



**TRIBUNAL DE CONTAS**  
Estado de Mato Grosso do Sul

---

# MANUAL DE AUDITORIA OPERACIONAL

---



1ª Edição - 2019

### **Corpo Deliberativo**

Conselheiro Iran Coelho das Neves - Presidente  
Conselheiro Flávio Esgaib Kayatt - Vice-Presidente  
Conselheiro Ronaldo Chadid - Corregedor-Geral  
Conselheiro Osmar Domingues Jeronymo - Ouvidor  
Conselheiro Waldir Neves Barbosa  
Conselheiro Jerson Domingos  
Conselheiro Marcio Campos Monteiro

### **Auditoria**

Leandro Lobo Ribeiro Pimentel – Coordenador da Auditoria  
Célio Lima de Oliveira – Subcoordenador da Auditoria  
Patrícia Sarmento dos Santos

### **Ministério Público de Contas**

João Antônio de Oliveira Martins Júnior – Procurador-Geral de Contas  
José Aêdo Camilo – Procurador-Geral Adjunto de Contas

### **Diretoria Geral**

Eduardo dos Santos Dionizio – Diretor-Geral

### **Diretoria de Administração Interna**

Geanlucas Julio de Freitas – Diretor

### **Diretoria de Gestão e Modernização**

Douglas Avedikian – Diretor

---

## PRODUÇÃO DE CONTEÚDO TÉCNICO

---

### **Coordenação**

Valéria Saes Cominale Lins  
*Auditora Estadual de Controle Externo*

### **Equipe de Elaboração**

Daniela Martins  
*Auditora Estadual de Controle Externo*

Eloísa Jeronymo de Oliveira  
*Auditora Estadual de Controle Externo*

Felipe Cavassan Nogueira  
*Auditor Estadual de Controle Externo*

Geanlucas Julio de Freitas  
*Auditor Estadual de Controle Externo*

Haroldo Oliveira de Souza  
*Auditor Estadual de Controle Externo*

Itamar Kiyoshi Da Silva Kubo  
*Auditor Estadual de Controle Externo*

Janaina Viana Adami  
*Auditora Estadual de Controle Externo*

Marcelo Luis Melara Cordova  
*Auditor Estadual de Controle Externo*

## **APRESENTAÇÃO**

O Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul (TCE-MS), por meio da Diretoria de Gestão e Modernização, apresenta o Manual de Auditoria Operacional. Trata-se de um normativo que visa conduzir as Auditorias Operacionais realizadas nesta Corte de Contas.

O normativo foi desenvolvido por equipe multidisciplinar composta por Auditores Estaduais de Controle Externo e integralmente baseado nas Normas Internacionais de Auditoria das Entidades de Fiscalização Superiores (ISSAI), nas Normas Brasileiras de Auditoria no Setor Público (NBASP) níveis 1 e 2, nas Normas de Auditoria Governamental (NAG), nas Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT), orientações da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON), concebidas por meio do Programa de Qualidade e Agilidade dos Tribunais de Contas (QATC) e, também, nas experiências de sucesso de outros Tribunais de Contas do país.

O Manual foi concebido no intuito de descrever os procedimentos previstos nas Normas de Auditoria Governamental do TCE-MS, apresentando um fluxo de atividades a serem adotadas para a realização das Auditorias Operacionais.

O principal objetivo do Manual é uniformizar os procedimentos realizados nas Auditorias Operacionais, fazendo com que sua realização seja uma atividade clara e sistêmica para os servidores do Tribunal. Assim, procurou-se estabelecer e normatizar a sequência de tarefas necessárias para realizar o planejamento, a execução e a elaboração do relatório, bem como definir os modelos de papéis de trabalho necessários para a adequada documentação da Auditoria, buscando não comprometer a integridade, independência, objetividade, imparcialidade e julgamento profissional, atributos inerentes à pessoa do auditor.

A uniformização dos procedimentos permitirá o controle de qualidade dos trabalhos, melhorando os resultados obtidos com as auditorias. Dessa forma, os Conselheiros deste Tribunal contarão com um subsídio de maior qualidade para as suas decisões.

O presente Manual é mais um importante passo rumo ao alcance dos objetivos estratégicos e o cumprimento da missão institucional do TCE-MS. Irá contribuir para aprimorar a gestão pública, intensificar a confiabilidade da imagem do TCE-MS perante toda a sociedade, além de auxiliar no combate à corrupção, aos desvios e à ineficácia na aplicação dos recursos públicos.

## GLOSSÁRIO

**ACCOUNTABILITY:** obrigação que têm as pessoas ou entidades, às quais foram confiados recursos públicos, de prestar contas, responder por uma responsabilidade assumida e informar a quem lhes delegou essa responsabilidade. (NAG 1101)

**ACHADO ou ACHADO DE AUDITORIA:** qualquer fato significativo, digno de relato pelo auditor, constituído de quatro atributos: situação encontrada, critério, causa e efeito. Decorre da divergência entre a comparação da situação encontrada com um critério e deve ser devidamente comprovado por evidências juntadas ao relatório. O achado pode ser negativo (quando revela impropriedade ou irregularidade) ou positivo (quando aponta boas práticas de gestão).

**AMOSTRAGEM:** seleção de uma amostra em determinada população, de acordo com o método apropriado, e estudo dos elementos que a compõem, com vistas a emitir uma opinião sobre a população.

**ASSEGURAÇÃO:** grau de confiança das informações fornecidas pela equipe de fiscalização ou por outra parte envolvida no processo de auditoria.

**AUDITORIA PARA LEVANTAMENTO:** utilizada para auxiliar na tomada de decisão institucional, a fim de facilitar a passagem do planejamento estratégico ao plano operacional, identificando-se os possíveis objetos de fiscalização que permitam encontrar as áreas com alta materialidade, vulnerabilidade e risco, além de representarem possibilidade de melhoria da Administração Pública. Será utilizada, também, quando não existirem informações suficientes que permitam o alcance dos objetivos definidos pelo TCE-MS, para um trabalho específico.

