Através da aplicação rigorosa das melhores práticas, o Tribunal estará mais bem equipado para assegurar a correta aplicação dos recursos públicos, o bom funcionamento da administração pública e a proteção do patrimônio público.

Com a publicação deste Manual de Auditoria Governamental, o TCE/AL reafirma seu compromisso com a sociedade, demonstrando sua atuação proativa na defesa do erário e na promoção da boa governança. Este instrumento contribuirá significativamente para o desenvolvimento de um Estado mais justo, transparente e eficiente quando incorporado às rotinas de trabalho do Controle Externo do Tribunal.

**Fernando Ribeiro Toledo**

Conselheiro Presidente

#### INTRODUÇÃO

O presente Manual de Auditoria Governamental do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas (TCE/AL) representa um marco na busca incessante do Tribunal pela excelência na fiscalização dos recursos públicos. Ele consolida as melhores práticas em auditoria pública, assegurando a qualidade, a padronização e a eficiência dos trabalhos de controle externo, em consonância com os princípios da legalidade, economicidade, eficiência, impessoalidade, moralidade, publicidade e responsabilidade.

O Manual está em conformidade com as Normas Internacionais das Entidades de Fiscalização Superiores (ISSAI), emitidas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), e com as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP).

As NBASPs são organizadas em três grupos principais, seguindo a Estrutura de Pronunciamentos da INTOSAI (IFPP), que permite uma organização clara e hierárquica das normas, facilitando sua aplicação e compreensão pelos profissionais do setor.

**Grupo 1: Princípios institucionais (INTOSAI-P):** fundamentos e bases que se aplicam à estruturação das entidades fiscalizadoras em geral e dos Tribunais de Contas em particular.

**Grupo 2: Princípios e requisitos aplicáveis às atividades de controle (INTOSSAI-ISSAI):** diretrizes obrigatórias para planejamento, execução de ações de controle e elaboração dos relatórios de auditoria.

**Grupo 3: Orientações aplicáveis às atividades de controle (INTOSSAI-GUID):** guias não obrigatórios baseados nos princípios do Grupo 2 e incluem orientações para diversos tipos de auditoria e competências profissionais.

Para garantir um caráter técnico e prático ao Manual, trechos de documentos referenciados foram utilizados sem menção explícita da fonte. No entanto, todas as fontes utilizadas estão devidamente referenciadas em uma seção específica.

O Manual aplica-se às auditorias e, também, aos demais instrumentos de focalização do TCE/AL, como levantamentos, inspeções,acomparamentos, monitoramentos e visitas técnicas. As diretrizes aqui presentes visam garantir a qualidade das auditorias governamentais em todas as suas etapas, desde o planejamento e execução dos trabalhos até o desenvolvimento dos achados e a imputação de responsabilidade aos jurisdicionados.

Aspectos procedimentais e operacionais das auditorias governamentais serão objeto de regulamentação específica por meio de guias gerais, portarias ou resoluções.

O Manual de Auditoria Governamental do TCE/AL é um instrumento essencial para o aprimoramento da gestão pública em Alagoas. Através da aplicação rigorosa das melhores práticas em auditoria, o Tribunal estará mais bem equipado para assegurar a correta aplicação dos recursos públicos, o bom funcionamento da administração pública e a proteção do patrimônio público.

Para fins do disposto neste manual, considera-se:

**"unidade superior de controle externo"**, a Diretoria de Coordenação de Técnicos (DCT) ou qualquer outro órgão que venha a substituí-la na estrutura organizacional do TCE/AL, que possua as funções de planejar, organizar, dirigir e controlar as atividades e projetos de controle externo em nível estratégico, tático e operacional além de

coordenar as fiscalizações nas entidades jurisdicionais sob a jurisdição do Tribunal;

“**unidade técnica de controle externo**”, as diretorias técnicas que possuem, no âmbito do TCE/AL, a função fiscalizadora, realizando auditorias, monitoramentos, acompanhamentos, inspeções, levantamentos e visitas técnicas;

O termo “Programa de Auditoria” se refere ao planejamento anual das atividades de auditoria e “Plano de Auditoria”, mais especificamente, à elaboração do planejamento de cada auditoria específica, objetivando a execução de seu objeto e preparação do respectivo relatório.

Este Manual de Auditoria Governamental visa estabelecer um guia essencial para os profissionais de auditoria governamental com o propósito de auxiliar e orientar no exercício de suas atividades, fornecer critérios para a realização e supervisão das auditorias, e proporcionar parâmetros para a avaliação da qualidade dos resultados obtidos.

A auditoria do setor público deve ser realizada por profissionais de auditoria governamental, por intermédio de levantamentos de informações, análises imparciais, avaliações independentes e apresentação de informações seguras, devidamente substanciadas em evidências, segundo os critérios de legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade, ética, transparência e proteção do meio ambiente, além de observar a probidade administrativa e a responsabilidade social dos gestores da coisa pública (NAG 1102.1).

Para fins deste manual, em alinhamento com as “Normas de Auditoria Governamental – NAGs Aplicáveis ao Controle Externo Brasileiro” (2011) entende-se como “profissional de auditoria governamental” o servidor público do quadro permanente do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas, devidamente capacitado para a realização de auditorias governamentais, nas suas áreas de atuação e que exerce função típica de Estado.

## OBJETIVOS E CONTEÚDO DO MANUAL

O presente Manual de Auditoria Governamental é o documento normativo fundamental que define as políticas e as orientações para o exercício da auditoria governamental no âmbito do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas. Seus objetivos são:

orientar quanto aos métodos, técnicas e procedimentos que a auditoria governamental requer, com o propósito de uniformizar o trabalho dos auditores e promover um maior grau de eficiência, eficácia, efetividade e economicidade no desenvolvimento da auditoria governamental em seu conjunto, a fim de garantir que o trabalho e seus resultados sejam de alta qualidade;

determinar os critérios básicos que possibilitem o controle de qualidade da auditoria que os auditores de controle externo executam;

a realização de auditorias em consonância com as normas de auditoria governamental aprovadas pela Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON) e emanadas pela INTOSAI, buscando adequar as auditorias do TCE/AL às melhores práticas e vinculá-las a estas normas; e

proporcionar um importante texto de orientação para os auditores, bem como oferecer uma estrutura de apoio a fim de cumprir suas funções de modo eficiente e eficaz.

Na preparação do presente Manual foram utilizados os seguintes critérios e fundamentos:

Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) – Nível 1 da ATRICON

Normas de Auditoria Governamental (NAG) da ATRICON Aplicáveis ao Controle Externo Brasileiro

Normas Internacionais das Entidades de Fiscalização Superior (ISSAIs, sigla em inglês) aprovadas pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI, sigla em inglês):

ISSAIs de nível 1 (Declaração de Lima);

ISSAIs de nível 2 que dispõem sobre os requisitos prévios para o adequado funcionamento das Entidade Fiscalizadora Superior (EFS) e conduta profissional;

ISSAIs de nível 3 que definem os Princípios Fundamentais para a realização de auditorias de entidades públicas; e

ISSAIs de nível 4 que tratam das Diretrizes de Auditoria.

De acordo com as ISSAI, o papel do auditor é exercido pelo titular da EFS e pelas pessoas a quem é delegada a tarefa de conduzir auditorias (ISSAI 100/26).

Especificamente para os efeitos do MAG, consideram-se aptos às atividades fiscalizatórias os profissionais do quadro permanente do TCE-AL que atuam diretamente na atividade-fim de controle externo, em conformidade com suas atribuições legais, e que estarão sujeitos às orientações e determinações estabelecidas neste manual.

Os auditores têm responsabilidades de supervisão atribuídas aos níveis gerenciais. Portanto, as normas devem ser interpretadas considerando esses desenhos institucionais, os agentes envolvidos e suas competências.

O Auditor-Líder refere-se ao membro da equipe de auditoria com perfil e competências necessários à liderança e coordenação dos trabalhos.

O texto do presente Manual se encontra organizado em itens, subitens e parágrafos numerados objetivando permitir sua organização e atualização, sempre que necessário.

Em alguns parágrafos deste Manual foi feita referência às normas que substanciaram este estudo objetivando facilitar eventuais consultas e possíveis atualizações. Esta referência, contudo, não implica necessariamente em uma transcrição literal da norma.

No início é apresentado um índice geral que identifica as partes que se encontram disponíveis para o leitor. Ao fim é apresentado um glossário de termos utilizados neste

estudo e que se consideram importantes para os usuários deste Manual.

A bibliografia utilizada é apresentada ao final com uma referência geral de todos os textos, manuais e artigos consultados.

O termo “auditor(es)” e “profissional(is) de auditoria” muitas vezes são utilizados como sinônimos ao longo do texto.

## AUDITORIA GOVERNAMENTAL

### CONCEITO E OBJETIVOS

A auditoria governamental pode ser definida como um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidências para determinar se as informações ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios aplicáveis (NBASP 100-18).

A auditoria no setor público desempenha um papel fundamental na promoção da boa governança. Ela fornece avaliações independentes e objetivas sobre diversos aspectos da administração pública, incluindo a gestão de recursos, o desempenho de políticas, a eficácia de programas e a eficiência das operações governamentais.

Suas informações são essenciais para garantir transparência, responsabilidade e eficiência na condução dos assuntos públicos, contribuindo assim para o aprimoramento contínuo da gestão governamental e para o fortalecimento da confiança da sociedade nas instituições públicas.

### FASES DA AUDITORIA GOVERNAMENTAL

O **planejamento** é a fase inicial da auditoria governamental, onde se define o escopo, a metodologia e os recursos necessários para a realização do trabalho. Nessa etapa crucial, os auditores:

**Definem o objeto da auditoria:** estabelecem o que será auditado, como programas, projetos, órgãos ou entidades governamentais.

**Identificam os riscos:** analisam os potenciais problemas que podem ser encontrados durante a auditoria.

**Elaboram o plano de trabalho:** detalham as atividades a serem realizadas, prazos, responsáveis e recursos necessários.

**Constituem a equipe de auditoria:** selecionam os profissionais com as competências adequadas para cada tarefa.

**Estabelecem os critérios de auditoria:** definem os parâmetros que serão utilizados para avaliar a gestão dos recursos públicos.

**Comunicam o início da auditoria:** informam aos órgãos ou entidades a serem auditados sobre o início dos trabalhos.

O planejamento é a etapa mais importante e abrangente do processo de auditoria. Ele serve como alicerce para todas as atividades subsequentes, influenciando diretamente a execução, a conclusão e o controle de qualidade dos trabalhos.

É um processo dinâmico e, à medida que novas informações são obtidas, pode ser necessário revisá-lo para garantir que permaneça alinhado aos objetivos da auditoria. É essencial considerar no planejamento as limitações inerentes ao objeto ou à entidade auditada, bem como a disponibilidade de recursos humanos, materiais e temporais.

Deve ser precedido por um diagnóstico situacional minucioso, visando compreender efetivamente a realidade física e operacional da entidade auditada.

Durante o planejamento, são mapeados os principais característicos do objeto a ser auditado, identificados os riscos potenciais, definida a estratégia metodológica, e estimados os recursos, custos e prazos necessários. Esses elementos orientarão a equipe de auditoria na identificação de possíveis achados.

Para que os achados sejam devidamente evidenciados e tratados, é fundamental estabelecer a natureza, oportunidade e extensão dos exames, considerando aspectos de relevância e materialidade. Além disso, devem ser definidos prazos específicos para cada atividade, garantindo assim uma execução eficiente e eficaz da auditoria.

A fase de **execução** representa o núcleo da auditoria governamental, caracterizada pela coleta sistemática de evidências e pela aplicação de procedimentos técnicos para verificar a conformidade das operações auditadas com os critérios de auditoria estabelecidos.

O **relatório** é o documento final da auditoria governamental, onde os auditores apresentam os resultados do trabalho e emitem conclusões e recomendações. O relatório deve ser claro, conciso, objetivo e fundamentado nas evidências coletadas.

O **monitoramento** é a fase final da auditoria governamental, onde se verifica se as propostas de encaminhamentos emitidas no relatório foram implementadas pelos órgãos ou entidades auditadas, em especial as determinações e a confecção de plano de ação pelo jurisdicionado.

### TIPOS DE AUDITORIA

#### QUANTO À PREVISIBILIDADE

##### Auditorias programadas ou ordinárias

São aquelas previstas no Plano Anual de Fiscalização (PAF) e detalhadas no Plano Anual de Trabalho (PAT), aprovados pelo plenário do TCE/AL.

##### Auditorias não programadas ou extraordinárias

Não se encontram previstas no PAF e PAT, podendo ser solicitadas, conforme resolução normativa que trata da matéria.

#### QUANTO AO MOMENTO DO CONTROLE

As auditorias governamentais no TCE/AL, quanto ao momento do exercício do controle, podem ser a priori, concomitantes ou a posteriori.

##### A priori

O controle prévio ou a priori consiste na análise antecipada de atos administrativos

relacionados a despesas públicas, como a fase de planejamento da licitação, o edital e a minuta contratual. O objetivo dessa análise é verificar a legalidade, legitimidade e economicidade desses atos, bem como sua conformidade com as normas e procedimentos estabelecidos.

Além disso, os manuais e cartilhas também podem ser considerados produtos do controle prévio exercido pelos Tribunais de Contas no exercício de sua função pedagógica.

#### Concomitante

É a auditoria efetuada no decurso de uma situação/ato, acompanhando a sua realização, visando, entre outros, o(a):

- Acompanhamento tempestivo das licitações e convênios;
- Fiscalização tempestiva de obras;
- Acompanhamento tempestivo dos concursos públicos;
- Adoção de medidas cautelares (com oportuna apreciação do mérito);
- Realização de inspeções in loco dentro do exercício; e
- Acompanhamento das limites e demonstrativos da Lei de Responsabilidade Fiscal e outros normativos legais.

O controle concomitante de atos de gestão, políticas públicas ou outros objetos de auditoria pode se dar pela sua verificação, dentro do seu período de vigência ou ocorrência, por meio de qualquer dos instrumentos de auditoria relacionados nesse Manual.

#### A posteriori

Ocorre após a conclusão do ato, cujo objetivo é corrigir, desfazer ou apenas confirmar o ato já praticado.

É aquele realizado após a conclusão dos atos que integram o seu objeto, verificando-os segundo os critérios aplicáveis, inclusive a própria validade desses atos.

#### INSTRUMENTOS DE FISCALIZAÇÃO

São instrumentos de fiscalização adotados pelo TCE/AL na execução de sua missão constitucional as auditorias, os levantamentos, as inspeções, os acompanhamentos, os monitoramentos e as visitas técnicas.

#### Auditoria

A auditoria é um instrumento de fiscalização que examina a legalidade e legitimidade dos atos de gestão em aspectos contábeis, financeiros, orçamentários e patrimoniais, além de avaliar os resultados de ações, programas e projetos governamentais. Seu objetivo é verificar os efeitos dessas iniciativas na sociedade, identificar oportunidades de melhoria e buscar eficiência, eficácia, economicidade e efetividade na gestão pública.

Em relação às auditorias, o TCE/AL adota basicamente a divisão preconizada pelos itens 22, 23 e 30 da ISSAI 100 e o Princípio 2 da NBASP12, e os três tipos principais de auditoria do setor público são:

#### Auditoria Financeira

A auditoria financeira visa a determinar se a informação financeira de órgãos e entidades é apresentada em conformidade com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicável, objetivando, também, a operacionalização da correta prestação de contas. Isso é alcançado obtendo-se evidência de auditoria suficiente e apropriada para permitir ao auditor expressar uma opinião quanto a estarem as informações financeiras livres de distorções relevantes devido a fraude ou erro (NBASP 100-22).

O objeto de uma auditoria financeira é avaliar/afetir a posição financeira, o desempenho, o fluxo de caixa ou outros elementos que são reconhecidos, mensurados e apresentados em demonstrações financeiras e se estão em conformidade com as normas aplicáveis e se oferecem um retrato justo da situação financeira.

#### Auditoria de Conformidade

A auditoria de conformidade tem por foco determinar se um particular objeto está em conformidade com normas identificadas como critérios. A auditoria de conformidade é realizada para avaliar se atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a entidade auditada. Essas normas podem incluir regras, leis, regulamentos, resoluções orçamentárias, políticas, códigos estabelecidos, acordos ou os princípios gerais que regem a gestão financeira responsável do setor público e a conduta dos agentes públicos. (NBASP 100-22)

#### Auditoria Operacional

A auditoria operacional foca em determinar se intervenções, programas e instituições estão operando em conformidade com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade, bem como se há espaço para aperfeiçoamento. O desempenho é examinado segundo critérios adequados, e as causas de desvios desses critérios ou outros problemas são analisados. O objetivo é responder a questões-chave de auditoria e apresentar recomendações para aperfeiçoamento. (NBASP 100-22).

O objeto de uma auditoria operacional compreende ações, programas e projetos de governo, órgãos e entidades, fundos ou certas atividades (com seus produtos, resultados e impactos), situações encontradas (incluindo causas e efeitos), assim como informações financeiras ou não financeiras sobre qualquer um desses elementos.

Além da auditoria, os outros instrumentos de fiscalização são os levantamentos, inspeções, acompanhamentos, monitoramentos e visitas técnicas.

#### Levantamento

O levantamento se destaca como um método de auditoria que permite a obtenção de informações sobre a gestão pública de forma abrangente e sistemática, utilizado para:

Conhecer a organização e/ou funcionamento dos órgãos jurisdicionados, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais no que se refere aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário, patrimonial, operacional e de pessoal;

Identificar objetos e instrumentos de auditorias governamentais, e/ou

Avaliar a viabilidade da realização de auditorias governamentais.

O Levantamento é um método de auditoria que visa obter informações sobre a gestão pública de forma abrangente e sistemática. Seu propósito é subsidiar a elaboração de outras auditorias, identificar áreas de risco, avaliar a efetividade de políticas públicas ou propor medidas para aprimorar a gestão.

É importante destacar que o Levantamento não é o instrumento adequado para verificar irregularidades identificadas pela unidade de auditoria ou por decisões plenárias. É uma ferramenta valiosa para análise ampla e diagnóstica, mas não deve ser utilizado para investigar casos específicos de irregularidades.

#### Inspeção

A inspeção se destaca como um método de auditoria preferencialmente in loco, que permite um exame aprofundado de situações específicas e é utilizada em diversas situações, como:

Verificação da execução de contratos: em casos de dúvidas sobre a qualidade dos serviços prestados, a entrega de produtos ou a aplicação dos recursos públicos.

Investigação de denúncias: para apurar a veracidade de denúncias de irregularidades na gestão pública.

Esclarecimento de pontos duvidosos: quando há inconsistências ou omissões em processos administrativos que impedem a tomada de decisões justas e embasadas ou a investigação mais aprofundada, a fim de se elucidar algum ponto específico.

Uma das características de uma Inspeção é a combinação de técnicas, como análise documental, entrevistas, inspeções físicas e verificações remotas, para obter um panorama completo da situação visando à constatação da efetividade da gestão pública e à identificação de irregularidades.

#### Acompanhamento

O acompanhamento é o instrumento de auditoria que visa à verificação contínua da execução de ações e programas pela administração pública, em especial no que se refere à legalidade e à legitimidade dos atos, bem como, o desempenho dos órgãos, poderes e entidades jurisdicionadas, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia dos atos praticados.

Seu objetivo é avaliar se os resultados esperados estão sendo alcançados, se os recursos estão sendo utilizados de forma adequada e se as ações estão sendo executadas conforme o planejado e de acordo com as normas aplicáveis.

Os benefícios do acompanhamento incluem a melhoria da qualidade da gestão pública, a redução de falhas e desvios, o aumento da transparência e da accountability, bem como a promoção da boa governança. Essas práticas são essenciais para garantir um funcionamento eficiente e responsável das instituições públicas.

#### Monitoramento

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

O foco do monitoramento está em verificar se a entidade auditada deu tratamento adequado às questões levantadas, incluindo quaisquer implicações mais amplas. Ações insuficientes ou insatisfatórias por parte da entidade auditada podem exigir um relatório adicional.

Deve-se, sempre que possível, priorizar as deliberações mais importantes, entendidas como aquelas cuja implementação gere impactos consideráveis em termos financeiros ou qualitativos.

#### Visita Técnica

Visita Técnica é utilizada para acompanhamento simultâneo das ações realizadas pelos órgãos e Poderes sob a jurisdição do Tribunal, tendo por objetivo:

Em obras públicas, o acompanhamento periódico da execução físico-financeira de contratos pré-selecionados, para verificação in loco do andamento dos serviços e de sua compatibilidade com os recursos despendidos; e

Em unidades de educação, de esporte, de saúde, de conservação ambiental e outras, a verificação das condições físicas e operacionais das instalações.

#### AUDITORIAS COMBINANDO ELEMENTOS DE CONFORMIDADE, FINANCEIRA OU OPERACIONAL

O TCE/AL pode ainda realizar auditorias, combinando os tipos anteriormente descritos, assim como trabalhos sobre qualquer tema de relevância para as responsabilidades de gestores e responsáveis pela governança e o apropriado uso de recursos públicos.

Esses trabalhos podem incluir relatórios sobre os produtos e resultados quantitativos das atividades de prestação de serviços de órgãos e entidades, relatórios de sustentabilidade, necessidades futuras de recursos, aderência a padrões de controle interno, auditorias de projetos em tempo real e, em especial, os programas de acompanhamento mediante visitas técnicas.

#### EQUIPE DE AUDITORIA

##### DEFINIÇÃO DA EQUIPE DE AUDITORIA

A equipe de auditoria é composta por servidores efetivos e estabilizados lotados nas unidades técnicas de controle externo. Esses servidores são responsáveis pelas atividades de planejamento, execução e elaboração do relatório das auditorias governamentais.



O titular da unidade técnica de controle externo será responsável por designar a equipe de auditoria a partir dos servidores que a integram, coordenar e supervisionar os trabalhos e concluir as instruções processuais com pareceres conclusivos.

A formação de equipes de auditoria com a participação de servidores de diferentes unidades técnicas é permitida nos seguintes casos:

Realização de trabalhos em conjunto pelas referidas unidades;

Necessidades operacionais que demandem expertise específica;

Indicação de servidores com conhecimento técnico especializado em uma área específica.

Caberá ao titular desta unidade solicitar formalmente aos dirigentes de outras áreas a indicação de servidores qualificados para compor a equipe de auditoria, visando formar uma equipe multidisciplinar capaz de abordar adequadamente a complexidade do objeto auditado.

O titular da unidade técnica deverá avaliar as indicações recebidas, considerando as habilidades e experiências dos profissionais sugeridos, para assegurar a composição de uma equipe que garanta uma auditoria abrangente e eficaz.

Excepcionalmente, a designação de um servidor que não tenha participado do planejamento da auditoria governamental poderá ser admitida nas fases de execução e relatório.

#### Perfil profissional

Os auditores integrantes do quadro do TCE/AL devem possuir, coletivamente, conhecimentos suficientes acerca da legislação, normas, diretrizes, métodos, técnicas, ferramentas e procedimentos de auditoria governamental, bem como as habilidades necessárias à sua aplicação prática (ISSAI 100-39; NAG 2503.1).

Na designação da equipe de auditoria, deve-se assegurar que os servidores que a integram possuam o perfil profissional adequado à realização dos trabalhos, devendo-se, para tanto, considerar: a experiência profissional dos servidores, a sua formação acadêmica e as atividades de treinamento e as capacitações por eles realizadas que possam influenciar nos resultados dos trabalhos.

A avaliação do perfil profissional deve considerar, inclusive, as técnicas e os procedimentos específicos a serem aplicados (NAG 4301.1.1). Em muitos casos, o tipo de trabalho a ser desempenhado requererá conhecimentos/experiências específicos em determinadas áreas, dessa forma, é extremamente desejável a cuidadosa identificação dos perfis requeridos para o desempenho dos trabalhos.

Para os trabalhos de auditoria que exijam conhecimentos especializados ou que, em razão de legislação específica, exijam determinada formação acadêmica para serem executados, a designação de servidores para composição da equipe deve considerar esses fatores ou requisitos.

#### Quantitativo

As equipes de auditorias serão formadas, sempre que possível, por, no mínimo, três servidores das unidades técnicas de auditoria, incluindo-se neste cômputo o supervisor dos trabalhos. Nos casos de auditorias executadas exclusivamente de forma remota, em que se utilize intensivamente recursos de tecnologia da informação, admitem-se equipes compostas de apenas dois servidores.

O quantitativo dos membros da equipe de auditoria levará em consideração a natureza, complexidade e amplitude do objeto de auditoria e a capacidade operacional da unidade técnica de controle externo e deve ser estabelecido, em função do prazo estipulado, da extensão dos testes a serem realizados e da especificidade dos trabalhos (TCDF, 2011).

Se habilidades especiais não estiverem disponíveis entre o pessoal responsável por auditorias, o Tribunal poderá recorrer a especialistas externos, preferencialmente Auditores de Controle Externo pertencentes aos quadros de outros Tribunais de Contas, conforme as necessidades (ISSAI 1 - 14.5).

Eventual contratação de pessoa física ou jurídica para assessoria, consultoria e capacitação de auditores dar-se-á em situações de excepcionalidade devidamente justificadas e previamente autorizadas pela presidência do TCE/AL, não sendo admitida, em quaisquer hipóteses, a intervenção do particular contratado na esfera de competências exclusivas de Auditor de Controle Externo.

#### INDICAÇÃO DA EQUIPE

A indicação de servidores para compor a equipe de auditoria deve ser feita pelo titular da unidade técnica de controle externo responsável pela fiscalização, devendo ao menos um dos membros da equipe ter experiência em auditoria governamental.

Caso a auditoria seja realizada por servidores de mais de uma unidade técnica de controle externo, os seus titulares indicarão os servidores de sua respectiva unidade.

A designação dos membros da equipe de auditoria pode ser feita tanto por indicação dos titulares das unidades técnicas responsáveis pela auditoria, quanto por indicação direta do titular da unidade superior de controle externo, dispensando neste caso a necessidade de indicação pelas unidades técnicas.

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

O servidor designado para compor a Equipe deverá informar ao superior hierárquico, por escrito e devidamente fundamentado, quando entender não estar adequadamente capacitado para o exercício das atividades face às habilidades especializadas requeridas pelo objeto de auditoria e pelo objetivo do trabalho, assim como quando entender estar impedido em virtude de parentesco ou de vínculo profissional progressivo, presente ou vislumbrado, que possa afetar as metas estabelecidas. (ISSAI 1 - 14.5, TCMA item 3).

Na propositura dos membros que compõem a equipe de auditoria, deverá ser indicado o auditor-líder de equipe, que deverá dispor de conhecimentos específicos sobre o objeto auditado e sobre os critérios normativos que o regem, além de apresentar características profissionais de direção e organização que induzam ao regular andamento dos trabalhos.

Ao atender às solicitações dos entes públicos para realizar trabalhos específicos, o Tribunal deve manter sua liberdade para conduzir todas as suas atividades, não permitindo interferências na escolha da equipe, das técnicas e ferramentas e serem aplicadas na execução dos exames, na contratação de consultores e especialistas, na extensão dos procedimentos e na forma de comunicar os resultados (ISSAI 12-11; NAG 2403.3).

O auditor deverá declarar ao titular da unidade técnica de controle externo, motivadamente, sempre que reconhecer estar enquadrado nas causas de impedimento previstas no termo de não impedimento, que integra os papéis de trabalho de auditoria.

#### DESIGNAÇÃO E APRESENTAÇÃO FORMAL DA EQUIPE

Devem ser designados para executar trabalhos de auditoria, os auditores que possuam, em conjunto, a formação, a experiência, as habilidades e os conhecimentos técnicos necessários para realizar as tarefas com eficiência e eficácia (NAG 2505).

Ao designar a equipe para executar trabalhos de auditoria, deve-se procurar distribuir os profissionais de acordo com a natureza do trabalho e com a formação, as habilidades e a experiência de cada profissional (NAG 2505.1).

A designação da equipe de auditoria, incluindo o auditor-líder, se dá por meio de publicação no Diário Oficial Eletrônico (DOE) do TCE/AL ou por ofício a ser enviado diretamente ao jurisdicionado.

O ofício de apresentação é o documento expedido pela presidência do TCE/AL que instrumentaliza a apresentação dos integrantes da equipe de auditoria ao jurisdicionado.

A responsabilidade pela emissão do ofício de apresentação pode ser delegada ao titular da unidade superior de controle externo, em decorrência de emissão de Ato do Presidente do Tribunal neste sentido.

O ofício de apresentação deve ser entregue ao jurisdicionado na reunião preliminar ou de abertura, oportunidade em que a equipe apresentará ao jurisdicionado os objetivos da auditoria e solicitará o apoio necessário ao bom desempenho das atividades a serem desenvolvidas.

Somente em casos excepcionais que envolvam sigilo profissional, onde o elemento surpresa se faça necessário, será dispensada a emissão do ofício de apresentação e a marcação de reunião para sua entrega.

Constará do ofício: a indicação dos membros da equipe de auditoria, a indicação do objeto a ser fiscalizado e a solicitação para que seja fornecida à equipe de auditoria os documentos e informações necessários à realização das atividades.

Em auditorias executadas remotamente, nas quais o contato com o jurisdicionado se dá de forma não presencial, pode ser dispensada a realização da reunião de abertura.

A entrega do ofício de apresentação ao jurisdicionado se dará contra-recebido, em cópia, contendo a data, a assinatura e o carimbo da autoridade administrativa jurisdicionada, ou, na falta deste último, somente a data, assinatura e matrícula do servidor ou autoridade administrativa jurisdicionada.

A entrega do ofício de apresentação pode se dar de forma digital, na forma da legislação vigente. Encaminhando-se o ofício por meios digitais, deve-se requisitar confirmação formal de recebimento, documentando o procedimento de entrega.

#### LIDERANÇA DA EQUIPE

A auditoria governamental é um projeto com objetivo definido, prazo estabelecido para início e conclusão, e recursos humanos, financeiros, materiais e tecnológicos definidos.

O líder da equipe deve ser designado pelo titular da unidade técnica de controle externo e tem a responsabilidade de assegurar o atingimento dos objetivos do projeto de auditoria.

A liderança da equipe de auditoria deve recair sobre quem tenha, além dos conhecimentos requeridos, experiência em auditorias e capacidade de organização e direção. Entre as atividades de responsabilidade do auditor-líder, destacam-se aquelas relacionadas com a administração dos trabalhos, compreendendo a:

Distribuição das tarefas em conformidade com o perfil profissional de cada membro da equipe e com o cronograma aprovado;

Utilização dos recursos;

Interação com o supervisor e com a administração do órgão/entidade; e

Atualização das informações ao supervisor sobre o andamento dos trabalhos.

Ao líder cabe ainda a responsabilidade de orientar e esclarecer eventuais dúvidas técnicas dos demais membros e de monitorar o prazo de conclusão de cada etapa da auditoria, sem prejuízo das demais atribuições que lhe cabem enquanto membro da equipe.

A responsabilidade do líder não exclui a dos demais membros da equipe de exercerem suas funções com zelo, objetividade, integridade, ética e ceticismo profissional.

#### SUPERVISÃO DOS TRABALHOS DA EQUIPE

Entende-se por supervisão e revisão o envolvimento dos profissionais de auditoria mais experientes no direcionamento dos trabalhos, na motivação da equipe, no fornecimento das instruções adequadas aos demais auditores, de forma que o processo de avaliação seja contínuo, que os problemas sejam detectados e analisados com antecedência e a comunicação seja imediata (NAG 4500).

Os trabalhos de auditoria devem ser supervisionados em todas as suas fases para garantir que os objetivos sejam atingidos e a qualidade seja assegurada (NAG 4501).

A supervisão corresponde, pois, a uma estratégia de garantia de qualidade dos trabalhos e deve ser exercida em todas as fases da auditoria governamental. Para tanto, o supervisor deve se comunicar constantemente com a equipe de auditoria. A comunicação implica obter informações relevantes para a auditoria e fornecer aos responsáveis pelos trabalhos observações tempestivas que sejam significativas e relevantes para a execução dos respectivos trabalhos.

Cabe ao supervisor orientar a equipe sobre a aplicação dos métodos, procedimentos e técnicas de auditoria e aprovar os produtos de cada etapa de auditoria governamental, quais sejam: a matriz de planejamento, os achados, de responsabilização quando for o caso, e o relatório de auditoria.

A supervisão da equipe de auditoria será conduzida por um profissional qualificado, cuja designação pode ocorrer pelo titular da unidade técnica, que pode nomear um servidor ou assumir pessoalmente essa função; pelo titular da unidade superior de controle externo, que pode designar a si mesmo ou um membro de sua equipe para esta tarefa. Em qualquer caso, o supervisor designado deverá observar rigorosamente as diretrizes estabelecidas neste Manual, bem como outros normativos aplicáveis, garantindo assim a qualidade e a conformidade do trabalho de auditoria com os padrões institucionais e legais vigentes.

A supervisão abrange o acompanhamento do(a):

Definição, em conjunto com a equipe de auditoria, dos procedimentos a serem executados e dos métodos de trabalho, orientando a elaboração do plano de auditoria;

Planejamento da auditoria, assegurando que os membros da equipe possuam nítida e sólida compreensão do objetivo da auditoria;

Aplicação de procedimentos e técnicas para atingir os objetivos e metas estabelecidos;

Confecção dos documentos de auditoria;

Avaliação da consistência das informações levantadas e das conclusões;

Observância dos objetivos da auditoria;

Cumprimento das normas de auditoria; e

Elaboração do Relatório, ressalvada a opinião fundamentada dos auditores (NAG 4507, 4507.1 e 4507.1.1 e TCDF, 2011).

No caso de auditoria da qual participem mais de uma unidade técnica, a supervisão poderá ser feita por mais de uma pessoa, sendo elas indicadas pelas respectivas unidades.

Caberá ao supervisor requerer, no caso de detectar que a equipe de auditoria não possui, coletivamente as competências técnicas requeridas para a realização dos trabalhos auditórios, a adoção de providências que mitiguem essas deficiências.

#### PERFIL DO SUPERVISOR

O supervisor de auditoria deverá ser o profissional que possua conhecimento e experiência em auditoria governamental.

Os conhecimentos e habilidades exigidos do supervisor de auditoria abrangem, especialmente o(a):

Domínio das Normas Brasileiras de Auditoria Governamental;

Conhecimento das normas de auditoria do TCE/AL;

Domínio dos métodos e técnicas de auditoria governamental;

Capacidade de comunicação e expressão de ideias;

Comportamento ético e respeitoso com os colegas;

Capacidade de trabalhar em equipe, de liderar e gerir pessoas.

O servidor que exerce a atividade de supervisão deve buscar constantemente o aperfeiçoamento profissional por meio de participação em cursos, treinamentos e leituras oferecidos pelo TCE/AL ou por outros órgãos ou entidades públicos ou privados.

#### REVISÃO DOS TRABALHOS DA EQUIPE DE AUDITORIA

A revisão dos trabalhos da equipe de auditoria compete ao titular da unidade técnica ou ao seu adjunto e deverá ocorrer na fase de relatório e antes da tramitação do respectivo processo às demais instâncias do TCE/AL.

A atividade de revisão tem por finalidade que todas as avaliações e conclusões estejam solidamente baseadas e suportadas por evidências suficientes, adequadas, relevantes e razoáveis para fundamentar o relatório de auditoria e as respectivas propostas de encaminhamento.

A revisão abrange ainda a verificação da estrutura da redação do relatório de auditoria, da compatibilidade com as normas gramaticais e ortográficas, da observância às normas de redação da Associação Brasileira de Normas Técnicas - ABNT, bem como da coerência, coesão, clareza e objetividade do relatório, além da adequação dos respectivos achados e propostas de encaminhamento.

A revisão de auditoria poderá ser objeto de regulamentação pela unidade superior de controle externo, observadas as normas deste Manual e demais normativos aplicáveis.

#### DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA

##### CONCEITO

A documentação de auditoria, também denominada papéis de trabalho, compreende todos os documentos e anotações que registram as evidências dos trabalhos executados pelo auditor e fundamentam sua opinião e comentários, não podendo ser

confundida com simples cópias de documentos (NAG 1105).

A documentação deve obedecer às técnicas de auditoria governamental e registrar as informações obtidas e os exames, as análises e as avaliações efetuadas, evidenciando as bases das constatações do auditor, suas conclusões, opiniões e recomendações. Esta documentação é a base de sustentação do relatório de auditoria (NAG 4408.1).

##### OBJETIVOS

O objetivo de documentar o trabalho de auditoria realizado é aumentar a transparência sobre o trabalho e permitir a um auditor experiente, sem nenhuma conexão prévia com a auditoria, entender as questões significativas surgidas durante a auditoria, a fundamentação das conclusões/opiniões alcançadas e os julgamentos profissionais significativos realizados para chegar a essas conclusões/opiniões (NBASP 4000).

Desta forma, os objetivos da documentação de auditoria podem ser detalhados nos seguintes pontos (NAG 4408.2):

Registrar os procedimentos de trabalho realizados pelo auditor e seus resultados, demonstrando se foram executados conforme o planejado.

Dar suporte necessário à opinião do auditor e respaldar o relatório de auditoria.

Indicar os níveis de confiança depositada no sistema de controles internos.

Assegurar a qualidade dos exames.

Facilitar a revisão e a supervisão dos trabalhos executados, registrando que as atividades da equipe de auditoria foram corretamente supervisionadas.

Servir de fonte de informações para outros profissionais de controle externo que não participaram dos trabalhos, servindo de guia para as auditorias subsequentes.

Servir como base para a avaliação de desempenho dos auditores.

Servir de provas por ocasião de processos administrativos e judiciais que envolvam os profissionais de auditoria.

##### ELABORAÇÃO

A documentação de cada auditoria é de responsabilidade da equipe de auditoria e deve ser elaborada, organizada e arquivada de forma sistemática, lógica e racional, sendo esse processo e a sua qualidade verificada na atividade de supervisão e deve ser elaborada com a devida objetividade, sem registrar obscuridades ou incertezas, com concisão, clareza, exatidão e completude, permitindo a formação de opinião sobre os trabalhos realizados, sem rasuras ou emendas que possam prejudicar o seu correto entendimento e credibilidade.

O auditor deve preparar a documentação de auditoria em tempo hábil, mantê-la atualizada durante a auditoria e completar a documentação das evidências que fundamentam os achados de auditoria antes do relatório de auditoria ser emitido.

A documentação de cada auditoria realizada deve ser elaborada, organizada e arquivada de forma sistemática, lógica e racional e sua elaboração deve observar os seguintes atributos básicos (NAG 4408.4 e 4408.9):

**Escorritos:** as evidências devem ser registradas sem rasuras ou emendas que possam prejudicar o seu correto entendimento e credibilidade.

**Objetivos:** as evidências devem ser registradas em correspondência direta ao objeto dos trabalhos, sem distorções, com imparcialidade e isenção, focando os fatos como constatados. Não devem registrar dúvidas, obscuridades ou incertezas que possam causar várias interpretações. Devem ainda ser de fácil entendimento, permitindo que qualquer pessoa prudente seja conduzida às mesmas conclusões a que chegou o auditor.

**Concisos:** as informações devem ser registradas de forma precisa e de fácil entendimento, sem a necessidade de explicações adicionais e sem detalhes desnecessários.