**AUDITORIA<sup>1</sup>:** é o instrumento de fiscalização utilizado pelo TCE-MS para:

- I. avaliar o desempenho dos órgãos e entidades jurisdicionados, assim como dos programas, projetos, sistemas e atividades governamentais, quanto aos seus aspectos de economicidade, eficiência e eficácia;
- II. examinar a legalidade e legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos ao seu controle, quanto aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial;
- III. subsidiar a apreciação dos atos sujeitos a registro.

---

<sup>1</sup> Art. 28, LC 160.

**BRAINSTORMING<sup>2</sup>:** é uma técnica utilizada para gerar soluções criativas para determinado problema. Consiste em uma reunião onde os participantes são estimulados a propor o maior número de sugestões quanto possível, sem qualquer crítica ou censura, com o objetivo de encontrar a solução mais adequada a cada caso.

**CÓDIGO DE ÉTICA DOS SERVIDORES DO TCE-MS:** Resolução Normativa nº 73, de 16 de maio de 2012 e suas alterações..

**CONTROLES INTERNOS ADMINISTRATIVOS<sup>3</sup>:** atividades e procedimentos de controle incidentes sobre os processos de trabalho da organização com o objetivo de diminuir os riscos e alcançar os objetivos da entidade, presentes em todos os níveis e em todas as funções e executados por todo o corpo funcional da organização.

**COORDENADOR:** chefe da equipe de fiscalização.

**DIVISÃO:** setor responsável pela realização das auditorias operacionais no TCE-MS.

**ECONOMICIDADE:** refere-se à alternativa mais racional (binômio preço x qualidade) para a solução de um determinado problema. Quando relacionado às aquisições, refere-se à oportunidade de redução de custos na compra de bens ou serviços, mantendo-se um nível adequado de qualidade. (NAG 1106)

**EFETIVIDADE:** refere-se ao resultado real obtido pelos destinatários das políticas, dos programas e dos projetos públicos. É o impacto proporcionado pela ação governamental. (NAG 1107)

**EFICÁCIA:** diz respeito ao grau de realização de objetivos e de alcance das metas. (NAG 1108)

**EFICIÊNCIA:** racionalidade com que os recursos alocados a determinados programas governamentais são aplicados. Refere-se à extensão em que a unidade econômica maximiza seus benefícios com um mínimo de utilização de tempo e recursos. Preocupa-se com os meios, os métodos e os procedimentos planejados e organizados, a fim de assegurar a otimização da utilização dos recursos disponíveis. (NAG 1109)

**ESCOPO:** declaração clara do foco, da extensão e dos limites da auditoria em termos da conformidade do objeto com os critérios. (NBASP, nível 2,ISSAI 400, item 50)

---

<sup>2</sup> CHIAVENATO, Idalberto. **Administração nos novos tempos**. 2 ed. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

<sup>3</sup> Anexo Único da Resolução Atricon nº 5/2014, item 14b.

**ESCOPO AMPLO:** técnica que tem por objetivo conhecer a organização e o funcionamento das áreas que poderão ser fiscalizadas, identificar objetos e instrumentos de fiscalização.

**ESCOPO RESTRITO:** técnica que tem por finalidade o aprofundamento acerca da viabilidade da realização de determinada fiscalização, examinando se o objeto é auditável, sob o aspecto da oportunidade.

**FATO SIGNIFICATIVO:** acontecimento capaz de influenciar a tomada de decisão.

**IMPEDIMENTO<sup>4</sup>:** é a impossibilidade do servidor ou autoridade atuar em processo administrativo, caso exista uma das seguintes condições:

- I. esteja litigando judicial ou administrativamente com o interessado ou respectivo cônjuge ou companheiro;
- II. tenha interesse direto ou indireto na matéria;
- III. tenha participado ou venha a participar como perito, testemunha ou representante, ou se tais situações ocorrerem quanto ao cônjuge, companheiro ou parente e afins até o terceiro grau.

**INVENTÁRIO DE RISCOS:** papel de trabalho, elaborado na fase de planejamento, que relaciona as principais atividades que compõem as ações conexas com o objeto a ser fiscalizado, com vistas a identificar os riscos da atividade e os seus controles.

**MATERIALIDADE:** critério de avaliação de elementos quantitativos, representativos em determinado contexto, pertinentes ao objeto da auditoria governamental ou que se tenha deles provável influência nos resultados das auditorias. (NAG 1116)

**MATRIZ DE ACHADOS:** papel de trabalho, elaborado na fase de execução, que auxilia na organização das informações correspondentes aos achados de auditoria, guardando pertinência com que foi definido na Matriz de Planejamento.

**MATRIZ DE PLANEJAMENTO:** papel de trabalho, elaborado na fase de planejamento, que serve como guia e meio de controle da execução dos procedimentos planejados. Visa a documentar e sistematizar os trabalhos, detalhando o que for necessário ao entendimento dos pontos de controle e procedimentos que serão aplicados para o atingimento dos objetivos das fiscalizações.

---

<sup>4</sup> Lei Federal nº 9.784/1999.

**MATRIZ DE RESPONSABILIZAÇÃO:** papel de trabalho, elaborado na fase de execução, que relaciona os responsáveis e o seu grau de responsabilidade em cada um dos achados constantes da Matriz de Achados.

**PAINEL DE REFERÊNCIA<sup>5</sup>:** reunião de pessoas reconhecidas e experientes em determinada área para debater e opinar sobre a matéria exposta. Em Auditoria, os objetivos gerais do painel de referência são: contribuir para a garantia de qualidade (ISSAI 3000, p. 55), para a análise e interpretação de dados (ISSAI 3000, p. 101) e para fortalecer o processo de *accountability* de desempenho (TCU, 2010).