**Clareos:** as evidências devem ser registradas de forma lógica, cronológica, bem ordenada e que possibilitem claro entendimento.

**Completos:** devem incluir todos os dados e informações suficientes, relevantes, materiais, fidedignos, úteis ou necessários. As evidências devem ser descritas de forma acabada, terminativa, sem faltar nenhum conteúdo ou significado.

**Exatos:** as evidências devem possuir informações precisas e detalhes importantes e cálculos matemáticos corretos, sem erros ou omissões.

**Conclusivos:** as informações registradas devem permitir a formação de opinião sobre os trabalhos realizados.

##### CONTEÚDO

A documentação de auditoria deve registrar os procedimentos executados e a evidência obtida e apoiar a comunicação dos resultados da auditoria, explicitando o raciocínio por trás de todas as questões relevantes que exigiram o exercício de julgamento profissional e as respectivas conclusões (ISSAI 100-42).

Os auditores devem preparar documentação de auditoria que seja suficientemente detalhada para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, da evidência obtida e das conclusões alcançadas, que possibilite a um auditor experiente, sem nenhum conhecimento prévio da auditoria, entender a natureza, a época, o escopo e os resultados dos procedimentos executados (ISSAI 100-42; NAG 4408.9.9).

Da mesma forma, a documentação de auditoria deve ser preparada de modo a possibilitar que outro auditor governamental, sem contato anterior com o trabalho desenvolvido, possa utilizá-la no futuro, sem dúvidas quanto às conclusões alcançadas e sobre como foram executados os exames (NAG 4408.9.9.1).

A documentação de auditoria deve atender ao disposto nos NAG 4408.9.2 a 4408.9.6 e 4408.9.12, relacionadas a seguir:

Deve incluir as conclusões obtidas nos exames de cada área auditada, guardando conformidade com os procedimentos e critérios utilizados;

Deve evidenciar os procedimentos de auditoria governamental adotados, na sua extensão e profundidade;

Não deve incluir dados e informações desnecessários à emissão da opinião ou de comentários do auditor;

Deve conter todos os dados e elementos que amparem as informações apresentadas nos relatórios;

Deve incluir, quando elaborada pelo auditor, dados para fácil identificação de logomarca do TCE/AL, data de elaboração, período examinado, responsáveis pela sua elaboração, responsáveis pela revisão ou supervisão, nome do órgão/entidade, tipo de exame realizado, título e código ou referência que esclareçam a natureza do exame; e

Deve ser codificada de maneira a possibilitar que as informações nela contida sejam facilmente localizadas e entendidas.

Nos casos em que forem utilizadas cópias de documentos, ou quando se tratar de documentação elaborada por terceiros, deverão ser feitas observações, anotações, demonstrações, vistas e o que mais couber para sua correlação com o relatório/matriz de achados e pronta localização nos arquivos.

Todo o trabalho realizado deve ser documentado tempestivamente e, após completar os procedimentos de auditoria, o auditor revisará a documentação de auditoria para determinar se o objeto foi suficiente e adequadamente auditado, além de verificar a completude da documentação. A documentação deve estar pronta e em condições de ser arquivada na data do encerramento dos trabalhos (ISSAI 40 – pg.41; ISSAI 100-50; NAG 4408 e 4408.9.10; NBASP nível 1 –

#### TIPOS DE DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA

Seiando a documentação de auditoria o principal meio de prova, em que são registradas todas as evidências obtidas pelos auditores, e por existirem diversas transações e entes a serem examinados, há uma extensa gama de modelos e tipos.

#### Quanto à Origem/Fonte

A documentação de auditoria pode ser tipificada, quanto à origem/fonte, nos termos da NAG 4408.11.

**Elaborada pelo auditor:** documentação de auditoria que registra as evidências obtidas e que é preparada pelo próprio profissional, à medida que analisa os diversos eventos e transações do ente, programa ou sistema auditado, com o objetivo de ter um registro do serviço por ele executado.

**Elaborada por terceiros:** documentação de auditoria que registra as evidências obtidas e que é preparada pelo órgão/ entidade ou por outros que não sejam ligados aos trabalhos de auditoria, a qual pode ser subdividida em:

b.1 **Elaborada por solicitação direta do auditor:** é a documentação de auditoria preparada pelo órgão/entidade 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).

b.2 **Elaborada no exercício das atividades do órgão/entidade:** as demais documentações de auditoria solicitadas ao órgão/ entidade, que também são utilizadas para registrar ou evidenciar o trabalho executado, suportar as conclusões e fundamentar a opinião.

#### Quanto ao Conteúdo

Por sua vez, quanto à natureza do seu conteúdo, a documentação de auditoria se classifica, nos termos das NAG 4408.7.1 e 4408.7.2, em:

**Conteúdo permanente:** abrange importantes informações de caráter contínuo, utilizados por um longo período, superior a um exercício, sendo obtidas no passado ou no presente, para uso atual ou futuro. Normalmente seu conteúdo é composto de elementos da estrutura organizacional, legislação e negócios do ente; planos e metas de longo prazo; contratos e ajustes importantes; atas, planos de cortas, normas e rotinas. As informações constantes desse conteúdo devem ser revistas e atualizadas frequentemente para servirem de subsídios para os próximos trabalhos auditórios.

**Conteúdo corrente:** envolve documentação de auditoria de uso corrente, relativa à execução de cada auditoria governamental especificamente. No caso de auditorias de regularidade, em geral, atinge apenas um exercício. Nos casos de auditorias operacionais, podem atingir mais de um exercício. No seu conteúdo encontram-se: registros do planejamento e da execução dos trabalhos; cópias de demonstrações, resumos, balancetes e fluxos de transações; programas de auditoria e documentos detalhados para cada área auditada; documentos de análises, entrevistas, questionários, fluxogramas para avaliação do sistema de controles interno; cópia do relatório; carta de confirmação; cartas de advogados ou procuradores jurídicos, entre outros documentos comprobatórios das evidências.

#### DESTINAÇÃO E GUARDA DA DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA

A documentação de auditoria é de propriedade exclusiva do TCE/AL e deverá ser arquivada pelo prazo mínimo de cinco anos, contado a partir da data de julgamento ou apreciação definitiva da auditoria relacionada, independentemente de ter sido realizada pela equipe de servidores ou por contratados para atividades de apoio (ISSAI 40-pg.14; NAG 4408.5; NBASP nível 1 - 52/54)

Independente do meio de sua elaboração, a documentação de auditoria deve ser organizada e agrupada segundo sua finalidade, em pastas e arquivos físicos ou mídia digital, apropriados, conforme a natureza do conteúdo (NAG 4408.7).

Deve-se anexar ao relatório da auditoria governamental somente os elementos estritamente necessários à compreensão das questões significativas surgidas durante a auditoria, das conclusões/opiniões alcançadas e dos julgamentos profissionais significativos para se chegar a essas conclusões/opiniões.

#### CONFIDENCIALIDADE DA DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA

O profissional de auditoria governamental deve manter, respeitar e assegurar o sigilo

relativo às informações obtidas em razão do seu trabalho, não divulgando para terceiros, salvo quando houver obrigação legal ou judicial de fazê-lo (NAG 3500).

As informações sigilosas incluem dados e informações obtidas durante a auditoria, que não sejam públicas, e devem ser mantidas em relação a diversos atores, como o ente auditado, outros profissionais de auditoria, demais Tribunais de Contas e outros órgãos reguladores (NAG 3501 a 3503.4).

A divulgação de informações sigilosas somente é permitida mediante autorização escrita do Tribunal de Contas responsável pelo trabalho, com definição clara dos limites da divulgação (NAG 3504). No entanto, o profissional pode fornecer informações a outros profissionais do setor público, outros Tribunais e órgãos reguladores, desde que devidamente autorizado e fundamentado (NAG 3504.1 e 3504.2).

O dever de sigilo prevalece mesmo após o término dos trabalhos e da publicação dos resultados pelo Tribunal, e também após o término do vínculo empregatício do auditor (NAG 3505.1 e 3505.2) e o seu descumprimento profissional pode acarretar responsabilização nos termos da legislação aplicável (NAG 3505).

O sigilo profissional é um princípio fundamental na auditoria governamental, garantindo a proteção das informações obtidas durante os trabalhos e a confiança na atuação dos profissionais da área.

#### PADRÕES DE DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA

Conforme visto, os diferentes tipos, fases e tarefas de auditoria podem dar origem a papéis de trabalho variados, devendo refletir as situações concretas examinadas, as peculiaridades do objeto e a necessidade de evidenciar o trabalho desenvolvido.

Todavia, não compõe o escopo deste Manual a especificação de normas ou regras mais detalhadas sobre a forma e o conteúdo da documentação de auditoria, uma vez que tais definições serão objeto, oportunamente, de boletins e manuais específicos.

De todo modo, devem ser observadas as diretrizes deste Manual, em especial no que tange ao disposto no título "Documentação de Auditoria", cabendo ao auditor determinar, em cada situação concreta, a extensão, forma e conteúdo da documentação de auditoria.

#### PROCEDIMENTOS E TÉCNICAS DE AUDITORIA

Os procedimentos de auditoria são as ações sistematicamente ordenadas, em sequência racional e lógica, a serem executadas durante os trabalhos, indicando ao auditor o que e como fazer para realizar seus exames, pesquisas e avaliações, e como obter as evidências comprobatórias necessárias para a consecução dos objetivos dos trabalhos e para suportar a sua opinião (NAG-1118).

Cabe à equipe de fiscalização, em razão da complexidade e volume das operações, por meio de provas seletivas, testes e amostragens e com base na análise de riscos, nível de assecuração e outros elementos de que dispuser, determinar a amplitude dos exames necessários à obtenção dos elementos de convicção que sejam válidos para o todo.

Aplicarem-se as técnicas e procedimentos de auditoria, deve-se considerar o uso da triangulação, com o objetivo de corroborar as informações obtidas, as conclusões da equipe de auditoria e a opinião emitida. O auditor deve realizar ainda procedimentos para obter evidência de auditoria e informações suficientes e apropriadas quanto à responsabilidade do agente público, que pode ser responsabilizado por atos de não conformidade ou por atos ilícitos (baseado na NBASP 4000-153)

Assim, procedimentos de auditoria consistem no detalhamento, passo a passo, das ações necessárias para obtenção e tratamento de informações. Por sua vez, as técnicas de auditoria servem de base aos procedimentos, que são o seu desdobramento prático.

Existem inúmeros procedimentos de auditoria governamental estabelecidos pela técnica e consagrados pela experiência que são aplicados caso a caso, atendendo às circunstâncias em que são recomendáveis e à especificidade de cada trabalho.

Por exemplo, uma técnica de auditoria é a "entrevista" que, conforme será visto adiante, consiste na elaboração de perguntas realizadas pessoalmente para obtenção de informações sobre o objeto auditado. Por sua vez, as atividades relacionadas à "seleção criteriosa dos entrevistados a partir da análise das atribuições e responsabilidades, agendamento de dia para o encontro, preparação de papel de trabalho para registro da conversa e elaboração das perguntas" constituem os procedimentos necessários para a aplicação da técnica no contexto de uma auditoria específica.

A seguir, apresentam-se algumas das técnicas mais utilizadas na atividade de auditoria.

#### COMPARAÇÃO DE LIVROS E REGISTROS

Estabelece o confronto, o cotejamento, a comparação de registros e documentos para a comprovação da validade e autenticidade do universo, população ou amostra examinada (NAG 4402.2.2).

Consiste na verificação dos registros constantes de controles regulamentares, relatórios sistematizados, mapas e demonstrativos formalizados, elaborados de forma manual ou por sistemas informatizados. A técnica pressupõe a verificação desses registros em todas as suas formas.

#### CONCILIAÇÃO

Conjunto de procedimentos técnicos utilizados para comparar uma amostra do universo com diferentes fontes de informações, a fim de se certificar da igualdade entre ambos e quando for o caso, identificar as causas das divergências constatadas, avaliando ainda o impacto dessas divergências nas demonstrações e relatórios do órgão/entidade (NAG 4402.2.3).

A conciliação refere-se à comparação do registro da movimentação de contas bancárias ou pontuais entre si, ou com elementos, fatos ou ocorrências relacionadas à movimentação.

A técnica tem por finalidade verificar a compatibilidade entre o saldo das contas

sintéticos com aqueles das contas analíticas ou, ainda, o confronto dos registros mantidos pelo auditado com outros elementos recebidos de fontes internas ou externas. Nesse sentido, pode ser combinada com a técnica de circularização.

#### CONFERÊNCIA DOS CÁLCULOS

Visa verificar a exatidão das operações aritméticas e a consistência dos valores apresentados em documentos, registros contábeis, demonstrações financeiras e relativos.

#### CONFIRMAÇÃO EXTERNA OU CIRCULARIZAÇÃO

Visa obter de terceiros, internos ou externos à Administração, informações sobre a legitimidade, regularidade e exatidão do universo ou de amostras representativas, mediante sistema válido e relevante de comprovação, devendo ser aplicado sobre posições representativas de bens, direitos e obrigações do órgão/entidade (NAG 4402.2.8).

A circularização (também chamada de confirmação externa) trata da solicitação de confirmação, por parte de fontes externas ao órgão auditado, de informações obtidas junto aos gestores do órgão.

A resposta, que deve ser formalizada, pode vir no formato de declaração escrita ou de cópia de documentos. A técnica é utilizada, por exemplo, para se confirmar:

Existência de bens em poder de terceiros;

Direitos a receber;

Obrigações assumidas pelo fiscalizado junto a terceiros;

Pagamento a fornecedores;

Ocorrência de serviços prestados ao fiscalizado;

Se alegados licitantes participaram efetivamente de licitações; e

Veracidade de notas fiscais junto ao Fisco.

#### CRUZAMENTO ELETRÔNICO DE DADOS

O cruzamento eletrônico de dados refere-se ao cortejo automático de dados extraídos de determinadas bases de dados, a partir de um campo comum parametrizado pelo auditor. Geralmente é realizado utilizando-se softwares específicos que, em geral, contam também com funções e algoritmos que auxiliam a análise dos dados, por exemplo, para a execução de revisão analítica.

Na análise dos dados, pode-se utilizar ainda diferentes cruzamentos, conforme os objetivos definidos. Os resultados dos cruzamentos constituem indícios a serem confirmados com outras técnicas, dependendo a sua qualidade do nível de confiabilidade dos sistemas de informação dos quais foram extraídos os dados.

#### ENTREVISTA OU INDAGAÇÃO ORAL

A entrevista consiste na elaboração de perguntas para obter informações verbais de pessoas envolvidas no objeto auditado, realizadas pessoalmente, em conversas individuais ou em grupo. Os resultados devem ser registrados em papéis de trabalho devidamente referenciados.

É importante que as pessoas entrevistadas sejam selecionadas cuidadosamente, observando-se o grau de pertinência, validade e confiabilidade na perspectiva dos objetivos da coleta de informações.

A entrevista serve para ampliar o conhecimento sobre o objeto auditado, tomar contato com a percepção de gestores sobre o aspecto examinado e investigar indícios de irregularidades e fraudes, sendo útil, ainda, para coletar informações preliminares na fase de definição do objetivo da auditoria.

Ao se buscar a produção de evidências e não apenas a obtenção de informações, a técnica deve ser sempre utilizada em conjunto com outras técnicas, uma vez que as respostas obtidas não constituem evidências sólidas para, isoladamente, fundamentar os achados de auditoria.

As entrevistas podem ser realizadas por meio de contato pessoal e direto ou por contato telefônico e, ainda, podem ser:

Estruturadas, quando são utilizados formulários na coleta de dados; e

Não estruturadas, quando não há suporte nesse tipo de documento.

#### EXAME DOCUMENTAL OU ANÁLISE DOCUMENTAL

Consiste em apurar, demonstrar, corroborar e concordar para provar, acima de qualquer dúvida cabível, a validade e autenticidade de uma situação, documento ou atributo, ou a responsabilidade do universo auditado, por meio de provas obtidas em documentos integrantes dos processos administrativo, orçamentário, financeiro, contábil, operacional, patrimonial ou gerencial do órgão/entidade no curso normal de sua atividade e dos quais o auditor se vale para evidenciar suas constatações, conclusões e recomendações (NAG 4402.2.4).

O exame pode ser realizado para verificar a autenticidade, validade, conteúdo, integridade e relevância de documentos físicos ou eletrônicos.

#### EXTRAÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

Consiste na obtenção sistematizada de informações de bases de dados informatizadas para posterior análise pelo auditor. Inclui a mineração de dados, que visa descobrir padrões e relações ocultas em grandes conjuntos de dados.

#### INDAGAÇÃO ESCRITA

Consiste na formulação e apresentação de questões, geralmente por intermédio de ofício, requerimento de informações ou questionário eletrônico, com o objetivo de obter a manifestação formal do respondente. Essa manifestação buscará:

Confirmação de lacunas constatadas por intermédio de outras técnicas de auditoria;

Explicações e justificativas sobre os fatos apontados para decidir sobre a pertinência e aumentar a consistência do achado.

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

Frequentemente o uso dessa técnica é combinada à aplicação de outras técnicas de auditoria, como nos casos em que se utiliza a indagação escrita após a realização de entrevista não estruturada, a fim de confirmar informações colhidas por meio daquele procedimento.

#### INSPEÇÃO FÍSICA OU EXAME FÍSICO

Ato físico de verificação, atento e minucioso do objeto (ex. bens móveis e imóveis) sob exame, dentro ou fora das instalações do ente auditado, observando-o no seu aspecto estrutural, com o objetivo precípuo de constatar a sua existência, características, autenticidade ou condições físicas (NAG 4402.2.6).

O exame físico trata-se de verificação in loco e através desta técnica o auditor procura certificar a existência de um objeto ou item examinado e seu estado. A evidência é coletada sobre itens tangíveis. Alguns tipos de inspeções físicas:

Identificação: feito através do exame visual;

Existência física: feita através da constatação visual;

Autenticidade: discernir que o objeto analisado é fidedigno;

Quantidade: certificar que as quantidades apuradas realmente existem;

Qualidade: certificar que o objeto examinado permanece em uso.

#### MAPEAMENTO DE PROCESSOS

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

A técnica de mapeamento de processos é muito útil tanto na fase de planejamento da auditoria, para melhor entendimento do objeto e auxílio na avaliação dos controles internos dos processos de trabalho que integram o seu escopo, quanto na fase de execução, auxiliando a aplicação de outras técnicas e a identificação da cadeia de responsabilização.

#### OBSERVAÇÃO DIRETA

É o processo de visitação e acompanhamento técnico, no qual o próprio auditor observa, in loco, atenta e minuciosamente, sistemas ou processos operacionais da Administração Pública, ou ainda atividades dos gestores, administradores, servidores, empregados ou representantes de um órgão/entidade, no ambiente interno ou externo, objetivando, principalmente, verificar o seu funcionamento (NAG 4402.2.7).

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

#### RECÁLCULO OU CONFERÊNCIA DE CÁLCULOS

Verifica a concordância entre os resultados, coerência de cifras e dados no contexto de sua própria natureza, mediante verificação da exatidão das somas, deduções, produtos, divisões, sequências numéricas, adequada aplicação de taxas, entre outras, mesmo quando são processados eletronicamente, refazendo-se, sempre à base de teste, os cálculos efetuados pelo órgão/entidade (NAG 4402.2.9).

A revisão das memórias de cálculos ou a confirmação de valores por meio do cortejo de elementos numéricos correlacionados visa constatar a adequação dos cálculos apresentados. Isso refere-se à verificação de que as operações aritméticas e financeiras estão corretas. O auditor refaz os cálculos que julgar necessários para atestar a exatidão dos saldos demonstrados, não devendo subestimar essa técnica, que pode revelar erros e distorções nas demonstrações contábeis.

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

Destaca-se que informações produzidas a partir de cálculos efetuados eletronicamente ou por meio de sistemas de informação devem ser objeto da técnica, uma vez que não estão livres de erros ou omissões.