**PORTAL DO JURISDICIONADO E-CONTAS:** portal de integração das ferramentas eletrônicas disponíveis no âmbito do TCE-MS.

**PROJETO DE AUDITORIA:** roteiro detalhado de ação, realizado pela equipe de fiscalização e voltado para orientar e controlar a execução dos procedimentos da fiscalização. É a explicitação formal dos procedimentos de verificação a serem aplicados a determinados elementos, com a finalidade de obterem-se informações apropriadas (evidências suficientes e adequadas) que possibilitem a formação de opinião.

**RISCO DE AUDITORIA:** O risco de auditoria é o risco de que o relatório de auditoria possa ser inadequado. (NBASP, nível 2, ISSAI 100, item 41)

**RISCO DE CONTROLE:** é a possibilidade de erro acontecer, mas não ser detectado pelos controles existentes, em face das limitações desses controles, materializado pela ineficácia ou ineficiência do Controle Interno existente.

**RISCO DE DETECÇÃO:** é a possibilidade de o erro acontecer, mas não ser detectado pelo auditor.

**RISCO INERENTE:** é a possibilidade de o erro acontecer pela própria natureza da atividade.

**SISTEMA DE CONTROLE INTERNO<sup>6</sup>:** processo conduzido pela estrutura de governança e executado pela administração e por todo o corpo funcional da entidade, integrado ao processo de gestão em todas as áreas e em todos os níveis de órgãos da entidade, e estruturado para enfrentar riscos e fornecer razoável segurança de que, na consecução da missão, dos objetivos e das metas institucionais, os princípios constitucionais da Administração Pública serão obedecidos.

---

<sup>5</sup> Portaria-Segecex nº 15/2013 – TCU.

<sup>6</sup> Anexo Único da Resolução Atricon nº 5/2014, item 14a.

**SUBQUESTÕES:** questão que corresponde a uma divisão de outra questão mais abrangente ou que está dependente de outra.

**SUPERVISOR DE FISCALIZAÇÃO:** auditor experiente no direcionamento dos trabalhos, na motivação da equipe, no fornecimento das instruções adequadas, de forma que o processo de avaliação seja contínuo, que os problemas sejam detectados e analisados com antecedência e a comunicação seja imediata.

**SUSPEIÇÃO<sup>7</sup>:** característica da autoridade ou servidor que tenha amizade íntima ou inimizade notória com algum dos interessados no processo ou com os respectivos cônjuges, companheiros, parentes e afins até o terceiro grau.

**VISÃO GERAL DO OBJETO:** papel de trabalho elaborado na fase de planejamento, que objetiva o conhecimento e a compreensão do objeto a ser fiscalizado e do ambiente organizacional em que está inserido. Integrará o Projeto de Auditoria.

---

<sup>7</sup> Lei Federal nº 9.784/1999.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

**ATRICON:** Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil.

**INTOSAI:** *International Organization of Supreme Audit Institutions* (Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores).

**ISSAI:** *International Standards of Supreme Audit Institutions* (Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores).

**LC 160:** Lei Complementar nº 160, de 2 de janeiro de 2012, que dispõe sobre o Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul, e dá outras providências.

**NAG:** Normas de Auditoria Governamental.

**NAG-TCE-MS:** Normas de Auditoria Governamental do Tribunal de Contas do Mato Grosso do Sul.

**NAT:** Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União.

**NBASP:** Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público nível 1 e nível 2.

**QATC:** Programa de Qualidade e Agilidade dos Tribunais de Contas.

**NBC TA 200:** Normas Brasileiras de Contabilidade - Técnicas de Auditoria - Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com as Normas de Auditoria.

**NBC TA 240:** Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnicas de Auditoria – Responsabilidade do Auditor em Relação à Fraude.

**RI:** Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul

**TCE-MS:** Tribunal de Contas do Estado de Mato Grosso do Sul.

**TCU:** Tribunal de Contas da União.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	<b>16</b>
1.1. Disposições Gerais.....	16
1.2. As diferentes perspectivas da auditoria operacional .....	18
1.3. Comunicação com as partes interessadas .....	18
<b>2. LEVANTAMENTO DE INFORMAÇÕES</b> .....	<b>18</b>
2.1. Conceitos Preliminares.....	18
2.2. Auditoria para Levantamento de Escopo Amplo .....	19
2.3. Auditoria para Levantamento de Escopo Restrito.....	22
<b>3. PLANEJAMENTO DAS AUDITORIAS</b> .....	<b>23</b>
3.1. Planejamento dos trabalhos da Auditoria Operacional .....	23
3.2. Indicação de Pessoal .....	24
3.3. Apresentação da Equipe de Auditoria ao Jurisdicionado .....	28
3.4. Elaboração do Projeto de Auditoria .....	30
3.5. Cronograma e Orçamento.....	32
3.6. Visão Geral do Objeto .....	34
3.7. Avaliação de Controles Internos .....	38
3.8. Gestão do Risco.....	40
3.9. Análise SWOT combinada com o Diagrama de Verificação de Risco .....	43
3.10. Mapeamento de processos com Elaboração do Inventário de Riscos .....	45
3.11. Risco de Fraude.....	46
3.12. Identificação das Necessidades Adicionais de Pessoal .....	47
3.13. Objetivo e Escopo da Auditoria Operacional .....	50
3.14. Questões de Auditoria .....	51
3.15. Especificação dos Critérios de Auditoria .....	55
3.16. Metodologia .....	56
3.17. Elaboração da Matriz de Planejamento.....	58
3.18. Solicitação de Recursos Materiais e Financeiros.....	62
3.19. Comunicação da Execução da Auditoria Operacional ao Jurisdicionado .....	62