#### REEXECUÇÃO

Envolve a execução independente, pelo auditor, de procedimentos ou controles que foram originalmente realizados como parte do controle interno do órgão/entidade (NAG 4402.2.11).

#### REVISÃO ANALÍTICA

São análises de informações por meio de comparações matemáticas simples, de aplicação de técnicas estatísticas plausíveis, de exames de flutuações horizontais ou verticais e da utilização de índices de análise de balanços. Os procedimentos de revisão analítica incluem, ainda, as relações entre dados financeiros obtidos e o padrão previsto, bem como informações relevantes de outras naturezas, como custos com folha de pagamento e número de empregados, impostos arrecadados com número e faixa de contribuintes (NAG 4402.2.12).

Tem por finalidade verificar o comportamento de valores significativos, mediante índices, quocientes, quantidades absolutas ou outros meios, com vistas à identificação de comportamentos ou tendências atípicas.

## REVISÃO DE CONTAS

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

## OUTRAS TÉCNICAS

Existem técnicas próprias da auditoria operacional, tais como mapeamento de processos, matriz SWOT, pesquisa, mapa de produto, benchmarking, marco lógico, árvore de problemas e análise RECI e diagrama de Ishikawa:

**Análise RECI:** ferramenta de avaliação de riscos que considera os Riscos, Eventos, Causas e Impactos de um determinado processo ou atividade, auxiliando na identificação e gestão de riscos.

**Árvore de Problemas:** técnica que permite visualizar a causa raiz de um problema, identificando suas causas e efeitos, facilitando a definição de soluções.

**Benchmarking:** processo de comparação de produtos, serviços e processos de uma organização com os melhores do mercado, buscando identificar melhores práticas e oportunidades de melhoria.

**Diagrama de Ishikawa:** também conhecido como **diagrama espinha de peixe**, ou **diagrama de causa e efeito**, é uma ferramenta gráfica que ajuda a identificar e analisar a causa raiz de um problema. O objetivo é identificar os fatores subjacentes que poderiam contribuir para um problema e gerar soluções eficazes para resolvê-lo.

**Indicadores de Desempenho para Auditorias:** é um número, porcentagem ou razão que mede um aspecto do desempenho, com o objetivo de comparar esta medida com metas preestabelecidas.

**Mapa de Produto:** representação visual de um produto ou serviço, detalhando seus componentes, funcionalidades e relações com outros produtos ou serviços.

**Mapeamento de Processos:** cria uma representação visual dos fluxos de trabalho, identificando etapas, decisões e responsáveis, permitindo a análise e otimização dos processos.

**Marco Lógico:** ferramenta de planejamento e gestão de projetos que utiliza uma matriz lógica para decompor os objetivos, identificar indicadores de desempenho e alocar recursos.

**Matriz SWOT:** ferramenta de análise que avalia os Pontos Fortes, Fraquezas, Oportunidades e Ameaças de uma organização ou projeto, ajudando a identificar áreas a serem melhoradas e oportunidades a serem exploradas.

**Pesquisa:** coleta de dados e informações sobre um determinado assunto, utilizando diversas técnicas como entrevistas, questionários e análise documental, para embasar a tomada de decisões.

**Stakeholder:** identificação dos principais atores envolvidos, dos seus interesses e do modo como esses interesses irão afetar os riscos e a viabilidade de programas ou projetos.

## CONCEITO E FASES DA AUDITORIA

Em geral, a auditoria do setor público pode ser descrita como um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidência para determinar se informação ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios estabelecidos. Ela é essencial, pois, fornece aos órgãos legislativos e de controle, bem como aos responsáveis pela governança e ao público em geral, informações e avaliações independentes e objetivas acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais (ISSAI 100-18).

O trabalho de auditoria governamental é realizado em quatro etapas principais: **planejamento**, **execução**, **relatório** e **monitoramento**. Em cada uma dessas etapas, os auditores, assim como aqueles que exercem funções de supervisão e revisão, têm responsabilidades e atribuições específicas a cumprir, conforme descritas nas normas internacionais e nacionais de auditoria e nos termos deste Manual.

A seguir, cada fase será detalhada. Procurar-se-á explorar os detalhes de cada uma delas para que se possa compreender completamente o processo e proporcionar um melhor entendimento.

## PLANEJAMENTO DE AUDITORIA

### CONCEITO E OBJETIVO

O planejamento é a primeira etapa da auditoria e envolve aspectos estratégicos e operacionais, sendo o momento em que são estabelecidas a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames, bem como determinados os prazos e outros recursos necessários para que os trabalhos sejam eficientes, eficazes e efetivos (NAG 4300 e ISSAI 100-48).

Todas as auditorias devem ser devidamente planejadas com o objetivo de garantir que a sua execução seja de alta qualidade e que os trabalhos sejam realizados tempestivamente e de forma econômica, eficiente, eficaz, efetiva e oportuna (NAG 4300 e ISSAI 3000/3.3).

Dependendo do tipo de auditoria, quanto à sua finalidade, o planejamento pode apresentar elementos próprios relacionados às características do trabalho, que serão oportunamente abordados em manuais específicos. De todo modo, os princípios gerais e diretrizes do planejamento deverão ser aplicados em todos os trabalhos de auditoria do TCE/AL.

### ASPECTOS ESTRATÉGICOS

No nível estratégico, o planejamento deve definir o **objetivo**, o **escopo** e a **abordagem** da auditoria.

O objetivo refere-se àquilo que a auditoria busca alcançar, deixando claro o que se

pretende esclarecer com a fiscalização. A partir do objetivo claro, define-se o escopo.

O escopo compreende a soma dos fatores relacionados ao período abrangido, às características dos objetos analisados, aos pontos específicos das amostras definidas, às fases dos procedimentos executados, aos critérios e outros elementos que possam servir de parâmetro para o trabalho de auditoria. Refere-se ao objeto e aos critérios que os auditores utilizarão para avaliá-lo, devendo estar diretamente relacionado com o objetivo (ISSAI 100-48).

A abordagem descreverá a natureza e extensão dos procedimentos a serem aplicados para reunir evidências de auditoria (ISSAI 100-48).

Desta forma, o planejamento deve ser elaborado, estrategicamente, para reduzir os riscos de auditoria a um nível aceitavelmente baixo (ISSAI 100-48).

### ASPECTOS OPERACIONAIS

Operacionalmente, o planejamento implica em estabelecer um **cronograma** para a auditoria e em definir a **natureza**, **época** e **extensão** dos procedimentos a serem executados (ISSAI 100-48).

Durante o planejamento, os auditores, com o auxílio do supervisor, devem distribuir as tarefas entre os membros da equipe de modo apropriado e identificar outros recursos que possam ser necessários, tais como a identificação da necessidade de especialistas em uma determinada matéria e sua eventual contratação (ISSAI 100-48).

Nesse sentido, o planejamento de auditoria deve sempre considerar o ambiente no qual serão desenvolvidos os trabalhos e as possibilidades de alterações nas condições de obtenção dos resultados planejados (NAG 4303).

Na mesma linha, é desejável que o planejamento envolva avaliações acerca da confiança que pode ser depositada no sistema de controle interno, incluindo o resultado dos trabalhos do órgão central de controle interno e das auditorias internas, e fim de avaliar os riscos e determinar a relevância e materialidade dos assuntos a serem auditados (NAG 4309.1).

Anteriormente aos trabalhos de planejamento, devem ser tomadas algumas providências administrativas preliminares:

Designação da equipe de auditoria, inclusive do supervisor da auditoria;

Medidas administrativas quanto à participação de especialista externo na equipe, caso necessário;

Emissão das credenciais necessárias à apresentação da equipe de auditoria, inclusive na fase de planejamento, caso necessário; e

Medidas administrativas, se necessário, para assegurar o prazo adequado ao planejamento dos trabalhos, em função da sua complexidade, como solicitação de alteração de prazos previstos.

### CARACTERÍSTICAS E ATIVIDADES DO PLANEJAMENTO

O planejamento é um processo iterativo que ocorre ao longo de toda a auditoria e não apenas uma fase isolada, mas um processo contínuo que deve ser responsivo a mudanças significativas nas circunstâncias e condições. Portanto, pode-se afirmar que o planejamento deve ser dinâmico, contínuo e flexível (NAG 4306 e ISSAI 100-48).

Deve-se assegurar que os trabalhos de auditoria serão desenvolvidos por profissionais adequadamente capacitados, contemplada a possibilidade de utilização de especialistas externos, em face da especialização requerida e dos objetivos das fiscalizações.

O profissional de auditoria governamental deve declarar impedimento ou suspeição sempre que for designado ou quando tomar conhecimento, durante a fiscalização, de condições ou fatos que façam estar presente possível conflito de interesses, apresentando suas justificativas por escrito.

É vedada a participação de profissional de auditoria governamental que tenha mantido vínculo de trabalho nos últimos 5 (cinco) anos com órgãos jurisdicionados ou que mantenham ou tenham mantido relacionamento de qualquer espécie que possa evidenciar impedimento ou suspeição, comprometendo a independência e imparcialidade da equipe de auditoria e a imagem do TCE/AL.

Os integrantes de equipes de auditoria designados para tal fim assinarão declaração de não impedimento para realização de cada trabalho, conforme modelo próprio disponibilizado pela unidade superior de controle externo.

O planejamento consiste das seguintes atividades:

Análise preliminar do objeto de auditoria;

Identificação do objetivo e do escopo da auditoria;

Elaboração da matriz de planejamento;

Validação da matriz de planejamento;

Preparação preliminar de papéis de trabalho; e

Elaboração do plano de auditoria.

### ANÁLISE PRELIMINAR DO OBJETO DE AUDITORIA

A análise preliminar consiste no levantamento de informações relevantes sobre o objeto auditado para adquirir-se o conhecimento necessário à formulação das questões de auditoria que serão examinadas pela equipe.

A compreensão do objeto da auditoria permite identificar riscos e pontos críticos existentes e é indispensável à definição do objetivo e do escopo da auditoria.

A equipe deve realizar investigação preliminar dos controles internos e dos sistemas de informação, assim como dos aspectos legais considerados significativos no contexto da auditoria.

A avaliação dos controles internos deve ser considerada na estimativa do risco de auditoria, que consiste na possibilidade de o auditor chegar a conclusões equivocadas

ou incompletas. Sempre que relevante, o resultado dessa avaliação deve ser registrado no plano de auditoria (TCU, 2010).

#### IDENTIFICAÇÃO DO OBJETIVO E DO ESCOPO DA AUDITORIA

De acordo com o conhecimento construído durante a análise preliminar do objeto de auditoria a equipe deverá definir o seu objetivo e escopo, a partir dos quais serão elaboradas as questões de auditoria a serem investigadas.

Deve ser realizado um estudo dos critérios aplicáveis ao objeto auditado, associados ao escopo definido, de acordo com os objetivos da auditoria.

A questão de auditoria é o elemento central na determinação do direcionamento dos trabalhos de auditoria, das metodologias e técnicas a adotar e dos resultados que se pretende atingir (TCU, 2010).

As questões apresentam-se em forma de pergunta e devem englobar os diferentes aspectos que compõem o escopo da auditoria, com vistas à satisfação do objetivo.

Somente após a identificação do objetivo e do escopo e a definição das questões de auditoria, a equipe estará apta a elaborar a matriz de planejamento. Tais atividades podem ser executadas concomitantemente às discussões e elaboração da referida matriz.

As informações coletadas nesta etapa e na etapa anterior do planejamento, de análise preliminar, são utilizadas na elaboração da Visão Geral do Objeto, tópico futuro do relatório de auditoria.

#### ELABORAÇÃO DA MATRIZ DE PLANEJAMENTO

A matriz de planejamento é um quadro resumo das informações relevantes de uma auditoria, tratando-se de um papel de trabalho que organiza e sistematiza toda a etapa de planejamento, 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, entre a equipe e os superiores hierárquicos, em relação à metodologia adotada, bem como auxiliando na condução dos trabalhos de campo. 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 (TCU, 2012; TCE/BA, 2000).

A matriz integra o plano de auditoria, contendo alguns dos elementos essenciais que o definem.

Eventualmente, e em casos de menor complexidade, a matriz de planejamento poderá substituir o plano de auditoria, mas este sempre será elaborado em auditorias de maior complexidade, segundo modelo próprio divulgado pela unidade superior de controle externo.

Destaca-se que, dependendo do tipo de auditoria, o planejamento pode apresentar elementos próprios relacionados às características do trabalho, que podem se refletir em diferentes modelos de matriz. Contudo, os seguintes elementos básicos deverão estar sempre presentes:

**Questões de auditoria:** As questões são as perguntas a serem respondidas para esclarecer o objetivo de auditoria e dar suporte às suas conclusões. Ao formular as questões de auditoria, a equipe está, ao mesmo tempo, estabelecendo com clareza o foco de sua investigação e os limites e dimensões que deverão ser observados durante a execução da auditoria.

Nesse sentido, a adequada formulação das referidas questões é fundamental para o sucesso da auditoria, uma vez que terá implicações nas decisões quanto aos tipos de informações que serão obtidas, aos procedimentos de auditoria a serem empregados, às análises que serão efetuadas e, por fim, às conclusões que serão alcançadas.

Na elaboração das questões de auditoria deve-se levar em conta os seguintes aspectos: (i) clareza e especificidade; (ii) uso de termos que possam ser definidos e mensurados; (iii) viabilidade investigativa (possibilidade de ser respondida); (iv) articulação e coerência (o conjunto das questões elaboradas deve ser capaz de esclarecer o problema de auditoria previamente identificado).

**Informações requeridas:** a partir das questões de auditoria, será necessário identificar as informações que devem ser obtidas pela equipe de auditoria para respondê-las, sendo escritas na forma afirmativa. Neste campo deve-se descrever com clareza o dado que se pretende obter, que não se confunde, por exemplo, com os documentos ou sistemas onde se encontra, que, no caso, seriam as fontes de informação.

**Fontes de informação:** para cada informação requerida, deverá ser citada pelo menos uma fonte, preferencialmente formal e oficial, que poderá ser um documento, local ou pessoa (física ou jurídica) de onde se deverá obter a informação (exemplos: atas, documentos, contratos, editais, planos estratégicos, relatórios de gestão, sistemas e bases de dados informatizadas, legislação, bibliografia especializada etc.).

**Técnicas de auditoria:** são o conjunto de processos e ferramentas operacionais de que se serve o auditor para a obtenção das evidências e encontram-se relacionadas nos subitens 4.1 a 4.12 deste Manual.

**Procedimentos de auditoria:** Os procedimentos são ações sistematicamente ordenadas em sequência racional e lógica, indicando como serão executados os trabalhos. É importante que sejam detalhados em nível que permita a outro auditor, que não conheça profundamente a área fiscalizada, aplicá-los sem necessidade de pesquisas adicionais.

Deve ser elaborado pelo menos um procedimento para cada informação requerida, detalhando-o em tarefas, sendo recomendável a menção às técnicas de auditoria que serão utilizadas.

É necessário que o procedimento seja suficientemente detalhado (que documentos deverão ser examinados e como as informações requeridas mencionadas serão tratadas) para verificar o atendimento do critério.

**Possíveis achados:** neste campo devem ser esclarecidas, com o maior grau de

detalhamento possível, as conclusões ou resultados que podem ser alcançados a partir da auditoria. Destaca-se a importância do preenchimento correto deste campo, sendo certo que para cada questão de auditoria sempre deve haver pelo menos um possível achado.

#### VALIDAÇÃO DA MATRIZ DE PLANEJAMENTO

A matriz de planejamento, após concluída pela equipe de auditoria, deve ser revisada e aprovada pelo supervisor, antes do início da etapa de execução do trabalho em campo.

Esse processo de validação pelo supervisor tem por objetivos específicos:

conferir a lógica da auditoria e o rigor da metodologia aplicada, questionando as fontes de informação, o estratégia e o método de análise a ser utilizado, em confronto com os objetivos da auditoria;

orientar e aconselhar a equipe de auditoria sobre a abordagem a ser adotada na auditoria; e

assegurar a qualidade do trabalho e alertar a equipe sobre falhas no seu desenvolvimento/concepção.

Uma vez definida e validada a matriz de planejamento, passa-se à elaboração dos instrumentos de coleta de dados que serão utilizados durante a execução da auditoria, os quais consistem em documentação de auditoria que será preenchida ou completada durante os trabalhos de campo, tais como questionários, roteiros de entrevistas, checklists, planilhas, modelos etc.

#### ELABORAÇÃO DO PLANO DE AUDITORIA

O resultado do planejamento de auditoria deve ser formalmente registrado por meio do documento denominado plano de auditoria, que torna explícita a metodologia do trabalho de planejamento e os resultados que se pretende alcançar, permitindo que se conheça o objeto auditado e decida sobre a viabilidade e necessidade da realização da auditoria.

O plano de auditoria se apresenta na forma de modelo instituído pela unidade superior de controle externo, devendo conter ainda, como parte integrante, a matriz de planejamento.

O plano de auditoria, devidamente revisado pelo auditor-líder e pelo supervisor, será encaminhado para aprovação do responsável pela unidade técnica, que dará ciência ao titular da unidade superior de controle externo (NAG 4306.1; ISSAI 100-48).

Sempre que fatos supervenientes recomendarem, antes ou durante o desenvolvimento dos trabalhos, o plano de auditoria deve ser revisado e atualizado pela equipe de auditoria, com a necessária ratificação pelo supervisor (NAG 4306.1; ISSAI 100-48).

#### EXECUÇÃO DE AUDITORIAS

A execução é a etapa da auditoria destinada à reunião de evidências para respaldar os achados e conclusões da equipe. É nesse momento que são desenvolvidos os trabalhos de campo, executando os procedimentos de auditoria delineados no planejamento.

A execução dos trabalhos de auditoria deve ser um processo contínuo de obtenção, reunião, análise, interpretação, avaliação e registro de informações, determinando as causas e identificando os efeitos das deficiências, falhas e irregularidades detectadas (NAG 4401 adaptada).

As principais atividades realizadas durante a execução são:

Desenvolvimento dos trabalhos de campo, a partir da aplicação dos procedimentos de auditoria;

Análise dos dados coletados e desenvolvimento das constatações ou achados de auditoria, mediante apreciação dos respectivos critérios, causas e efeitos (NAG 4407.2 adaptada);

Elaboração e validação da matriz de achados;

Obtenção da opinião do ente auditado, quando aplicável (NAG 4407.3); e

Desenvolvimento de conclusões e propostas de encaminhamento (NAG 4407.4).

O processo de coleta de evidência continua até que o auditor esteja confiante de que existe evidência suficiente e apropriada para fundamentar a conclusão ou opinião do auditor com o nível de assegurar acordado (NBASP 4000-150).

#### REUNIÃO DE APRESENTAÇÃO

Nessa reunião serão apresentados ao auditado os membros da equipe de auditoria, momento em que será entregue o ofício de apresentação ao gestor responsável ou ao representante enviado par a reunião.

É o momento em que serão apresentados ao órgão auditado o objetivo e o escopo dos trabalhos, serão estabelecidas os meios de comunicação entre a equipe e o auditado durante os trabalhos de auditoria, poderão ser solicitados documentos e informações não requeridos anteriormente e serão verificados os atendimentos das solicitações prévias.

Nessa oportunidade, deverá ser informado ao auditado que lhe é facultado a designação de propositos para o acompanhamento dos trabalhos, desde que formalmente identificado em ofício específico para esta finalidade. Essa designação deverá recair, preferencialmente, sobre agentes públicos que detenham os conhecimentos específicos sobre o objeto auditado, a fim de facilitar o andamento da auditoria.

Caso julgue necessário, os resultados dessa reunião devem ser registrados em ata pela equipe de auditoria.