<b>4. EXECUÇÃO DAS AUDITORIAS</b> .....	<b>66</b>
4.1. Disposições Gerais.....	66
4.2. Reunião de Apresentação .....	66
4.3. Solicitação de Documentos e Informações.....	67
4.4. Obtenção de Evidências .....	67
4.5. Achados de Auditoria .....	68
4.6. Procedimentos .....	69
4.7. Testes de Auditoria .....	72
4.8. Matriz de Achados .....	72
4.9. Identificação da Cadeia de Responsabilidade .....	73
4.10. Matriz de Responsabilização .....	74
4.11. Consolidação da Matriz de Achados .....	76
4.12. Papéis de Trabalho .....	76
4.13. Conteúdo dos Papéis de Trabalho .....	77
4.14. Cuidados na Preparação .....	78
4.15. Os papéis de trabalhos podem ser classificados como: .....	78
4.16. Destinação dos Papéis de Trabalho .....	79
4.17. Reunião de Encerramento .....	80
<b>5. RELATÓRIO DAS AUDITORIAS</b> .....	<b>83</b>
5.1. Disposições gerais .....	83
5.2. Estrutura e Conteúdo do Relatório de Auditoria .....	84
5.3. Capa .....	87
5.4. Folha de Rosto.....	87
5.5. Resumo .....	87
5.6. Sumário .....	87
5.7. Introdução.....	87
5.8. Achados de Auditoria .....	88
5.9. Análise dos comentários do gestor .....	89
5.10. Conclusão .....	89

5.11.	Proposta de Encaminhamento.....	90
5.12.	Apêndices e Anexos .....	91
5.13.	Documentos Obrigatórios.....	91
5.14.	Disposições finais.....	92
6.	SUPERVISÃO, REVISÃO E QUALIDADE DOS TRABALHOS.....	95
6.1.	Disposições Gerais.....	95
7.	DIVULGAÇÃO .....	96
7.1.	Disposições Gerais.....	96
8.	MONITORAMENTO.....	97
8.1.	Disposições Gerais.....	97

## LISTA DE FIGURAS

<b>FIGURA 1 – Fluxo de Trabalho: Realização de Auditoria. ....</b>	<b>17</b>
<b>FIGURA 2 – Fluxo de Trabalho: Planejamento das Auditorias. ....</b>	<b>25</b>
<b>FIGURA 3 – Fluxo de Trabalho: Indicação de Pessoal. ....</b>	<b>27</b>
<b>FIGURA 4 – Fluxo de Trabalho: Apresentação da Equipe de Auditoria ao Jurisdicionado. ...</b>	<b>29</b>
<b>FIGURA 5 – Fluxo de trabalho: Elaboração do Projeto de Auditoria.....</b>	<b>31</b>
<b>FIGURA 6 – Fluxo de Trabalho: Preparação do Cronograma e Orçamento.....</b>	<b>33</b>
<b>FIGURA 7 – Fluxo de Trabalho: Construção da Visão Geral do Objeto. ....</b>	<b>37</b>
<b>FIGURA 8 – Matriz de Riscos.....</b>	<b>41</b>
<b>FIGURA 9 – Fluxo de Trabalho: Identificação das Necessidades Adicionais de Pessoal.....</b>	<b>49</b>
<b>FIGURA 10 – Classificação das Questões de Auditoria .....</b>	<b>52</b>
<b>FIGURA 11 – Roteiro para Formulação das Questões de Auditoria. ....</b>	<b>54</b>
<b>FIGURA 12 – Fluxo de Trabalho: Elaboração da Matriz de Planejamento. ....</b>	<b>61</b>
<b>FIGURA 13 – Fluxo de Trabalho: Solicitação de Recursos Materiais e Financeiros. ....</b>	<b>63</b>
<b>FIGURA 14 – Fluxo de Trabalho: Comunicação da Execução da Auditoria.....</b>	<b>65</b>
<b>FIGURA 15 – Roteiro para a formulação dos Achados de Auditoria. ....</b>	<b>69</b>
<b>FIGURA 16 – Fluxo de Trabalho: Execução da Auditoria.....</b>	<b>82</b>
<b>FIGURA 17 – Modelo de Sumário do Relatório.....</b>	<b>86</b>
<b>FIGURA 18 – Fluxo de Trabalho: Elaboração de Relatório Preliminar .....</b>	<b>93</b>
<b>FIGURA 19 – Fluxo de Trabalho: Elaboração de Relatório Final.....</b>	<b>94</b>

## **ANEXOS**

<b>ANEXO I COMUNICAÇÃO DE AUDITORIA .....</b>	<b>98</b>
<b>ANEXO II TERMO DE IMPEDIMENTO/SUSPEIÇÃO.....</b>	<b>99</b>
<b>ANEXO III SOLICITAÇÃO DE PESSOAL.....</b>	<b>100</b>
<b>ANEXO IV PORTARIA DE DESIGNAÇÃO DE EQUIPE .....</b>	<b>101</b>
<b>ANEXO V SOLICITAÇÃO DE VEÍCULOS .....</b>	<b>102</b>
<b>ANEXO VI SOLICITAÇÃO DE ABERTURA DE PROCESSO .....</b>	<b>103</b>
<b>ANEXO VII OFÍCIO DE COMUNICAÇÃO DE FISCALIZAÇÃO .....</b>	<b>104</b>
<b>ANEXO VIII OFÍCIO DE APRESENTAÇÃO .....</b>	<b>105</b>
<b>ANEXO IX SOLICITAÇÃO DE DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES .....</b>	<b>106</b>
<b>ANEXO X CRONOGRAMA DA AUDITORIA.....</b>	<b>107</b>
<b>ANEXO XI ORÇAMENTO.....</b>	<b>108</b>
<b>ANEXO XII PROJETO DE AUDITORIA .....</b>	<b>109</b>
<b>ANEXO XIII MATRIZ SWOT (FOFA).....</b>	<b>110</b>
<b>ANEXO XIV DIAGRAMA DE VERIFICAÇÃO DE RISCOS .....</b>	<b>111</b>
<b>ANEXO XV INVENTÁRIO DE RISCOS .....</b>	<b>112</b>
<b>ANEXO XVI MATRIZ DE PLANEJAMENTO .....</b>	<b>113</b>
<b>ANEXO XVII FORMULÁRIO DE ENTREVISTA.....</b>	<b>114</b>
<b>ANEXO XVIII MATRIZ DE ACHADOS .....</b>	<b>115</b>
<b>ANEXO XIX MATRIZ DE RESPONSABILIZAÇÃO .....</b>	<b>116</b>
<b>ANEXO XX MODELO PRONTO DE MATRIZ DE RESPONSABILIZAÇÃO .....</b>	<b>117</b>
<b>ANEXO XXI MODELO DE RELATÓRIO .....</b>	<b>119</b>