#### SOLICITAÇÃO DE DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES

A solicitação de documentos deverá ser feita por escrito, mediante ofício assinado pelos integrantes da equipe de auditoria, cujo prazo para atendimento será fixado de forma razoável e compatível com a complexidade do que é solicitado.

Recomenda-se que a solicitação seja encaminhada por meio eletrônico ou pessoalmente, visando tornar o trabalho mais ágil e garantir o acesso aos documentos necessários. Quando a solicitação se der pessoalmente, esta deve ser elaborada em duas vias de modo a garantir a atestação do recebimento pelo auditado.

O modelo padrão da solicitação de documentos será pela unidade superior de controle externo, e será composto, em síntese, pelos seguintes elementos:

informações institucionais, tais como, número do processo, unidade técnica envolvida, entidade auditada, objeto auditado;

destinatário (nome e cargo/unidade);

descrição clara e sucinta dos documentos ou informações solicitadas;

prazo fixado para o atendimento da solicitação;

data e assinatura da equipe de auditoria;

data e assinatura do destinatário (no caso de entrega pessoal).

Em se tratando de documentos digitalizados a serem apresentados em mídias digitais (CD-ROM, DVD-ROM, e-mail, pen drive, sistemas, entre outros), deverá constar na solicitação de documentos a orientação para que estejam em formato "PDF pesquisável", legíveis, não corrompidos e devidamente acompanhados de cópia detalhada do conteúdo.

Nos casos de não atendimento à solicitação, o auditor providenciará a sua reiteração nos mesmos moldes da anterior, fixando novo prazo para atendimento, sendo amida possível uma nova reiteração, que, se não cumprido, será registrado em papel de trabalho, identificando-se eventual efeito de limitação de escopo, e comunicado às instâncias superiores para fins de adoção das medidas cabíveis.

#### APLICAÇÃO DE TÉCNICAS DE AUDITORIA

Ná fase de planejamento, estima-se a aplicação de procedimentos e técnicas de auditoria. Estes são fundamentais para responder às questões de auditoria e obter informações adequadas e suficientes, que alicerçarão as conclusões da equipe de forma clara e objetiva.

São definidas as técnicas e os procedimentos de auditoria a serem aplicados, como inspeção, observação, indagação, confirmação externa, recálculo, reexecução e análise de dados, entre outras.

Essas técnicas são essenciais para coletar evidências suficientes e relevantes, permitindo que a equipe de auditoria emita conclusões claras e objetivas.

#### ACHADOS DE AUDITORIA

Os achados de auditoria são elementos cruciais no processo de auditoria governamental. São descobertas significativas do auditor que fundamentam suas conclusões e propostas de encaminhamento e respondem diretamente às questões de auditoria, sendo fatos relevantes e dignos de relato pela equipe de auditoria no relatório.

Um achado de auditoria é identificado quando há discrepância entre o critério aplicável e a situação existente, compondo-se de quatro atributos essenciais:

**Critério:** o que deveria ser (padrão, norma ou expectativa);

**Condição:** o que é (situação atual encontrada);

**Causa:** origem da divergência entre condição e critério; e

**Efeito:** consequências da situação encontrada.

O desenvolvimento adequado dos achados é crucial, pois representa o resultado efetivo do trabalho de auditoria e é fundamental que estejam suficientemente evidenciados para sustentar as conclusões e recomendações.

Recomenda-se o preenchimento da matriz de achados à medida que estes são identificados durante o processo de auditoria. Esta prática favorece a organização das informações e a análise contínua dos resultados obtidos.

#### CRITÉRIOS (O QUE DEVERIA SER)

O critério de auditoria é o padrão ou referência utilizado para avaliar se a informação ou as condições de um objeto estão de acordo com normas, leis, regulamentos, planos estratégicos, metas estabelecidas ou outras bases relevantes. É o parâmetro que permite comparar a situação atual com a situação desejada ou esperada servindo de base para a emissão de opiniões e para a identificação de oportunidades de melhoria.

Pode ser qualitativo (conformidade com uma política) ou quantitativo (percentual de execução orçamentária).

Tretam-se, portanto, das referências usadas para a avaliação, que podem depender de uma série de fatores, relacionados aos objetivos e ao tipo de auditoria. Critérios podem ser bastante específicos ou mais gerais e podem ser extraídos de várias fontes (NBASP 100-27).

No que se refere à caracterização dos achados de auditoria, são explicitados na matriz de achados os critérios efetivamente violados pela situação ou condição do objeto.

A seleção adequada dos critérios de auditoria é fundamental para o sucesso da auditoria. Critérios claros e objetivos permitem comparar a situação atual com a situação desejada, identificar desvios e não conformidades, avaliar a eficácia dos controles internos e emitir opiniões fundamentadas.

Os critérios podem ser organizados em diferentes níveis de detalhamento, desde os mais gerais até os mais específicos (procedimentos operacionais).

Os critérios de auditoria devem ser documentados de forma clara e objetiva, para que possam ser compreendidos e utilizados por todos os membros da equipe de auditoria como por um terceiro leitor.

#### CONDIÇÃO DA SITUAÇÃO ENCONTRADA (O QUE É)

A situação encontrada refere-se aos aspectos relevantes identificados pelo auditor em relação ao objeto auditado, destacando as divergências em relação aos critérios aplicáveis. Trata-se da situação real, determinada e documentada durante a auditoria e reflete o grau de cumprimento dos critérios estabelecidos devendo ser relatada de forma clara e precisa, detalhando os casos específicos identificados na fase de execução.

Não é necessário descrever os procedimentos realizados, uma vez que esses já estão documentados na matriz de planejamento.

Os períodos de ocorrência e referência dos fatos irregulares devem ser relatados com precisão para evitar qualquer ambiguidade.

#### CAUSAS (POR QUE OCORREU)

Consistem nas razões e nos motivos que levaram ao descumprimento da norma e ocorrência do achado, representando a origem da divergência entre a condição e o critério. As causas podem possuir caráter endógeno ou exógeno ao ambiente auditado, podendo, inclusive, estar fora do controle ou influência do gestor/responsável.

A análise e correta identificação das causas é essencial para dar base às propostas de encaminhamento, de modo a fundamentar as ações corretivas necessárias para a solução efetiva do problema.

As análises, a equipe de auditoria deve se concentrar em causas que representem deficiências ou inexistências de controles que propiciaram a ocorrência do achado.

A investigação das causas dos achados é obrigatória nas auditorias operacionais. Nas auditorias de conformidade, a equipe de auditoria deve avaliar a possibilidade de investigar as causas dos achados, principalmente quando a avaliação dos controles internos, realizada na fase de planejamento, apontar a possibilidade de existência de deficiências nesses controles.

Portanto, em auditorias que verifiquem aspectos de conformidade pode-se optar pela não investigação das causas dos achados, conforme análise de custo-benefício em relação ao prazo e recursos disponíveis.

#### EFEITOS (DIFERENÇA ENTRE O QUE É E O QUE DEVERIA SER)

Os efeitos de um achado são as suas consequências e impactos para o fiscalizado, para o erário ou para a sociedade, resultantes da diferença entre a situação encontrada e o critério. Correspondem às consequências reais ou potenciais (riscos) da diferença entre o critério preestabelecido e a condição constatada pela equipe de auditoria.

A análise do efeito de cada achado serve para dimensionar a sua relevância e gravidade, além de fornecer elementos para a formulação e dimensionamento das propostas de encaminhamento.

#### OBTENÇÃO DE EVIDÊNCIAS DO ACHADO DE AUDITORIA

O auditor deve planejar e realizar procedimentos para obter evidência de auditoria **suficiente e apropriada** para formar uma conclusão com o nível de asseguarção estabelecido permitindo conclusões sólidas e recomendações bem embasadas. (NBASP 4000-144).

**Suficiência** é uma medida da quantidade de evidência necessária para fundamentar os achados e as conclusões. Ao avaliar a suficiência da evidência, o auditor precisa determinar se foi obtida evidência suficiente para persuadir uma pessoa conhecedora que os achados são razoáveis (NBASP 3, ISSAI 4000, Item 147).

**Apropriada** é uma medida da qualidade da evidência, que abrange a relevância, a validade e a confiabilidade (NBASP 3, ISSAI 4000, Item 148).

De forma geral, as evidências devem se apresentar de forma suficiente e apropriada, permitindo conclusões sólidas e recomendações bem embasadas, englobando ainda três outros aspectos essenciais: **relevância, validade e confiabilidade**.

**Relevância:** uma evidência relevante possui uma relação lógica e direta com a questão em análise. Ela contribui significativamente para responder às perguntas da auditoria e abordar os pontos centrais do objeto auditado.

**Validade:** este critério avalia se a evidência é uma base adequada para mensurar o que está sendo examinado. Uma evidência válida representa fielmente o que se propõe a representar, permitindo conclusões precisas e bem fundamentadas.

**Confiabilidade:** Refere-se à forma como a evidência foi obtida e produzida. Evidências confiáveis são aquelas coletadas por meio de métodos transparentes e replicáveis, garantindo que os resultados possam ser verificados e reproduzidos se necessário.

A evidência de auditoria é qualquer informação utilizada pelo auditor para comprovar que o objeto está ou não em conformidade com os critérios aplicáveis. As evidências podem tomar várias formas, tais como registros de transações e comunicações externas (em papel ou meio eletrônico), observações feitas pelo auditor e testemunho oral ou escrito de agentes do órgão/entidade auditada (ISSAI 100).

Evidência de auditoria é toda informação utilizada pelo auditor para verificar a conformidade do objeto auditado com os critérios aplicáveis (NBASP 2; ISSAI 100.49). As evidências podem se apresentar em diversas formas, incluindo: registros de transações em papel ou meio eletrônico; comunicações externas escritas ou eletrônicas; observações realizadas pelo auditor; e depoimentos orais ou escritos de agentes da entidade auditada, entre outros.

Cabe à equipe de auditoria determinar o volume de evidências necessário para responder adequadamente às questões de auditoria e assegurar o nível de garantia desejado. As evidências são cruciais para sustentar os achados e conclusões, devendo atender a critérios específicos que garantam a robustez e credibilidade do processo de auditoria.

A equipe de auditoria deve exercer o ceticismo profissional ao avaliar as evidências, considerando sempre a possibilidade de erros, fraudes ou omissões que possam afetar a integridade das informações obtidas.

As evidências de auditoria são classificadas em quatro categorias principais:

**Física:** resulta de inspeção física ou observação direta pelo auditor e se caracterizam como uma prova tangível e direta das condições observadas: fotografias, gráficos, memorandos descritivos, mapas, amostras físicas etc.

**Documental:** obtida por meio de informações fornecidas por fontes internas e externas à entidade auditada e geralmente são consideradas mais confiáveis quando proveniente de fontes independentes externas: comunicações oficiais (ofícios, circulares), e-mails, contratos e outros documentos comprobatórios.

**Testemunhal:** decorre da aplicação de entrevistas e questionários. Deve ser reduzida a termo e documentada como papel de trabalho da auditoria e requer corroboração com outras formas de evidência, quando possível, para aumentar sua confiabilidade.

**Análise:** não é obtida diretamente do auditado ou da mera inspeção in loco, mas demonstra o raciocínio lógico e as conclusões do auditor baseadas em outras evidências coletadas, tais como conferência de cálculos, comparações e correlações.

É fundamental que o auditor busque uma combinação adequada destes tipos de evidência para fortalecer os achados e conclusões da auditoria. A diversificação das fontes de evidência aumenta a confiabilidade e a robustez das constatações, minimizando o risco de conclusões equivocadas ou incompletas.

É imprescindível que, na fase de execução, a equipe de auditoria desenvolva os achados de forma estruturada e correlacionada com as respectivas evidências. No âmbito do TCE/AL, o instrumento que facilita essa atividade é a matriz de achados.

Fontes externas, em geral, são mais confiáveis que internas; evidências documentais são mais confiáveis que orais; evidências obtidas por observação direta ou análise são mais confiáveis que aquelas obtidas indiretamente pelo profissional de auditoria.

O auditor deve seguir um procedimento rigoroso de avaliação das evidências para obter uma conclusão sobre as atividades de auditoria (NBASP 2, ISSA 100.50). Inicialmente, o auditor deve revisar toda a documentação de auditoria para assegurar que o objeto em questão foi auditado de forma completa e adequada e, antes de chegar a conclusões definitivas, é essencial que o auditor reavalie os riscos e a materialidade considerados inicialmente, à luz das evidências coletadas durante a auditoria. Essa reavaliação pode indicar a necessidade de realizar procedimentos de auditoria adicionais.

Além disso, o auditor deve analisar as evidências obtidas para identificar os achados de auditoria, considerando tanto aspectos quantitativos quanto qualitativos. Essa análise cuidadosa permite que o auditor avalie a relevância e a suficiência das evidências e, com base nesses achados, o auditor deve aplicar seu julgamento profissional para formular uma conclusão sobre o objeto da auditoria ou sobre a informação auditada.

#### PROPOSTAS DE ENCAMINHAMENTO

As propostas de encaminhamento são as medidas preventivas ou corretivas, processuais ou materiais, que a equipe de auditoria sugere que o TCE/AL adote para os achados identificados.

Deve ser elaborada para a regularização de situação inadequada, visando a compatibilizar a condição verificada aos critérios, considerando ainda suprimir as causas do achado de auditoria e eventualmente reparar os seus efeitos. Ao elaborar a sua redação, deve-se fazê-lo da forma mais precisa e específica possível, evitando-se redações genéricas limitadas ao mero cumprimento da legislação.

Ao longo da fase de execução, a equipe de auditoria deve preencher, quando cabível, as matrizes de achados e de responsabilização, conforme modelos e guias próprios disponibilizados pela unidade superior de controle externo.

#### MATRIZ DE ACHADOS

A matriz de achados é o papel de trabalho cujo objetivo é registrar os achados e evidenciar a relação lógica entre eles, entre os seus elementos e as propostas de encaminhamento. Propicia a compreensão e discussão dos achados e seus elementos constitutivos pelos integrantes da equipe de auditoria e entre a equipe e o supervisor, subsidiando a elaboração posterior do relatório.

A matriz de achados deve ser preenchida durante a fase de execução da auditoria, à medida que os achados vão sendo constatados. Trata-se de papel de trabalho cujo objetivo é evidenciar a relação lógica entre os achados de auditoria, a situação encontrada, os respectivos critérios, as causas identificadas, os efeitos incorridos e as propostas de encaminhamento.

Desse modo, a matriz de achados, tal qual a matriz de planejamento, constitui ferramenta essencial para subsidiar os trabalhos de campo, pois agrega, de forma lógica e estruturada, os principais elementos que norteiam a elaboração do relatório de auditoria, propiciando a compreensão dos achados e seus elementos constitutivos pelos integrantes da equipe de auditoria.

Por sua vez, assim como foi tratado em relação à matriz de planejamento, é importante ter em mente que o trabalho de execução pode apresentar características bastante específicas e se refletir em modelos diferentes de matriz de achados, a depender dos tipos de auditoria, ressaltando-se que esta matriz é opcional para as visitas técnicas.

De todo modo, os campos mínimos que devem compor a matriz de achados no TCE/AL são os seguintes: Situação Encontrada; Objeto do Achado; Critérios de Auditoria; Evidências; Causas; Efeitos e Riscos; e Proposta de Encaminhamento.

As entidades auditadas devem ter a oportunidade de comentar os achados de auditoria, as conclusões e as recomendações antes que a equipe de auditoria emita seu relatório de auditoria (NBASP 300, item 29). Deste modo, a equipe deve encaminhar a matriz de achados ao gestor, para que este possa tomar conhecimento e comentar os achados e conclusões da equipe de auditoria.

#### Situação Encontrada

Nesse campo, o auditor deve descrever toda a situação existente, de forma clara o suficiente para a compreensão do caso concreto e do achado em todos os seus aspectos.

É importante destacar que haverá casos em que alguns elementos do achado (objetos, critérios, evidências, causas e efeitos), apesar de destacados em campos específicos da matriz, poderão integrar também o campo Situação Encontrada, na profundidade adequada para a sua caracterização.

É essencial, ainda, a indicação do período de ocorrência e do período a que se referem os fatos, mesmo que coincidam com o período total sob exame. Essa informação é fundamental para a vinculação das impropriedades, irregularidades ou ilegalidades às contas do respectivo ano e para possibilitar a sua eventual associação aos responsáveis. Portanto, na descrição da situação encontrada, não é suficiente mencionar, por exemplo, o ano da celebração de instrumento ou da realização do certame licitatório, sendo essencial destacar com a máxima precisão possível o período em que se constatou o desvio em relação ao critério.

Em contraposição, na descrição da situação encontrada não cabe mencionar os procedimentos de auditoria realizados para a obtenção do achado, uma vez que o registro destes consta de campo próprio da matriz de planejamento.

#### Objeto do Achado

Preliminarmente, cumpre observar que este campo nem sempre se encontra presente nas auditorias operacionais, dadas as peculiaridades de sua metodologia, devendo, contudo, constar nas auditorias financeiras e de conformidade.

Nesse campo devem ser indicados os objetos nos quais o achado foi constatado, que não devem ser confundidos com o objeto da auditoria. A indicação dos objetos deve conter, sempre que possível, o número do documento ou processo, o ano e uma breve descrição do assunto a que este se refere.

Exemplos de tipos de objetos: aditivo de contrato, aditivo de convênio, ata, base de dados, contrato, convênio, edital, folha de pagamento, inventário, orçamento, processo (autos), processo de dispensa, processo de inexigibilidade, processo licitatório, projeto, programa, sistema etc.

#### Critérios de Auditoria

Os critérios constituem o padrão normativo ou operacional, representado por normas legais, regulamentos aplicáveis ou boas práticas, que permite aos auditores a verificação da situação encontrada no ente auditado.

Tratam-se, portanto, das referências usadas para a avaliação, que podem depender de uma série de fatores, relacionados aos objetivos e ao tipo de auditoria. Critérios podem ser bastante específicos ou mais gerais e podem ser extraídos de várias fontes (ISSA 100.27).

Exemplos de critérios de auditoria: legislação, normas, jurisprudência, entendimento doutrinário, normativos internos, pareceres, portarias, regulamentos, resoluções e súmulas ou, ainda, no caso de auditorias operacionais, referências aceitas e/ou tecnicamente validadas para o objeto sob análise, como padrões e boas práticas etc.

Em regra, princípios não devem ser utilizados como critérios de auditoria.

#### Evidências

As evidências de auditoria são os elementos de convicção dos trabalhos efetuados pelo auditor, devidamente documentados e que devem ser adequados, relevantes e razoáveis para fundamentar a opinião e as conclusões.

Trata-se dos elementos que comprovam que a situação encontrada (condição) está ou não de acordo com os critérios (NAG 1113 e TCDF, 2011).

Na indicação das evidências é necessário registrar de forma precisa o local ou elemento dos documentos trabalhados na auditoria (objeto do achado), de modo a identificar com o máximo de precisão a informação que fundamenta a opinião da equipe.

Quando aplicável, a anotação neste campo deve conter referência às folhas do processo em que se encontram as evidências que suportam o achado. Nas folhas referidas, destacar sempre que possível os termos que a equipe deseja ressaltar, para facilitar leitura posterior.

Nos casos em que a equipe de auditoria se depara com a falta de evidências apropriadas e suficientes para suportar o possível achado, deve-se verificar se o resultado é devido a falhas na estratégia metodológica adotada na execução ou se decorre de deficiências no próprio objeto auditado. No primeiro caso, pode ser necessário modificar a estratégia e seu escopo para aprofundar as investigações; no segundo caso, os problemas identificados (a exemplo de falhas dos controles internos ou problemas operacionais e estruturais da auditada) são, de fato, os próprios achados de auditoria.

#### Causas

Consistem nas razões e nos motivos que levaram ao descumprimento da norma legal ou à ocorrência da condição de desempenho, representando a origem da divergência entre a condição e o critério. A análise e correta identificação das causas é essencial para dar base às propostas de encaminhamento, de modo a fundamentar as ações corretivas necessárias para a solução efetiva do problema (NAG 4111.3.3 - adaptada).

Todavia, as causas podem estar fora do controle ou da influência do gestor. Motivo este que denota a necessidade da realização de investigações adicionais e aplicação de julgamento profissional do auditor para identificar tal situação.

A causa de um achado é o motivo da divergência entre a situação encontrada (caso concreto) e o critério. É, pois, o ato, o fato ou o comportamento que contribuiu para a discrepância identificada, não devendo ser confundido com seus efeitos ou com o achado em si. Por exemplo, o descumprimento de normativos ou a inobservância da legislação ou de jurisprudência firmada não são causas. As causas seriam os fatores que levaram a esse descumprimento, enquanto causas significativas para o desvio.

As informações prestadas pelo responsável podem não significar as verdadeiras causas de um achado. A equipe técnica deve firmar sua convicção buscando evidências das causas. A obtenção de evidências das causas, principalmente das

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

#### Efeitos e Riscos

Os efeitos de um achado são as consequências para o fiscalizado, para o erário ou para a sociedade, resultantes da diferença entre a situação encontrada e o critério. A análise e o registro do efeito de cada ocorrência servem para dimensionar a relevância e a gravidade do próprio achado, além de fornecer elementos para a formulação das propostas de encaminhamento.

Os efeitos são as consequências reais, enquanto os riscos são as consequências potenciais, da diferença entre o critério preestabelecido e a condição constatada pelos auditores. São representados por fatos ou estimativas probabilísticas que evidenciam os erros ou prejuízos identificados e expressos, sempre que possível, em unidades monetárias ou em outras unidades de medida que demonstrem a necessidade de ações corretivas (NAG 4111-3.4).

O efeito não deve ser confundido com o achado em si, por exemplo: ilegalidade na contratação de pessoal não é efeito; o efeito seria o prejuízo gerado pelos pagamentos indevidos. Tomando outro exemplo, a inobservância da legislação em processos licitatórios não é efeito; os efeitos, neste caso, poderiam ser prejuízo ao erário por aquisição sem escolha da proposta mais vantajosa ou risco de aquisição de equipamentos por preços maiores que o de mercado, de aquisições sem o devido caráter competitivo ou ainda risco da ocorrência de aquisições que não atendam à necessidade do fiscalizado.

#### Proposta de encaminhamento

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

Todas as propostas de encaminhamento registradas no campo devido na matriz de achados devem ser apresentadas no tópico "Proposta de Encaminhamento" do relatório de auditoria.

As propostas de encaminhamento são as determinações e recomendações ou outras providências pugnadas pela equipe de auditoria para a regularização da situação inadequada. A proposição corresponde à ação demandada ao gestor para compatibilizar a conduta aos critérios estipulados e baseia-se na relação de causa e efeito apontada no desenvolvimento do achado. Deve ser elaborada para suprimir as causas do achado de auditoria e eventualmente reparar os efeitos (TCDF, 2011).

Ao se formular uma proposta de encaminhamento, deve-se considerar que, em momento posterior, a sua implementação será avaliada. Portanto, a equipe deve evitar a proposição de medidas que impossibilitem a mensuração objetiva do seu grau de implementação. A proposição deverá ser elaborada de maneira que as ações esperadas dos gestores sejam inequívocas, gerando produtos facilmente identificáveis e avaliáveis, qualitativa e quantitativamente (TCDF, 2011).

O preenchimento desse campo, antes da redação do relatório, facilita sua elaboração e possibilita a discussão do trabalho com a supervisão da equipe de auditoria, evitando-se assim retrabalho (por exemplo, mudança de encaminhamento ou a profundidade da análise).

Ademais, quando pertinente, é indicado que sejam colhidos esclarecimentos e comentários dos gestores acerca das causas dos achados e da adequação dos critérios, ainda em campo, de modo a se evitar a ocorrência de mal-entendidos que possam redundar em desperdício de esforços.

#### DISCUSSÃO DA MATRIZ DE ACHADOS COM O GESTOR

Antes da elaboração do relatório, a matriz de achados será encaminhada ao gestor para que este possa tomar conhecimento e comentar os achados e conclusões da equipe de auditoria (ISSAI 3000/4.5).

É imprescindível que a matriz de achados seja submetida, previamente ao envio para o gestor, à revisão pelo supervisor da equipe. Essa revisão tem por objetivo assegurar o cumprimento dos requisitos de qualidade e que as conclusões são adrentes à metodologia e decorrem logicamente dos fatos apresentados.

A matriz de achados será remetida ao gestor pela equipe de auditoria, a qual estipulará prazo compatível e improrrogável para o envio de comentários pelo gestor, e será remetida ainda durante o prazo de realização da auditoria.

Caso o comentário não seja efetivado no prazo definido, será presumida a concordância do auditado com os termos da matriz.

Os gestores devem ser informados sobre o caráter sigiloso e provisório da matriz de achados, apresentada na fase de discussão, devendo zelar pelo sigilo até a decisão plenária.

A manifestação do auditado a respeito do conteúdo da matriz de achados deve ser analisada com o fim de que a equipe de auditoria possa avaliar a necessidade de rever pontos para o relatório ou apresentar argumentos para manter posições discordantes dos gestores.

Caso as novas informações e argumentos dos auditados sejam importantes para esclarecer pontos relatados ou sejam suficientes para alterar o entendimento da equipe, as modificações serão feitas no capítulo "Apresentação dos Achados". Nesse caso, deve constar da análise a informação de que foram feitas alterações no relatório em razão dos comentários dos gestores.

As informações e argumentos que não forem suficientes para alterar o entendimento da equipe devem ser analisadas no capítulo "Análise dos Comentários dos Gestores" (ISSAI 3000/4.5, 2004).

Não serão submetidas ao gestor, na fase de discussão da matriz de achados,

determinadas questões que envolvam as seguintes hipóteses:

quando houver indícios de má fé; e

nas auditorias decorrentes de denúncias ou representações (TCE/MG).

#### REQUERIMENTO DE INFORMAÇÕES

É o documento utilizado pela equipe de auditoria para comunicar-se com os jurisdicionados, visando estabelecer contato, fornecer informações sobre os procedimentos da auditoria, solicitar documentação e esclarecimentos, bem como, agendar reuniões e outros compromissos, com o objetivo de cumprir as etapas da fiscalização e garantir o sucesso dos trabalhos.

No início dos trabalhos de campo, a equipe realizará reunião de apresentação com os gestores do poder, órgão ou entidade auditada ou com representantes designados, oportunidade em que se identificará formalmente, entregará o documento de apresentação e esclarecerá os objetivos, o escopo e os critérios de auditoria (TCE/PR, 2013).

A equipe de auditoria poderá requerer antecipadamente, por escrito, os processos, documentos e informações desejados, fixando prazo razoável para atendimento, adotando o Requerimento de Informações, conforme modelo definido pela unidade superior de controle externo.

O requerimento de informação deve ser numerado considerando o ano, código da auditoria seguido de uma ordem sequencial crescente de documentos emitidos naquela auditoria (ex: 2024/001-1).

O requerimento deve ser entregue mediante atestado de recebimento na segunda via, a qual se constituirá em papel de trabalho. Se por meio eletrônico, com comprovação de entrega e leitura, sempre que possível.

A equipe deve garantir que todos os documentos fornecidos pelo jurisdicionado identifiquem quem os elaborou ou forneceu, bem como a fonte da informação, além de estarem legíveis, datados e assinados (TCE/ES, 2015).

No caso de impossibilidade de atendimento imediato, a equipe assinará prazo para apresentação dos documentos, informações e esclarecimentos julgados necessários, comunicando o fato ao supervisor, para as medidas cabíveis.

O não atendimento ou atendimento parcial das solicitações feitas poderão ser objeto de registro do fato no relatório de auditoria em tópico específico. Além disso, tais situações devem ser comunicadas imediatamente ao supervisor do trabalho para orientação quanto às providências necessárias (TCE/ES, 2015).

#### RESPONSABILIZAÇÃO

O objetivo de um exame de auditoria governamental é expressar opinião ou emitir comentários sobre a adequação da matéria examinada e, portanto, não é destinado especificamente a detectar erros, fraudes e outras irregularidades. Entretanto, ao efetuar seus exames e ao expressar sua opinião ou comentários, o auditor deve estar alerta à possibilidade da existência de erros, fraudes e outras irregularidades, que em alguns casos podem ser de tal grandeza que afetem a posição patrimonial, econômica e financeira, assim como as questões operacionais do órgão/entidade auditado (NAG 4101).

Assim, ainda que não seja a função primária da auditoria a detecção de erros, fraudes e outras irregularidades, deve-se buscar, quando isso ocorrer, a responsabilização dos gestores, agentes públicos ou outros atores que lhes deram causa.

No caso de descoberta de irregularidade, cabe ao auditor estudar sua materialidade ou relevância e os possíveis efeitos em relação aos resultados das transações e das operações auditadas, para a adequada fundamentação das suas conclusões (NAG 3211).

Nos casos em que os trabalhos de auditoria levarem à formulação de conclusões sobre responsabilidades de gestores e agentes públicos, deve ser evidenciada a responsabilização daquele que deu causa à irregularidade ou impropriedade identificada e seus efeitos, bem como fundamentada a eventual proposta de sanção e, conforme o caso, citação ou audiência dos responsáveis (TCE/ES, 2015; TCU, 2010).

Assim, caso no curso da auditoria sejam constatadas irregularidades, a equipe de auditoria deverá identificar os responsáveis, a conduta, o nexo de causalidade e a culpabilidade da conduta em relação ao achado, utilizando-se, para tanto, da matriz de responsabilização.

Os apontamentos referentes aos responsáveis devem contemplar, para cada achado que se constitui em irregularidade, o nome/ razão social do responsável pelo desvio, sua função, a conduta por ele praticada, o nexo de causalidade entre a conduta e o achado, a análise de sua culpabilidade e a proposta de responsabilização feita pela equipe de auditoria.

Por conduta, ter-se-á a indicação da ação ou omissão, culposa (por negligência, imperícia ou imprudência) ou dolosa (intenção de produzir o resultado ou assunção do risco de produzi-lo), que deu causa ao achado e que deverá ser devidamente caracterizada e individualizada. Paralelamente, é indispensável a juntada de documentação que comprove a ação ou omissão. No caso de omissão é fundamental a identificação nos autos de documentação (Estatuto, Lei, Regimentos etc.) que comprove a competência que se deixou de exercer.

O nexo de causalidade visa evidenciar a relação de causa e efeito entre a conduta do responsável e o resultado ilícito. A inexistência de nexo de causalidade significa que o agente não pode ser responsabilizado pela irregularidade.

Nos casos em que os responsáveis não forem conhecidos, é imprescindível que conste no Relatório de Auditoria a determinação para a tomada das providências pertinentes e sua identificação (TCDF, 2011).

A análise de culpabilidade desses responsáveis deve ser realizada de forma sistemática, buscando a individualização das condutas ativas ou omissivas que resultaram ou contribuíram para a ocorrência das irregularidades.

O exame da culpabilidade pretende avaliar a reprovabilidade da conduta do responsável. Desta forma, é essencial destacar, sendo o caso, a existência de situações atenuantes, agravantes ou excludentes da responsabilidade. Para as pessoas jurídicas não é aplicável a análise de reprovabilidade da conduta.

A matriz de responsabilização é o papel de trabalho que sistematiza essa análise, contendo os elementos e informações necessárias para tal, como período de exercício do cargo ou função, conduta, tipo de culpa, análise de culpabilidade e nexo de causalidade, ou seja, a relação de causa e efeito entre a conduta do responsável e o resultado ilícito ou irregularidade.

A matriz de responsabilização deve ser preenchida sempre houver achado que constitua irregularidade passível de eventual citação ou notificação dos responsáveis, fundamentando tais propostas de encaminhamento.

As matrizes de achados e de responsabilização devem ser aprovadas pelo supervisor, conforme modelo específico definido pela unidade superior de controle externo e as orientações para seus preenchimentos constarão do respectivo boletim ou manual.

#### REUNIÃO DE ENCERRAMENTO

Sugerir-se, sempre que possível a realização de uma reunião de encerramento entre a equipe de auditoria e o auditado, ou representante designado, para informar sobre a finalização dessa etapa dos trabalhos.

Quanto ao resultado dos trabalhos, o auditado deve ser informado que será notificado para manifestação nos autos. Recomenda-se que os resultados dessa reunião sejam registrados em ata pela equipe de auditoria.

#### COMUNICAÇÃO COM O AUDITADO

O auditor deve se comunicar de forma eficaz com a entidade auditada e os responsáveis pela governança durante todo o processo de auditoria (NBASP 3, ISSAI 4000, Item 96), podendo ser realizada de forma verbal, por escrito ou de ambas as formas, sendo recomendada a forma escrita.

A comunicação eficaz com o auditado é um dos pilares de uma relação profissional sólida e bem-sucedida. Essa interação, marcada pela clareza, objetividade e empatia, vai além da mera troca de informações, permeando todas as etapas do processo de auditoria. Ao estabelecer um diálogo aberto e transparente, a equipe de auditoria demonstra respeito, constrói confiança e aumenta as chances de um resultado positivo.

O auditor deve planejar e manter uma comunicação eficaz e adequada dos aspectos-chave da auditoria com a entidade auditada e as partes interessadas relevantes durante todo o processo de auditoria (NBASP 3, ISSAI 3000, Item 56). Contudo, o auditor deve ter o cuidado de garantir que a comunicação com as partes interessadas não comprometa a independência e a imparcialidade (ibidem).

Durante todo o processo de uma auditoria uma boa comunicação é um elemento indispensável para garantir a qualidade, a eficácia e a transparência dos trabalhos. Ela serve como um canal de interação entre o auditor e a entidade auditada, permitindo a troca de informações, o esclarecimento de dúvidas e a construção de um relacionamento de confiança e colaboração para a construção de um relacionamento de confiança e colaboração entre o auditor e a entidade auditada.

A comunicação permite ao auditor obter uma visão mais completa do ambiente de controle da entidade, facilitando a identificação de riscos e a elaboração de um plano de auditoria mais eficaz.

Através de uma comunicação clara e objetiva, o auditor consegue coletar as evidências necessárias para embasar suas conclusões, garantindo a qualidade e a confiabilidade dos resultados e a credibilidade dos trabalhos. Deve-se estar atento ainda para que as inconsistências ou achados preliminares identificados sejam discutidos com a entidade auditada para legitimar a sua validade.

A comunicação é fundamental para divulgar os resultados da auditoria de forma clara e objetiva, permitindo que os gestores compreendam as recomendações e as ações necessárias para a melhoria da gestão.

A comunicação na auditoria abrange diversas etapas, desde o planejamento inicial até a emissão do relatório final. A comunicação inicial é fundamental para definir o escopo dos trabalhos, os objetivos da auditoria e as expectativas de ambas as partes, já durante a execução da auditoria, a comunicação deve ser constante para esclarecer dúvidas, solicitar informações adicionais e discutir os achados preliminares. Por fim, os resultados da auditoria devem ser comunicados de forma clara e objetiva no relatório final, destacando os achados mais relevantes e as recomendações para melhoria.

Achados que não sejam considerados relevantes ou que não justifiquem a sua inclusão no relatório do auditor também podem ser comunicados à administração durante a auditoria. A comunicação desses achados pode ajudar a entidade auditada a sanar casos de não conformidade e a evitar ocorrências semelhantes no futuro.

Após a emissão do relatório, a comunicação deve ser mantida, por meio do monitoramento, para acompanhar a implementação das recomendações e avaliar a eficácia das ações adotadas pela entidade auditada.

#### RELATÓRIO DE AUDITORIA

O relatório é o principal produto da auditoria e constitui documento formal, técnico e obrigatório, por intermédio do qual a equipe comunica, dentre outras informações, o objetivo, a metodologia usada, os achados, as conclusões e a proposta de encaminhamento (NAG 4701- adaptada).

O processo de auditoria envolve a elaboração de um relatório para comunicar os resultados da auditoria às partes interessadas, aos responsáveis pela governança e ao público em geral. O propósito também é facilitar o monitoramento de ações corretivas (NBASP 100-51).

Os relatórios devem ser de fácil compreensão, livres de imprecisões ou ambiguidades e completos. Devem ser objetivos e justos, incluindo somente informações respaldadas

por evidências de auditoria suficientes e apropriadas.

Para que o relatório seja de fácil leitura, o auditor deve utilizar linguagem simples, dentro dos limites permitidos pelo objeto (TCM/BA, 2021).

Relatórios de auditoria devem ser elaborados considerando-se sempre que o TCE/AL se comunica com um público amplo e heterogêneo, abrangendo: público interno; servidores, agentes públicos e agentes políticos que atuam nos entes jurisdicionados, de diversos poderes e esferas governamentais; pessoas físicas e jurídicas passíveis de serem arroladas em processos como responsáveis solidários, procuradores das partes; representantes de organizações não governamentais; parlamentares; profissionais da imprensa; membros do Ministério Público; estudantes e acadêmicos; e cidadãos em geral.

Essa heterogeneidade das partes interessadas nos relatórios é a ampla publicidade dada a este produto das auditorias requerer um alto padrão de qualidade na produção de tais documentos, havendo diversos requisitos aplicáveis nesse sentido.

A comunicação eficaz é fundamental para a compreensão do relatório pelos seus destinatários. Por isso, a linguagem utilizada deve ser impecável, clara e livre de ambiguidades. O uso de recursos visuais, como gráficos e tabelas, facilita a compreensão de informações complexas e torna o relatório mais dinâmico e interessante, devendo-se evitar levar para o Relatório informações não essenciais e sua conclusão.

Os Tribunais de Contas têm a liberdade de decidir sobre o momento oportuno de divulgação e publicação de seus relatórios de auditoria, salvo quando houver exigências específicas prescritas em lei (NBASP 1, Independência dos Tribunais de Contas, 3000).

#### REQUISITOS DE QUALIDADE

Ao final de cada auditoria, o auditor deve preparar relatório, registrando os achados de forma adequada; seu conteúdo deve ser fácil de entender e livre de ideias vagas e ambíguas, deve incluir somente informações que sejam apoiadas por evidências competentes e relevantes, ser objetivo, justo e construtivo (ISSAI 100-61).

No âmbito do TCE/AL, devem-se observar os seguintes requisitos de qualidade quando da elaboração do relatório de auditoria:

**Abrangência:** um relatório deve incluir toda a informação necessária para abordar o objetivo e as questões de auditoria, sendo suficientemente detalhado para oferecer uma compreensão do objeto, dos achados e das conclusões da auditoria.

**Clareza:** a informação deve ser revelada de forma lógica, bem ordenada, mediante linguagem impecável, possibilitando a qualquer pessoa entendê-la, ainda que não versada na matéria (NAG 4703.1.1).

**Completude:** a informação, embora concisa, deve ser descrita de forma inteira, acabada, terminativa, sem omissões ou supressões, sem faltar nenhum conteúdo ou significado (NAG 4703.1.7).

**Concisão:** a informação deve ser breve, escrita sem detalhes desnecessários, mas de forma precisa e de fácil entendimento por todos, sem necessidade de explicações adicionais (NAG 4703.1.6).

**Conclusividade:** a informação revelada deve permitir a formação de opinião sobre os trabalhos realizados (NAG 4703.1.8).

**Contraditório:** incorporar os comentários da entidade responsável, conforme apropriado, e dar respostas e avaliações aos comentários.

**Convicção:** a informação deve ser isenta de incertezas ou ambiguidades, não deve expor dúvidas ou obscuridades que possam causar várias interpretações, devendo ser exata, correta e ponderada. Devem ser evitadas expressões que transmitam insegurança e dúvida para o leitor (ISSAI 1/17, ISSAI 100/51, NAG 4703.1.2).