## 1. INTRODUÇÃO

### 1.1. Disposições Gerais

1.1.1. Auditoria operacional é o exame independente, objetivo e confiável que analisa se empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade e se há espaço para aperfeiçoamento<sup>8</sup>.

1.1.2. A Auditoria inicia-se<sup>9</sup>:

- I. a partir da programação anual prevista no Plano de Fiscalização;
- II. por determinação do Tribunal Pleno, em qualquer caso; ou
- III. por decisão do Conselheiro Relator.

1.1.3. A realização de Auditorias pressupõe a existência de dados, informações ou documentos, pertinentes ao objeto a ser fiscalizado.

1.1.4. Havendo informações suficientes, é possível instaurar os procedimentos para a realização da Auditoria Operacional.

1.1.5. Nesse caso, deve-se partir para a fase de planejamento, descrita no item [3. Do Planejamento das Auditorias](#).

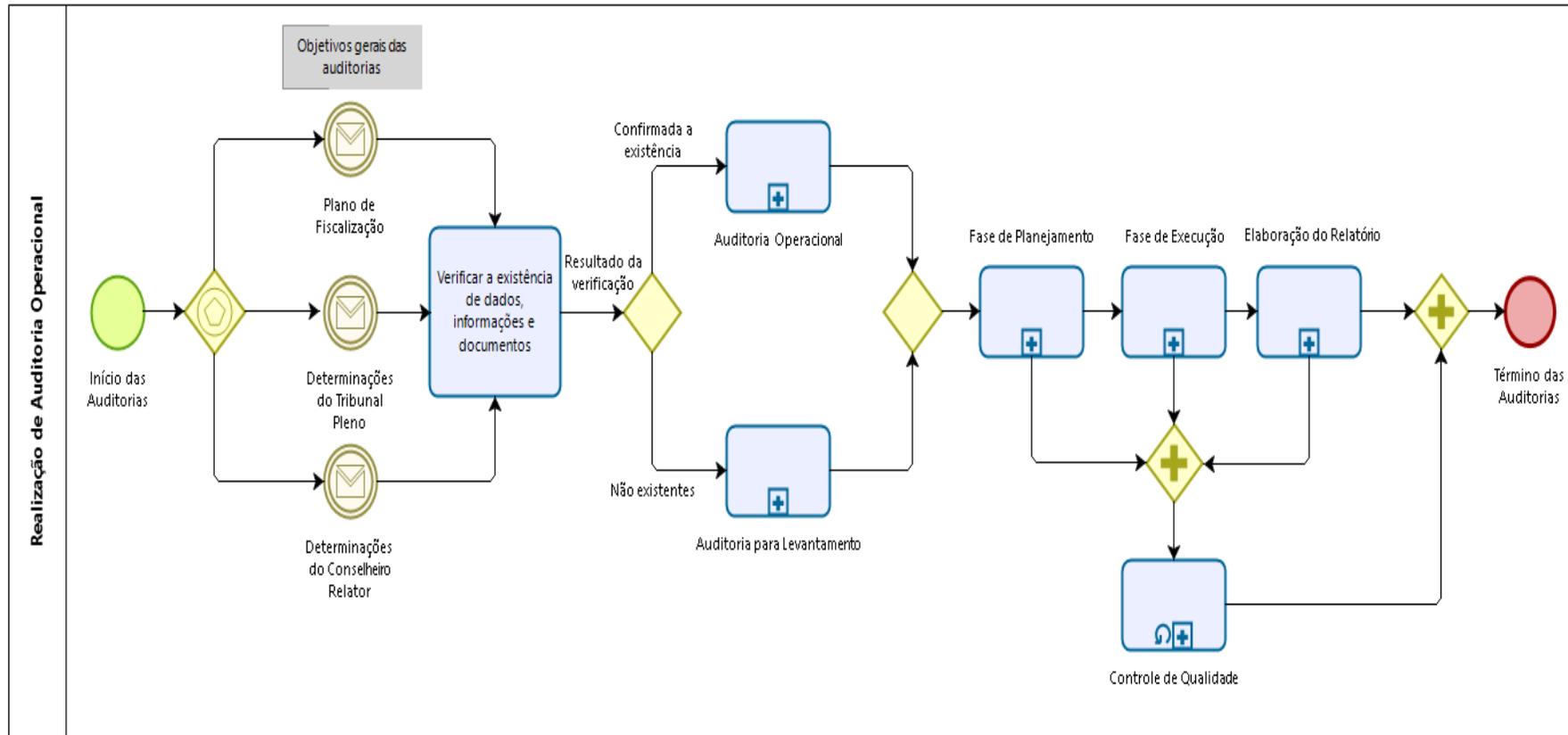
1.1.6. Não havendo informações suficientes que permitam a realização da Auditoria Operacional, poderá ser realizada Auditoria para Levantamento, com a finalidade de obter informações. (art. 27, LC 160 e RI-TCE-MS)

1.1.7. A [FIGURA 1](#) descreve o fluxo de atividades de processos de trabalho das auditorias.

---

<sup>8</sup> Normas brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP): nível dois - princípios fundamentais de auditoria do setor público

<sup>9</sup> RI-TCE-MS.