**Fácil leitura:** o auditor deve utilizar linguagem simples, dentro dos limites permitidos pelo objeto.

**Imparcialidade:** a informação deve ser fiel aos fatos, focando-os como que tenham verdadeiramente acontecido, com neutralidade, conforme as evidências obtidas e sem a emissão de juízo subjetivo de valor (NAG 2202 e NAG 4703.1.4, adaptado).

**Impessoalidade:** a informação deve ser relatada mediante linguagem impecável e razões pessoais não devem influir na apresentação de quaisquer fatos (NAG 4703.1.5).

**Objetividade:** a informação deve ser direta, útil, sem distorções, de fácil entendimento e correspondente ao exame ou avaliação realizada, expressando-se em linguagem de fácil compreensão e interpretação, sem termos complexos, técnicos ou embaraçosos (ISSAI 100/51, NAG 4703.1.5 e 4703.1.10, adaptado).

**Precisão:** implica na verificação da exatidão dos fatos;

**Tempestividade:** a informação deve ser divulgada em tempo hábil para que a adoção de medidas ou seus efeitos possam ser tempestivos e efetivos (NAG 4703.1.3).

Outro aspecto que precisa ser observado pela equipe de auditoria, diz respeito ao cumprimento dos prazos estabelecidos para a elaboração do Relatório de Auditoria, sem comprometer a qualidade, uma vez que o seu não cumprimento poderá impactar todo o planejamento da unidade técnica.

#### ESTRUTURA E CONTEÚDO

Não constitui a finalidade deste Manual de Auditoria Governamental a especificação dos modelos de relatório para cada tipo de auditoria, quais sejam, operacional, financeira e de conformidade, uma vez que a estrutura específica de cada relatório será explicitada, oportunamente, em manuais e boletins específicos a ser definido pela unidade superior de controle externo.

Nada obstante, devem ser observadas as diretrizes e princípios gerais expressos neste Manual na elaboração dos relatórios de auditoria.

O Relatório de Auditoria deve estar estruturado nas seguintes ações:

Folha de Rosto;

Resumo;

Sumário;

Listas de figuras e tabelas, se houver;

Introdução;

Apresentação dos Achados;

Achados não decorrentes das questões de auditoria, se houver;

Comentários da entidade auditada, se houver;

Conclusão;

Propostas de Encaminhamento;

Benefícios Estimados;

Lista de Apêndices, se houver; e

Lista de Anexos, se houver.

Em regra, somente devem constar do corpo do relatório as ocorrências que gerem conclusões e propostas de encaminhamento.

É importante destacar que, no âmbito do TCE/AL, a matriz de achados é a base para a estruturação e organização do relatório de auditoria. Não obstante, para atender a suas finalidades, o relatório deve possuir uma estrutura formal mínima obrigatória, tratando dos seguintes elementos:

#### RESUMO:

É um relato conciso da auditoria, com o objetivo de dar ao leitor uma breve visão dos principais aspectos do trabalho, devendo ser o mais sucinto possível.

#### SUMÁRIO

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

#### INTRODUÇÃO

Neste tópico deve ser realizado um registro de forma concisa daquelas informações consideradas importantes para a compreensão da auditoria realizada, sendo composto de:

**Ato que autorizou/determinou o trabalho de auditoria:** Menção ao documento que registra o ato que fundamenta a realização da auditoria.

**Identificação das normas de auditoria aplicadas na realização do trabalho:** Os relatórios de auditoria devem incluir uma referência ao fato de que as normas utilizadas são baseadas ou são consistentes com as ISSAI, NAG ou NBASP relevantes para o trabalho de auditoria realizado. Essa referência pode ser feita declarando-se:

"A auditoria foi conduzida em conformidade com [normas], que são baseadas em [ou são consistentes com] os Princípios Fundamentais de Auditoria (ISSAI 100-999) das Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores." (ISSAI 100 adaptada).

**Visão geral do objeto, objetivos e escopo da auditoria:** Os auditores devem incluir no relatório a visão geral do objeto, os objetivos da auditoria e o escopo dos trabalhos, que correspondem ao que foi abordado na fase de planejamento e revisado durante a fase de execução (TCU, 2011).

Os relatórios conterão uma breve descrição das características do objeto de auditoria, quando necessária à sua compreensão, a fim de oferecer ao leitor o conhecimento e a compreensão necessários para um melhor entendimento.

A auditoria pode contemplar um ou mais objetivos, devendo ser expressos no relatório por meio de uma declaração precisa daquilo que se propôs a realizar. O escopo deve explicitar a profundidade e a amplitude do trabalho para alcançar o objetivo da auditoria, podendo ser específico para cada objetivo, quando for o caso.

**Metodologia utilizada:** A descrição da metodologia deve mencionar os procedimentos adotados, as técnicas e os papéis de trabalho utilizados no planejamento e execução da auditoria, bem como referenciar a relação dos atos, contratos ou processos incluídos na amostra auditada (TCU, 2011).

Caso tenha sido utilizada amostragem, deve ser indicado o método adotado, os critérios para seleção da amostra e a incerteza embutida nos cálculos (TCU, 2011).

A descrição da metodologia deve destacar a participação de especialistas e de outras unidades técnicas que tenham contribuído de modo significativo para a realização do trabalho, ainda que não tenham assinado o relatório. Neste caso, a responsabilidade da equipe de auditoria fica restrita à sua competência, devendo tal fato ser mencionado no relatório (NAG 3222 adaptada, TCU, 2011).

A metodologia, que compreende os métodos empregados na coleta, no tratamento e na análise dos dados, deve ser exposta resumidamente, relatando-se os detalhes em apêndice (TCU, 2011).

**Eventuais limitações dos trabalhos de auditoria:** A descrição das limitações deve indicar claramente aquilo que não pôde ser investigado em profundidade suficiente para a formulação de conclusões, apresentando as justificativas pertinentes e como isso afetou ou pode ter afetado os objetivos e os resultados da auditoria (NAG 1402.1 adaptada).

As limitações podem se referir a técnicas adotadas, restrições de acesso às fontes de informação e condições operacionais do trabalho. No caso desta última, podem ser supervenientes e só devem ser descritas caso não sejam mitigadas.

#### APRESENTAÇÃO DOS ACHADOS

Neste elemento devem ser detalhados, por ordem de relevância, os achados de auditoria e as evidências que os suportam, tomando por base a matriz de achados. Nos casos em que a complexidade dos trabalhos exige, os achados deverão ser organizados por temas, respeitada, dentro destes, também a ordem de relevância dos achados.

Vale ressaltar que, a depender do tipo da auditoria, mensais, padrões e normas específicas podem restringir ou estabelecer que outros elementos sejam relatados na apresentação dos achados, consoante os seus objetos e as suas finalidades mais comuns.

De todo modo, a descrição dos achados deverá contemplar, em todos os casos, os seguintes aspectos/atributos mínimos:

**Título do achado:** deve traduzir de forma concisa a situação encontrada;

**Situação encontrada:** descrição da situação existente, incluindo o período de ocorrência, conforme documentado durante a fase de execução da auditoria. Deve ser escrito de forma a oferecer a compreensão do que foi verificado pela equipe de auditoria e como e porque os critérios foram violados;

**Objeto do achado:** indica o documento, o projeto, o programa, o processo, ou o sistema no qual o achado foi constatado;

**Critério:** legislação, norma, jurisprudência, entendimento doutrinário ou padrão adotado;

**Análise das evidências:** informações obtidas durante a auditoria no intuito de documentar os achados e de respaldar as opiniões e conclusões da equipe; e

**Causas, efeitos e riscos:** o que motivou a ocorrência do achado; seus efeitos reais ou potenciais e as consequências ou possíveis consequências do achado.

#### ACHADOS NÃO DECORRENTES DAS QUESTÕES DE AUDITORIA

Denominam-se achados não decorrentes das questões de auditoria aqueles não previstos nas questões de auditoria inicialmente formuladas. Surgem durante a execução dos trabalhos, em razão de sua relevância, materialidade ou risco, e merecem a devida atenção da equipe de auditoria.

Devem ser tratados da mesma forma que os demais achados, sendo devidamente registrados na matriz de achados com a devida identificação como "achados não decorrentes das questões de auditoria".

#### COMENTÁRIOS DA ENTIDADE AUDITADA

Este elemento deverá constar do relatório nos casos em que houver a discussão da matriz de achados com o gestor, para que este possa tomar conhecimento e comentar os achados e conclusões da equipe de auditoria.

A equipe de auditoria deve considerar os comentários do gestor quando da elaboração do relatório de auditoria, comentando-os individualmente em cada achado apontado.

A comunicação prévia, a fim de colher os comentários da entidade, não deve ser incluída caso a sua divulgação coloque em risco os objetivos da auditoria ou representem indicativos de ocorrência de ilícitos ou fraudes, quando é essencial que o auditor manifeste o devido zelo profissional e cautela a fim de não interferir com eventuais procedimentos legais ou investigações futuras.

O auditado deve ser informado que a obtenção desses comentários não representa abertura de contraditório e, portanto, não significa exercício de direito de defesa, o qual, se necessário, poderá ser exercido nas etapas processuais posteriores. Deve, ainda, esclarecer que a não apresentação dos comentários, no prazo estipulado, não impedirá o andamento normal do processo nem será considerado motivo de sanção.

Os comentários dos gestores devem, sempre que possível, ser incorporados de forma resumida ao relato dos achados e serão analisados pela equipe juntamente com os demais fatos e o documento encaminhado pelo gestor se constituirá em papel de trabalho da auditoria.

#### CONCLUSÃO

Este elemento destina-se a sintetizar os fatos apurados no trabalho realizado. Serão respondidas, de forma sucinta, as questões de auditoria.

Nesta seção, as questões formuladas na matriz de planejamento devem ser respondidas, sintetizando-se os principais achados, os quais devem indicar os números dos itens em que cada um deles é tratado no relatório.

As conclusões são afirmações da equipe, deduzidas dos achados, devendo-se destacar os pontos mais importantes da auditoria que embasarão as propostas de encaminhamento (ISSAI 3000/4.3 adaptada, NAG 4111.3.6).

Sendo a conclusão uma síntese dos fatos apurados, não se deve fazer longas descrições, pois o objetivo principal é comunicar, de forma objetiva, a visão geral do resultado da auditoria, em texto suficientemente claro de modo a não prejudicar o entendimento do leitor.

Vale destacar que a força das conclusões dos auditores depende da suficiência e da adequação das evidências que suportam os achados e da solidez da lógica utilizada para formulá-las (TCU, 2011).

Nas auditorias financeiras, a opinião do auditor é utilizada para transmitir o nível de assecuração, deve ter um formato padronizado e pode ser não modificada ou modificada.

Uma opinião não modificada é usada tanto para assecuração razoável como para assecuração limitada. A opinião não modificada é aquela expressa pelo auditor quando ele conclui que as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável.

Uma opinião modificada pode ser:

Qualificada (exceto por) – quando o auditor discorda com, ou é incapaz de obter

evidência de auditoria suficiente e apropriada acerca de certos itens do objeto que são ou podem ser relevantes, mas não generalizados;

**Adversa** – quando o auditor, após ter obtido evidência de auditoria suficiente e apropriada, conclui que desvios ou distorções, quer individualmente ou no agregado, são relevantes e generalizados;

**Abstenção** – quando o auditor é incapaz de obter evidência de auditoria suficiente e apropriada, devido a uma incerteza ou limitação de escopo que é tanto relevante quanto generalizada.

#### PROPOSTAS DE ENCAMINHAMENTO

As propostas de encaminhamento constituem lista de sugestões da equipe de auditoria ao Relator, contendo as recomendações, determinações e outras providências que a equipe entende serem necessárias e que poderão contribuir para sanar as deficiências identificadas.

É essencial que as propostas de encaminhamento tenham correspondência clara com os achados e tomem por base as causas desses achados (ISSAI 3000/5.2 adaptada).

As propostas de encaminhamento devem ser elaboradas de forma lógica e exequível, a partir das recomendações acerca dos achados identificados e das conclusões, agregando valor aos resultados da auditoria.

A equipe deve avaliar a necessidade de proposta para determinação de que o auditado elabore e encaminhe ao Tribunal um plano de ação buscando a solução definitiva do achado.

As referências aos achados de auditoria na Proposta de encaminhamento devem indicar os números dos itens em que cada um deles é tratado no relatório, de forma a facilitar a localização.

#### APÊNDICES E ANEXOS DO RELATÓRIO

Apêndices e anexos são documentos complementares ao relatório principal, utilizados quando seu conteúdo, tamanho ou formato gráfico não exigem ou impedem sua inclusão no corpo do texto. Esses elementos, embora não essenciais para a compreensão geral, oferecem suporte importante às conclusões ou servem como evidência dos achados de auditoria.

A distinção entre apêndices e anexos é feita da seguinte forma:

**Apêndices:** elaborados pela equipe de auditoria, incluem tabelas, gráficos, fotografias, memórias de cálculo, protocolos de teste e descrições detalhadas. São posicionados após o relatório principal.

**Anexos:** documentos não elaborados pela equipe, como editais de licitação, contratos, convênios, leis e outros normativos. São colocados após os apêndices.

O uso desses elementos visa tornar o relatório mais conciso, sem comprometer sua compreensão. Cabe à equipe de auditoria avaliar criteriosamente a necessidade e a disposição desses documentos complementares em cada caso.

#### ELEMENTOS OPCIONAIS DO RELATÓRIO

O auditor deve avaliar a necessidade de incluir no relatório, ainda, outros elementos a depender da complexidade e da peculiaridade da auditoria, como por exemplo:

##### RESUMO

O resumo é um relato conciso e seletivo da auditoria, com o objetivo de dar ao leitor uma breve visão dos principais aspectos do trabalho, devendo ser o mais sucinto possível. Este elemento é muito importante quando o relatório for utilizado como peça de divulgação, recomendando-se que seja escrito na forma de texto corrido.

O resumo deverá vir antes do sumário e após a folha de rosto.

##### APRESENTAÇÃO

A apresentação destina-se ao relato de informações que visem a contextualizar o trabalho realizado, sempre que for necessário fazer menção a algumas especificidades ou a características peculiares da auditoria, e, também, descrever a forma como se organiza o relatório.

A apresentação deverá vir antes da introdução e com esta não deve se confundir.

##### CONSIDERAÇÕES FINAIS

No relatório de auditoria deve constar a data de encerramento dos trabalhos de campo,

A data aposta no relatório informa ao leitor que o auditor levou em consideração o efeito de atos, fatos ou operações das quais teve conhecimento até aquele momento (NAG, 4706.2).

O relatório deve ser submetido a uma discussão e revisão final pelo auditor-líder, em conjunto com a equipe de auditoria, objetivando corrigir qualquer deficiência porventura existente. Em sequência, ele seguirá ao supervisor dos trabalhos para considerações e conclusões finais (NAG 4714, adaptada).

Mesmo quando o supervisor discordar do conteúdo dos relatórios, deverá, ainda assim, após sua rubrica ou assinatura e, se julgar conveniente, expressar sua opinião em termo apropriado, preservando a independência da equipe.

O supervisor e o titular da unidade técnica de controle externo assinam o relatório de auditoria concordando com seu conteúdo ou emitindo parecer apartado, caso haja discordância de algum ponto em que não houve mudança de opinião da equipe de auditoria.

##### PAPÉIS DE TRABALHO

Os papéis de trabalho constituem a documentação formal da auditoria, registrando todas as informações relevantes coletadas e analisadas durante o processo. Eles servem como prova do trabalho realizado, fundamentam as conclusões da equipe de auditoria e garantem a qualidade e a transparência da auditoria.

Inicialmente, já na fase de planejamento, paralelamente a pesquisas de informação

sobre o objeto auditado, estudo da legislação aplicável, construção da matriz de planejamento, dentre outras atividades, inicia-se a elaboração dos primeiros papéis de trabalho.

Os papéis de trabalhos elaborados na fase de planejamento poderão ser revistos durante a execução da auditoria, à medida que houver modificação dos procedimentos de auditorias aplicáveis.

Outros papéis de trabalho complementares podem ser necessários ao longo do trabalho, devendo ser elaborados na fase de execução e também submetidos à aprovação do supervisor.

Os papéis de trabalho constituem registros dos serviços executados pela equipe de auditoria sobre os procedimentos que foram seguidos, os testes realizados, as informações que foram obtidas e as conclusões relativas ao seu exame.

Os principais objetivos dos papéis de trabalho são o de sustentar as conclusões da auditoria, demonstrar que os procedimentos de auditoria foram realizados de acordo com o planejamento, facilitar a revisão e a avaliação do trabalho e servir como fonte de informação para futuras auditorias e para outros fins.

Os papéis de trabalho devem conter todas as informações relevantes para a compreensão da auditoria, incluindo o planejamento da auditoria, os procedimentos executados, as evidências coletadas, as análises realizadas, as fundamentações para as conclusões e opiniões emitidas, bem como o registro de toda a documentação de suporte.

Os papéis de trabalho devem ser armazenados de forma segura e confidencial, garantindo a sua preservação por um período determinado. O acesso aos papéis de trabalho deve ser restrito aos membros da equipe de auditoria e aos demais profissionais autorizados.

Podem servir de prova nos processos administrativos e judiciais, portanto precisam ser objetivos, bem apresentados, concisos, completos, suficientes, relevantes, isentos, cronológicos, materiais, fidedignos, exatos e conclusivos, permitindo a quem não tenha participado dos trabalhos a compreensão do seu conteúdo, levando às mesmas conclusões estabelecidas no Relatório de Auditoria que originaram.

Os papéis de trabalho que se constituam em evidências dos achados devem ser juntados ao relatório de auditoria e devem ser organizados, preferencialmente, em anexos ou apêndices do documento.

Os papéis de trabalho em meios eletrônicos devem ser armazenados em sistema eletrônico específico desenvolvido para este fim ou, em sua ausência, na rede interna do TCE/AL, de forma devidamente organizada.

Os papéis de trabalho são de propriedade exclusiva do TCE/AL, que será responsável por sua guarda e sigilo, de acordo com as regras de temporalidade aplicadas no âmbito do Tribunal.

##### MONITORAMENTO

Após concluída a auditoria, o Tribunal deve informar, a quem de direito, em que consistiram os exames e as avaliações realizados. A avaliação de uma situação reportada pelo auditor, por si só, é ineficaz se não for devidamente acompanhada de uma ação corretiva. Por essa razão, é necessário o monitoramento a fim de se certificar que foram tomadas todas as providências necessárias para a implementação das ações determinadas e recomendadas pelo TCE/AL, de modo a garantir a eficácia e a efetividade do seu trabalho (NAG 4800, 4801 e 4801.1).

A etapa de monitoramento destina-se a acompanhar as iniciativas do órgão/entidade objetivando a efetiva implantação das recomendações e determinações exaradas pelo TCE/AL, dentro do prazo acordado, assim como o benefício decorrente de sua implementação (ISSAI 10 - Princípio 7, ISSAI 12 - Princípio 1, ISSAI 20 - Princípio 3, ISSAI 100 e ISSAI 300-42).

O monitoramento facilita a implementação efetiva das medidas corretivas e fornece um feedback valioso para o órgão/entidade auditada, os usuários do relatório de auditoria e o auditor, neste caso, objetivando o planejamento de futuras auditorias (ISSAI 300-42 e 400-60).

O monitoramento, regra geral, deve se encontrar previsto no Plano Anual de Fiscalização e o Plano Anual de Trabalho e poderá ser realizado através de: (i) uma auditoria específica quando a complexidade da matéria exigir ou (ii) integrar o escopo de uma auditoria subsequente, sempre que for compatível com o objeto auditado e essa inclusão for oportuna e vantajosa, a critério da unidade técnica (TCU, 2009).