**FIGURA 1 – Fluxo de Trabalho: Realização de Auditoria.**

## **1.2. As diferentes perspectivas da auditoria operacional**

1.2.1. A auditoria operacional pode ser parte de uma auditoria combinada.

1.2.2. Quando for parte de uma auditoria combinada pode estar relacionada:

I. à Auditoria de Demonstrações Financeiras; ou

II. à Auditoria de Conformidade.

1.2.3. Havendo combinação de auditorias, a equipe de fiscalização deve observar todas as normas relevantes e considerar que, quando houver prioridades diferentes, o objetivo primário da auditoria orientará quais normas aplicar.

## **1.3. Comunicação com as partes interessadas**

1.3.1. A equipe deve manter uma comunicação eficaz e adequada com as entidades auditadas e as partes interessadas relevantes durante todo o processo de auditoria e definir o conteúdo, o processo e os destinatários da comunicação para cada auditoria. (NBASP, nível 2, item 29)

1.3.2. A comunicação com as partes interessadas é importante para que sejam conhecidos os pontos de vista e, dessa forma, sejam emitidos relatórios equilibrados de auditoria operacional.

1.3.3. Além disso, a equipe de fiscalização deve manter um diálogo eficaz, com envolvimento da entidade auditada durante todo o processo de auditoria, o que possibilitará a obtenção de melhorias reais na governança e pode aumentar o impacto da auditoria.

1.3.4. Entretanto, a equipe deve ter o cuidado de garantir que a comunicação com as partes interessadas não comprometa a independência e a imparcialidade. (ISSAI 3000/59)

## **2. LEVANTAMENTO DE INFORMAÇÕES**

### **2.1. Conceitos Preliminares**

2.1.1. O levantamento de informações será realizado por meio da Auditoria para Levantamento, utilizada para auxiliar na tomada de decisão institucional do TCE-MS, a fim de facilitar a passagem do planejamento estratégico ao plano operacional, identificando-se os possíveis objetos de fiscalização que permitam encontrar as áreas com alta materialidade, vulnerabilidade e risco, além de representarem possibilidade de melhoria da Administração Pública.

2.1.2. A Auditoria para Levantamento será utilizada, também, quando não existirem informações suficientes que permitam o alcance dos objetivos definidos pelo TCE-MS para um trabalho específico.

2.1.3. O objetivo da realização da Auditoria para Levantamento é obter informações sobre:

I. a identificação de objetos e avaliação da viabilidade da realização de fiscalizações posteriores, identificando o instrumento apropriado ao caso;

II. a organização e o funcionamento de órgãos e entidades da administração direta e indireta, estadual e municipal, no âmbito da competência do TCE-MS;

III. os sistemas, programas, projetos e atividades governamentais nos aspectos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais.

2.1.4. A Auditoria para Levantamento pode servir tanto como instrumento para selecionar temas para fiscalizações futuras quanto para decidir se é viável realizar Auditorias específicas.

2.1.5. Dependendo do objetivo e do conhecimento acumulado sobre a área em exame, a Auditoria para Levantamento poderá ter escopo amplo ou restrito.

## **2.2. Auditoria para Levantamento de Escopo Amplo**

2.2.1. A Auditoria para Levantamento de escopo amplo tem por objetivo conhecer a organização e o funcionamento das áreas que poderão ser fiscalizadas, identificar objetos e instrumentos de fiscalização e avaliar a viabilidade da realização de fiscalizações, identificando carências de atuação do TCE-MS.

2.2.2. Além disso, explora as possibilidades das fiscalizações a partir de uma análise dos aspectos gerais aos específicos, em perspectiva plurianual, identificando-se as oportunidades de Auditorias de Conformidade ou Operacional.

2.2.3. A seleção das áreas será baseada na identificação e análise de riscos e indicadores dos problemas existentes ou potenciais.

2.2.4. Na Auditoria para Levantamento com escopo amplo são obtidas as informações sobre os planos setoriais, programas e organizações, a previsão orçamentária e execução financeira, dos sistemas de informação, da estrutura de monitoramento e avaliação, das

metas, plano de programas e organizações, dos trabalhos de pesquisa e controle sobre possíveis objetos de fiscalização.

2.2.5. Na definição do escopo da Auditoria para Levantamento de escopo amplo, deve ser considerado o tempo disponível para a realização do trabalho, o número de membros da equipe e o grau de complexidade dos processos envolvidos e deve abranger:

- I. os principais objetivos, as relações externas e as definições estratégicas que compõem o nível estratégico do jurisdicionado;
- II. o detalhamento dos processos de trabalho relevantes para o escopo definido;
- III. a definição dos processos de trabalho mais abrangentes da organização, ou seja, aqueles que representam os principais objetivos do jurisdicionado.

2.2.6. O trabalho de Auditoria para Levantamento de escopo amplo consiste na construção da visão geral do jurisdicionado e no detalhamento dos seus principais processos de trabalho, e contemplará no que couber:

- I. **o panorama geral do jurisdicionado e seus direcionadores estratégicos** - missão, visão, negócio, valores, objetivos institucionais, principais resultados a serem alcançados, indicadores institucionais porventura existentes, que indiquem os benefícios das ações do jurisdicionado ou a extensão de sua atuação em termos do orçamento do respectivo ente;
- II. **organograma geral do jurisdicionado;**
- III. **normativos básicos aplicáveis** - previsão constitucional, lei de criação, regimento interno, estatuto, planejamento estratégico;
- IV. **contexto orçamentário** - com indicação do nome e do código das unidades gestoras executoras, dos programas previstos e executados, e detalhamento dos programas finalísticos em ações (projetos, atividades, operações especiais);
- V. **nome e objetivo dos principais processos de trabalho** - de forma a explicitar o que o jurisdicionado faz, no tocante aquele escopo;

**VI. descrição dos ambientes externo e interno** - identificação dos principais fornecedores, insumos, produtos, clientes, parceiros do jurisdicionado e, se for o caso, dos órgãos que têm poder de regulação sobre a unidade. Além disso, a equipe deve levantar informações acerca das perspectivas sobre mudanças no ambiente em que o jurisdicionado opera, sobre as principais incertezas, forças e fraquezas, oportunidades e ameaças, aplicando para isso, a técnica Análise SWOT, conforme [Anexo XIII](#).