Em casos de pouca complexidade, o monitoramento poderá ser feito por meio de um processo simplificado e um relatório resumido e objetivo que aponte o status do cumprimento das decisões pelo jurisdicionado.

A quantidade e a periodicidade dos monitoramentos variarão conforme as particularidades, a complexidade e os prazos necessários para a implementação das determinações/recomendações (TCU, 2009). Todavia, é aconselhável que o cumprimento das determinações/recomendações seja verificado tão logo quanto possível, a fim de conferir tempestividade ao monitoramento.

O resultado do monitoramento deverá informar sobre a extensão e a adequação das ações adotadas pelo órgão/entidade para o atendimento das decisões plenárias, ou ainda justificativas e evidências sobre possíveis recusas e/ou não implementações das ações recomendadas/ determinadas pelo Tribunal para adoção de eventuais medidas ou arquivamento (NAG 4801.2.1 e 4802 adaptadas).

O órgão/entidade auditado deverá ser avisado de que haverá monitoramento e, deve ter assegurada a oportunidade de fornecer informações sobre as medidas corretivas adotadas ou sobre os motivos de não terem sido tomadas as ações corretivas (NAG 4800; NBASP 20, 17).

No monitoramento das determinações e recomendações, o auditor deve adotar os seguintes procedimentos (NAC-4804):

Revisão sistemática das ações administrativas, confrontando-as com as recomendações e determinações.

Verificação dos efeitos das ações na correção das deficiências identificadas.

Análise quanto à dificuldade ou facilidade de implementação das recomendações e determinações.

Identificação da necessidade de qualquer trabalho adicional, como monitoramento posterior ou auditoria subsequente e específica.

Revisão dos aspectos que deixaram de ser relevantes.

Inclusão dos resultados do monitoramento nos relatórios de auditorias subsequentes, se for o caso.

#### PLANO DE AÇÃO

O Plano de ação é o documento, preenchido pelo gestor do órgão/ entidade auditada, quando notificado da decisão do plenário, que explicita as medidas que serão tomadas para fins de cumprimento das determinações/recomendações e/ou para solucionar os problemas apontados (NAG 4805, TCU, 2009).

Os seguintes elementos básicos deverão estar sempre presentes para cada determinação/recomendação, seguindo o modelo constante do Anexo 11.11:

as ações a serem implementadas;

o prazo para implementação; e

o responsável pela implementação.

Destaca-se que a unidade técnica pode, caso julgue necessário, adaptar o modelo do plano de ação de forma a melhor atender a avaliação do cumprimento das deliberações/recomendações e encaminhá-lo para o gestor.

A definição do prazo para implementação das determinações/recomendações deve, quando possível, resultar da conveniência do gestor, de forma a garantir a boa receptividade e a plena implantação pelo ente auditado. Todavia este prazo, além de factível para o gestor, deve ser razoável e compatível com as necessidades deste Tribunal (NAG 4805).

Regra geral, o Plano de ação não deverá ser exigido para aquelas recomendações decorrentes de falhas de natureza meramente formal e que não causem danos ao erário, bem como aquelas consideradas como de pouca relevância.

#### PLANO ANUAL DAS AUDITORIAS DO TCE/AL

O Plano Anual de Fiscalização, juntamente com o Plano Anual de Trabalho, define as fiscalizações que serão realizadas pelo TCE/AL no período a que se refere, considerando todas as ações de controle que devem ser executadas, levando em conta a alocação da capacidade operacional (recursos humanos e tecnológicos disponíveis).

O Plano Anual de Fiscalização deve observar o disposto: (i) nas normas internas; (ii) nas diretrizes aprovadas para subsidiar o exame das contas governamentais e para o julgamento das contas de unidades jurisdicionadas; (iii) na compatibilidade com o plano estratégico do Tribunal, bem como com ações estratégicas com outros órgãos de controle (TCU, 2011).

Cada unidade técnica de controle externo deve elaborar sua programação anual, observando os requisitos anteriormente dispostos, e compreendendo as atividades da equipe de auditoria – planejamento, execução, relatório – assim como as atividades de supervisão, revisão e posterior monitoramento das decisões, recomendações e determinações, contemplando prazos de execução dos trabalhos, época de realização, datas previstas e simultaneidade das ações de controle (NAG 4110.1 e 4301.1).

Deve ser priorizado o exame de determinados atos ou a avaliação de determinadas atividades da Administração sobre os quais a unidade técnica já tem conhecimento de problemas relevantes, seja por meio das constatações de auditorias anteriores, por informações obtidas na mídia, seja por denúncias formalizadas junto ao Tribunal, e ainda da ocorrência de fatos que possam expor os auditados a relevantes riscos, perdas de oportunidade ou danos ao erário (NAG 4301.2.4 e 4304).

Esta programação deve documentar e justificar as seleções realizadas através de uma matriz de risco, observando ainda a expectativa do volume de processos a serem analisados internamente, em cada unidade técnica, no período, bem como uma previsão para que seus auditores participem de um programa de capacitação continuada (NAG 4110.2).

A programação, elaborada pelas unidades técnicas de controle externo, após aprovação pela unidade superior de controle externo, consubstanciará o Plano Anual de Fiscalização e o Plano Anual de Trabalho que será submetido à aprovação do Plenário, conforme regimento interno ou resolução normativa específica.

Informações acerca do Plano Anual de Fiscalização, inclusive seu acompanhamento, somente poderão ser divulgadas para dar publicidade à ação fiscalizatória do Tribunal, se não comprometerem o sigilo dos trabalhos a serem realizados.

#### BIBLIOGRAFIA

CONTROLADORIA GENERAL DE LA REPÚBLICA DE PERU. Manual de Auditoria Governamental. Lima, 1998. Disponível em <[http://doc.contraloria.gob.pe/libros/2/pdf/RC\\_152\\_98\\_CG\\_.pdf](http://doc.contraloria.gob.pe/libros/2/pdf/RC_152_98_CG_.pdf)>. Acesso em 9/2/2015.

INTOSAI. International Organization of Supreme Audit Institutions. ISSAI 1. Declaração de Lima sobre Diretrizes para Princípios de Auditoria. out, 1977. Disponível em <<http://portal.tcu.gov.br/lamis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=848182A14DB4F83014D8A81178E180>>. Acesso em 16/5/2016.

ISSAI 10: Declaración de México sobre Independencia. 2007. Disponível em <<http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/detail/article/issai-10-the-mexico-declaration-on-sai-independence-ejer.html>>. Acesso em 16/5/2016.

ISSAI 11: Pautas Básicas y Buenas Prácticas de la INTOSAI relacionadas con la Independencia de las EFS. Disponível em <<http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/detail/article/issai-11-guidelines-and-good-practices-related-to-sai-independence.html>>. Acesso em 16/5/2016.

ISSAI 12: El Valor y Beneficio de las Entidades Fiscalizadoras Superiores - marcando la diferencia en la vida de los ciudadanos. Disponível em <<http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/detail/article/issai-12-the-value-and-benefits-of-supreme-audit-institutions-making-a-difference-to-the-iv.html>>. Acesso em 16/5/2016.

ISSAI 20: Principios de transparencia y rendición de cuentas. Disponível em <<http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/detail/article/issai-20-principles-of-transparency-and-accountability.html>>. Acesso em 16/5/2016.

ISSAI 21: Principios de transparencia y responsabilidad: Principios y Buenas Prácticas. Disponível em <<http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/detail/article/issai-21-transparency-and-accountability-principles-and-good-practices.html>>. Acesso em 16/5/2016.

ISSAI 30: Código de Ética. 1998. Disponível em <<http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/detail/article/issai-30-code-of-ethics.html>>. Acesso em 16/5/2016.

ISSAI 40: Control de Calidad para la EFS. 2010. Disponível em <[http://es.issai.org/media/14507/issai\\_40\\_s\\_.pdf](http://es.issai.org/media/14507/issai_40_s_.pdf)>. Acesso em 16/5/2016.

ISSAI 100: Principios Fundamentales de Auditoria do Setor Público. 2010. Disponível em <[http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/4\\_documents/ISSAI\\_100\\_Portugues.pdf](http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/4_documents/ISSAI_100_Portugues.pdf)>. Acesso em 16/5/2016.

ISSAI 200: Principios Fundamentales de la Auditoria Financiera. Disponível em <<http://www.intosai.org/es/issai-executive-summaries/detail/article/issai-200-fundamental-principles-of-financial-auditing.html>>. Acesso em 16/5/2016.

ISSAI 300: Principios Fundamentales de la Auditoria de Desempeño. Disponível em <http://es.issai.org/media/79469/issai-300-s-new.pdf>. Acesso em 16/5/2016.

ISSAI 400: Principios Fundamentales de la Auditoria de Cumplimiento. Disponível em <http://es.issai.org/media/79470/issai-400-s-new.pdf>. Acesso em 16/5/2016.

IRB – Instituto Rui Barbosa. Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público NBASP: nível 1 – princípios basilares e pré-requisitos para o funcionamento dos tribunais de contas brasileiros. Belo Horizonte: IRB, 2015.

Normas de Auditoria Governamental (NAG). Instituto Rui Barbosa. Tocantins: IRB, 2011.

RIO DE JANEIRO. Lei Complementar nº 289, de 25 de novembro de 1981. Regula a organização do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas e das outras providências. 1981.

Lei Complementar nº 82, de 16 de janeiro de 2007. Dispõe sobre a alteração da Lei nº 289/1981 (Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas). 2007.

TRIBUNAL DE CONTAS DE PORTUGAL. Manual de Auditoria e de Procedimentos. vol. 1. Portugal/Lisboa: 1999.

TCDF. TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL. Manual de Auditoria: parte geral. 2ª v. Brasília: TCDF, 2011.

TCE/BA. Tribunal de Contas do Estado da Bahia. Manual de Auditoria Governamental. Salvador/Bahia: TCE/BA, setembro/2000.

TCE/ES. Tribunal de Contas do Estado do Espírito Santo. Manual de auditoria de conformidade – Vitória: TCE/ES, 2015. 175 p

TCE/MG. Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais. Manual de Auditoria. Minas Gerais: TCE/MG.

TCEMT. Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso/Secretaria de Desenvolvimento do Controle Externo. Manual de Auditoria Governamental. 1. ed. Mato Grosso: TCEMT, 2013.

TCE/PR. Tribunal de Contas do Estado do Paraná. Normas de Auditoria Governamental. Paraná: TCE/PR, 2013.

TCERJ. Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro/Secretaria-Geral de Controle Externo. Manual de Auditoria Governamental. 1. ed. Rio de Janeiro: TCERJ, 2010.

TCE/AL. Tribunal de Contas do Estado de Alagoas. Deliberação nº 183, de 12 de setembro de 1981. Aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas. Rio de Janeiro, 1981.

Deliberação nº 198, de 7 de março de 2014. Adota os Códigos de Ética aprovados pela Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil - ATRICON, no Tribunal de Contas do Estado de Alagoas - TCE/AL. Rio de Janeiro, 2014.

TCM/BA. Tribunal de Contas dos Municípios do Estado da Bahia. Manual de Auditoria. Normas Gerais. Primeira Edição. 2021.

TCU. Tribunal de Contas da União. Padrões de monitoramento. Brasília:

TCU, SEGECEX/ADPLAN, 2009.

Manual de auditoria operacional. Tribunal de Contas da União. -- 3.ed. – Brasília : TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo (Seprog), 2010.

Orientações para Auditorias de Conformidade. Brasília : TCU, Secretaria Geral de Administração, 2010

Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União. Tribunal de Contas da



União: -- REVISÃO JUNHO 2011 -- Brasília: TCU, 2011.

Glossário de termos do controle externo. -- Brasília: TCU / SEGECEX / ADSUP / ADPLAN, set/2012.

## PORTARIA Nº 443/2024

O PRESIDENTE DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE ALAGOAS, no uso de suas atribuições legais e regimentais, e o que consta do Processo TC-1362/2023,

## RESOLVE:

Art. 1º Instituir COMISSÃO ESPECIAL composta pelos servidores abaixo indicados para, sem prejuízo de suas atribuições, até ulterior deliberação, e sob a coordenação do primeiro, deflagrar procedimento administrativo a fim de apurar os fatos ocorridos durante a execução do Contrato nº 22/2021, que tem por objeto a execução de serviços de manutenção corretiva da fachada de mármore do edifício-sede do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas, a saber:

I – Daniel Araújo Pereira – matrícula nº 78.095-2 - Coordenador;

II – José Rubens de Moraes – matrícula nº 78.251-3; e

III – José Mauricio Falcão Brêda – matrícula nº 19.297-0.

Art. 2º Ficam as Unidades Administrativas incumbidas de prestar o auxílio e o apoio técnico necessários ao normal e regular funcionamento da Comissão.

Art. 3º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 4º Revogam-se as disposições em contrário.

Edifício Guilherme Palmeira, em Maceió, 12 de setembro de 2024.

Conselheiro FERNANDO RIBEIRO TOLEDO

Presidente

## PORTARIA Nº 553/2024

O PRESIDENTE DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE ALAGOAS, no uso de suas atribuições legais e regimentais,

Considerando o solicitado no OFÍCIO Nº2/2024/CPAEP, de 29 de outubro de 2024, pelo Conselheiro Substituto Sérgio Ricardo Maciel,

## RESOLVE:

Art. 1º Designar o Analista de Contas AMARO SÉRGIO MONTEIRO DA ROCHA GUEDES, matrícula nº 20.644-0, lotado na Diretoria de Fiscalização da Administração Financeira e Orçamentária Municipal – DFADOM para, sem prejuízo de suas atribuições, integrar a Comissão Permanente de Avaliação de Estágio Probatório, instituída pela PORTARIA Nº 203/2023, até ulterior deliberação, em substituição a Paulo Rocha Mota.

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

Art. 3º Revogam-se as disposições em contrário.

Edifício Guilherme Palmeira, em Maceió, 31 de outubro de 2024.

Conselheiro FERNANDO RIBEIRO TOLEDO

Presidente

O PRESIDENTE DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE ALAGOAS, CONSELHEIRO FERNANDO RIBEIRO TOLEDO, DESPACHOU O SEGUINTE PROCESSO EM DATA DE:

25.10.2024

Processo nº 1653/2023

Interessado: TCE/AL

Tram-se os autos de proposta para aquisição de licença de acesso ao acervo da Plataforma Digital Fórum de Conhecimento Jurídico, para realização de pesquisas no âmbito do Direito Administrativo, a serem realizadas por Conselheiros, Membros do MPC e servidores que integram esta Corte de Contas.

Após análise e manifestação das unidades administrativas pertinentes, verifica-se o pronunciamento conclusivo da Procuradoria Jurídica desta Corte, por meio do Parecer PA nº 92/106, de fls. 20/28, ratificado às fls. 108 pelo Procurador-Chefe, pelo deferimento do pedido, a manifestação de fls. 76 da Diretoria Financeira atestando a existência de dotação orçamentária apta a suportar a despesa de que trata o presente processo, e parecer técnico de fls. 110/116 da Diretoria de Controle Interno, autorizo a aquisição da licença de uso pleiteada pela Coordenação de Biblioteca, no valor constante da minuta contratual acostada às fls. 84/88.

Sigam os autos à Diretoria Financeira para ciência de seu Titular e realização de empenho prévio.

Voltando.

Conselheiro FERNANDO RIBEIRO TOLEDO

Presidente

## Conselheiro Rodrigo Siqueira Cavalcante

## Atos e Despachos

-O GABINETE DO CONSELHEIRO RODRIGO SIQUEIRA CAVALCANTE DESPACHOU O(S) SEGUINTE(S) PROCESSO(S):

PROCESSO(S) DESPACHADO(S) 29.10.2024

Processo: TC/010740/2014

Assunto: LICITAÇÃO/CONTRATOS/CONVÊNIO/CONGÊNERES - ADITIVOS

De ordem, encaminhem-se os autos ao Gabinete do Conselheiro Otávio Lessa de Geraldo Santos, uma vez que o seu objeto se insere no Grupo Regional VI – biênio 2011/2012, conforme o Ato nº 02/2023, publicado no DOE-TCE/AL 19/09/2023.

Processo: TC/012555/2018

Assunto: AUDITORIAS/INSPEÇÕES/FISCALIZAÇÕES - LICITAÇÃO/CONTRATOS/CONVÊNIO/CONGÊNERES

De ordem, encaminhem-se os autos ao Gabinete do Conselheiro Otávio Lessa de Geraldo Santos Calheiros, uma vez que o seu objeto se insere no Grupo Regional III – biênio 2015/2016, conforme a Portaria nº 26/2019, publicada no DOE-TCE/AL 20/03/2019.

Processo: TC/011887/2014

Assunto: LICITAÇÃO/CONTRATOS/CONVÊNIO/CONGÊNERES - ADITIVOS

Trata-se de processo referente ao quinto termo aditivo de apostila ao contrato nº 21/2000, tendo como objeto: Obras e serviços de aplicação e reforço do sistema de abastecimento d'água, aproveitamento hidragnícola na bacia leiteira, datado de 01 de setembro de 2014, assinado pelo Sr. Marcos Antônio Cavalcanti Vital, na qualidade de Secretário de Estado.

No que concerne à competência de relatoria em processos termos aditivos de contratos e convênios que abrangiam, é entendimento do Conselheiro Rodrigo Siqueira Cavalcante de que a competência desses processos pertence ao Relator do ano em que foi firmado o contrato, não levando em consideração os anos de aditivos posteriores.

Considerando que o contrato, realizado pela Secretaria de Estado de Infraestrutura, foi celebrado no ano de 2000, inserindo-o, dessa forma, no grupo regional V do biênio 1999/2000, conforme o quadro de biênios por grupos regionais,

Considerando que não foi possível identificar o atual relator competente quanto à Secretaria de Estado de Infraestrutura no biênio 1999/2000, de ordem, remetam-se os autos ao Gabinete da Presidência para distribuir o presente feito à relatoria competente, na forma do art. 31, XXXX, do Regimento Interno desta eg. Corte de Contas.

PROCESSO(S) DESPACHADO(S) 30.10.2024

Processo: TC/9.12.000585/2023

Assunto: APOSENTADORIA/RESERVAS/PENSÕES - PENSÃO

Considerando a aprovação do voto do relator originário Conselheiro Rodrigo Siqueira Cavalcante, na Sessão Ordinária da Primeira Câmara do dia 15/10/2024, de ordem, encaminhe-se o presente processo à Coordenação do Plenário para providências de sua competência.

Processo: TC/2.12.000715/2021

Assunto: APOSENTADORIA/RESERVAS/PENSÕES - POR IDADE E TEMPO DE CONTRIBUIÇÃO

Considerando a aprovação do voto do relator originário Conselheiro Rodrigo Siqueira Cavalcante, na Sessão Ordinária da Primeira Câmara do dia 15/10/2024, de ordem, encaminhe-se o presente processo à Coordenação do Plenário para providências de sua competência.

Processo: TC/12.005085/2023

Assunto: APOSENTADORIA/RESERVAS/PENSÕES - CÔNJUGE / COMPANHEIRO / COMPANHEIRA

Considerando a aprovação do voto do relator originário Conselheiro Rodrigo Siqueira Cavalcante, na Sessão Ordinária da Primeira Câmara do dia 15/10/2024, de ordem, encaminhe-se o presente processo à Coordenação do Plenário para providências de sua competência.

Processo: TC/2.12.012065/2020

Assunto: APOSENTADORIA/RESERVAS/PENSÕES - PENSÃO

Considerando a aprovação do voto do relator originário Conselheiro Rodrigo Siqueira Cavalcante, na Sessão Ordinária da Primeira Câmara do dia 15/10/2024, de ordem, encaminhe-se o presente processo à Coordenação do Plenário para providências de sua competência.

Processo: TC/12.015228/2024