2.2.7. Para iniciar a construção da visão geral e o detalhamento dos processos, a equipe de fiscalização poderá realizar entrevistas com os servidores, funcionários, dirigentes ou gestores responsáveis pelos setores abrangidos pelo escopo da Auditoria para Levantamento, além de quaisquer outros procedimentos pertinentes ao caso.

2.2.8. A equipe poderá utilizar, também, o Painel de Referência que consiste em uma reunião com pessoas reconhecidas e experientes em determinada área para debater e opinar sobre a matéria exposta.

2.2.9. Com base nas informações e conhecimentos adquiridos sobre o processo e sobre o jurisdicionado, a equipe apontará os riscos associados ao processo. Para tanto, identificará os eventos que possam impedir ou dificultar o alcance dos objetivos do processo bem como estimar qualitativamente suas consequências e probabilidades.

2.2.10. Uma vez que todos os processos abrangidos pelo escopo do trabalho tenham sido detalhados, a equipe identificará, considerando, principalmente, os riscos apontados para os processos, possíveis ações de controle a serem realizadas futuramente pelo Tribunal, com vistas a mitigar ou eliminar os riscos detectados.

2.2.11. As informações obtidas nas Auditorias para Levantamento de escopo amplo servirão de subsídio para a elaboração dos planos de Controle Externo e de Diretrizes, auxiliando na tomada de decisão estratégica do TCE-MS, que avaliará a viabilidade e necessidade de futuras fiscalizações, a partir dos critérios de risco, relevância, materialidade e oportunidade.

2.2.12. A Auditoria para Levantamento não tem por finalidade constatar impropriedades ou irregularidades. Entretanto, se durante a realização dos trabalhos, tais constatações ocorrerem, o fato deve ser comunicado ao Supervisor de Fiscalização e ao Chefe da Divisão, que avaliarão a conveniência e a oportunidade de aprofundar os exames acerca das impropriedades ou irregularidades apuradas, ou proporão a realização de outra ação de controle, com vistas a concluir a análise dos fatos identificados.

2.2.13. Os riscos identificados e sugestões de futuras ações de controle serão mantidos em documento anexo sigiloso.

2.2.14. As fases de Planejamento, Execução e Relatório da Auditoria para Levantamento de escopo amplo utilizarão os procedimentos descritos neste Manual, no que for cabível.

### **2.3. Auditoria para Levantamento de Escopo Restrito**

2.3.1. A Auditoria para Levantamento com escopo restrito tem por finalidade o aprofundamento da viabilidade para a realização de determinada fiscalização, examinando se o objeto é auditável, sob o aspecto da oportunidade.

2.3.2. É utilizada, também, quando as informações levantadas não são suficientes para decidir sobre a realização de fiscalização específica ou para restringir o escopo do objeto, para os quais são necessárias informações mais detalhadas.

2.3.3. O estudo de viabilidade traz informações sobre os principais processos e produtos, com o objetivo de esclarecer a forma da execução das ações, examinando:

- I. a qualidade dos indicadores de desempenho já identificados, destacando-se as oportunidades de melhoria;
- II. a disponibilidade de dados e sistemas de informações, abordando sua confiabilidade e abrangência;
- III. os relatórios gerenciais existentes e as avaliações anteriores;
- IV. as limitações à execução da auditoria;
- V. a necessidade de empregar habilidades especializadas;
- VI. os possíveis prejuízos aos objetivos do controle externo, se a auditoria não for realizada.

2.3.4. O trabalho de Auditoria para Levantamento de escopo restrito consiste na construção da visão geral do objeto e no detalhamento dos seus principais processos de trabalho da entidade na qual estiver inserido.

2.3.5. A conclusão da Auditoria para Levantamento com escopo restrito evidenciará, de forma valorativa, substantiva e convincente, a conveniência e a oportunidade da realização da fiscalização, inclusive abrangendo as razões que recomendam a seleção do objeto da

Auditoria, o potencial do tema para contribuir com a sociedade civil e o Poder Legislativo, na medida em que os resultados possam agregar valor ao controle externo e à imagem do TCE-MS.

2.3.6. Após a confirmação da oportunidade, relevância, materialidade e risco do objeto, a próxima etapa do ciclo de auditoria é a deliberação para realização de fiscalização específica.

2.3.7. As fases de Planejamento, Execução e Relatório da Auditoria para Levantamento com escopo restrito utilizarão os procedimentos descritos nesse Manual, no que for cabível.

### **3. PLANEJAMENTO DAS AUDITORIAS**

#### **3.1. Planejamento dos trabalhos da Auditoria Operacional**

3.1.1. O planejamento dos trabalhos de Auditoria Operacional obedecerá a esse Manual e às NAG-TCE-MS.

3.1.2. O produto principal da fase de planejamento é o Projeto de Auditoria, nos termos do item [3.4. Projeto de Auditoria](#).

3.1.3. São atividades que devem ser realizadas durante a fase de planejamento, no que couber:

- I. realização da indicação do pessoal e solicitação de abertura de processo ([Anexo VI](#));
- II. apresentação da equipe de auditoria ao jurisdicionado;
- III. elaboração do Projeto de Auditoria;
- IV. preparação do orçamento e cronograma para a fiscalização; (NAG 4310.5)
- V. elaboração da Visão Geral do Objeto, com as informações sobre o objeto, o ente fiscalizado, sua organização, realizando análise preliminar acerca dos riscos e problemas detectados;
- VI. identificação das necessidades adicionais de pessoal; (NAG 4310.6)
- VII. elaboração e validação da Matriz de Planejamento;
- VIII. solicitação de recursos materiais e financeiros;

**IX.** comunicação da execução da Auditoria Operacional ao jurisdicionado.

3.1.4. A [FIGURA 2](#) apresenta o fluxo de processo do Planejamento das Auditorias.

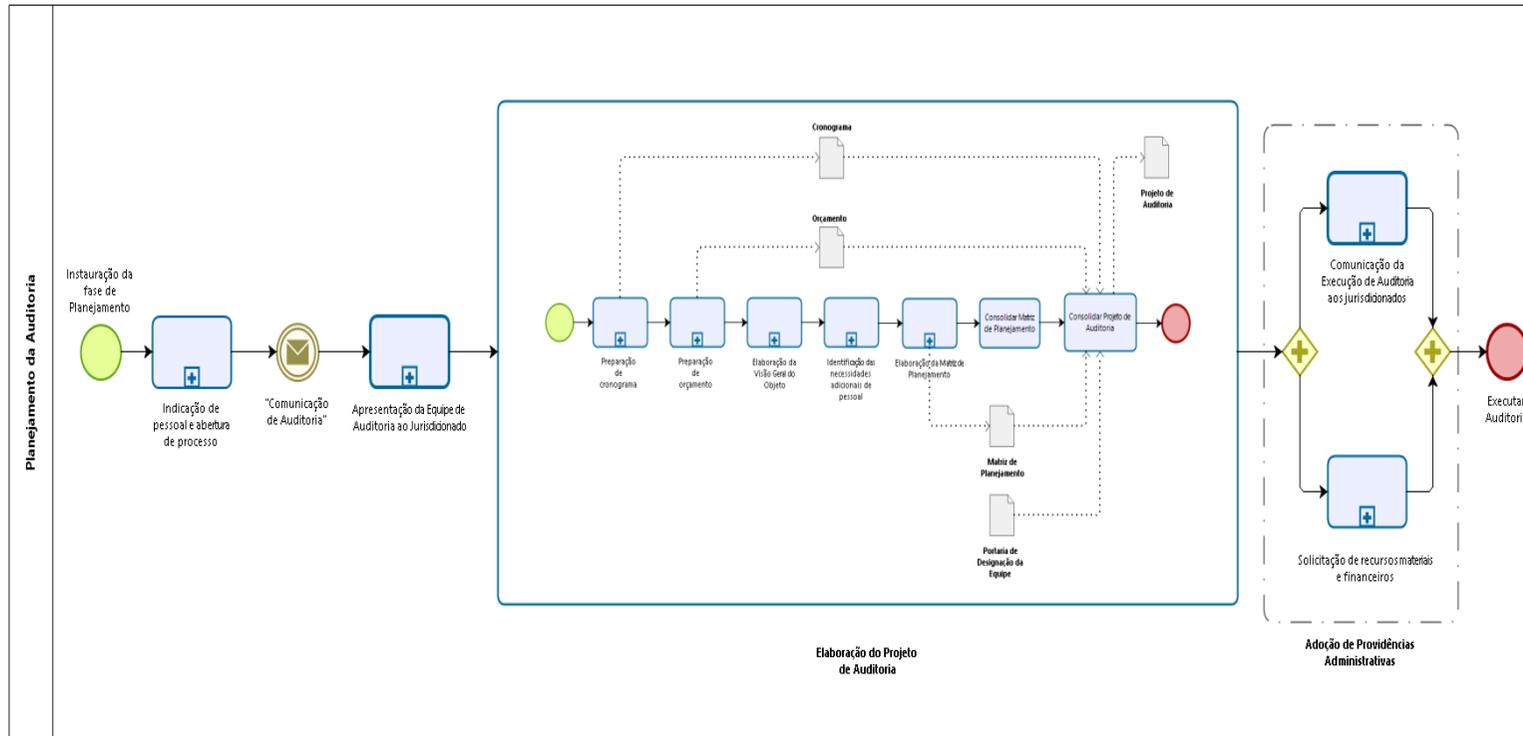
**3.2. Indicação de Pessoal**

3.2.1. O Chefe da Divisão, por meio da Comunicação de Auditoria ([Anexo I](#)), comunicará a realização da Auditoria aos auditores indicados.

3.2.2. No momento em que tomar conhecimento da indicação, o auditor que se enquadrar nos casos de suspeição, impedimento legal ou técnico, deverá declarar a condição por meio do Termo de Impedimento/ Suspeição ([Anexo II](#)), no prazo de até 2 dias úteis, contados da comunicação da Auditoria, sob pena de incorrer em sanções éticas e administrativas.

3.2.3. Aos casos de suspeição, impedimento legal ou técnico aplicam-se as Normas de Auditoria Governamental do TCE-MS e, subsidiariamente, o Código de Ética do TCE-MS.

3.2.4. Cabe ao Supervisor de Fiscalização verificar os possíveis casos de impedimento e suspeição e informar ao Chefe para providências.



**FIGURA 2 – Fluxo de Trabalho: Planejamento das Auditorias.**

3.2.5. Após a verificação da existência ou não de Termo de Impedimento/Suspeição e das possíveis substituições, será enviada pelo Chefe da Divisão ao Conselheiro-Relator, a indicação dos auditores que formarão a equipe de fiscalização.

3.2.6. A equipe de fiscalização será designada por meio de portaria. Poderá, conforme o caso, ocorrer a designação para cada fase do processo – Planejamento, Execução e Relatório.

3.2.7. A [FIGURA 3](#) apresenta o fluxo de processo da Indicação de Pessoal.

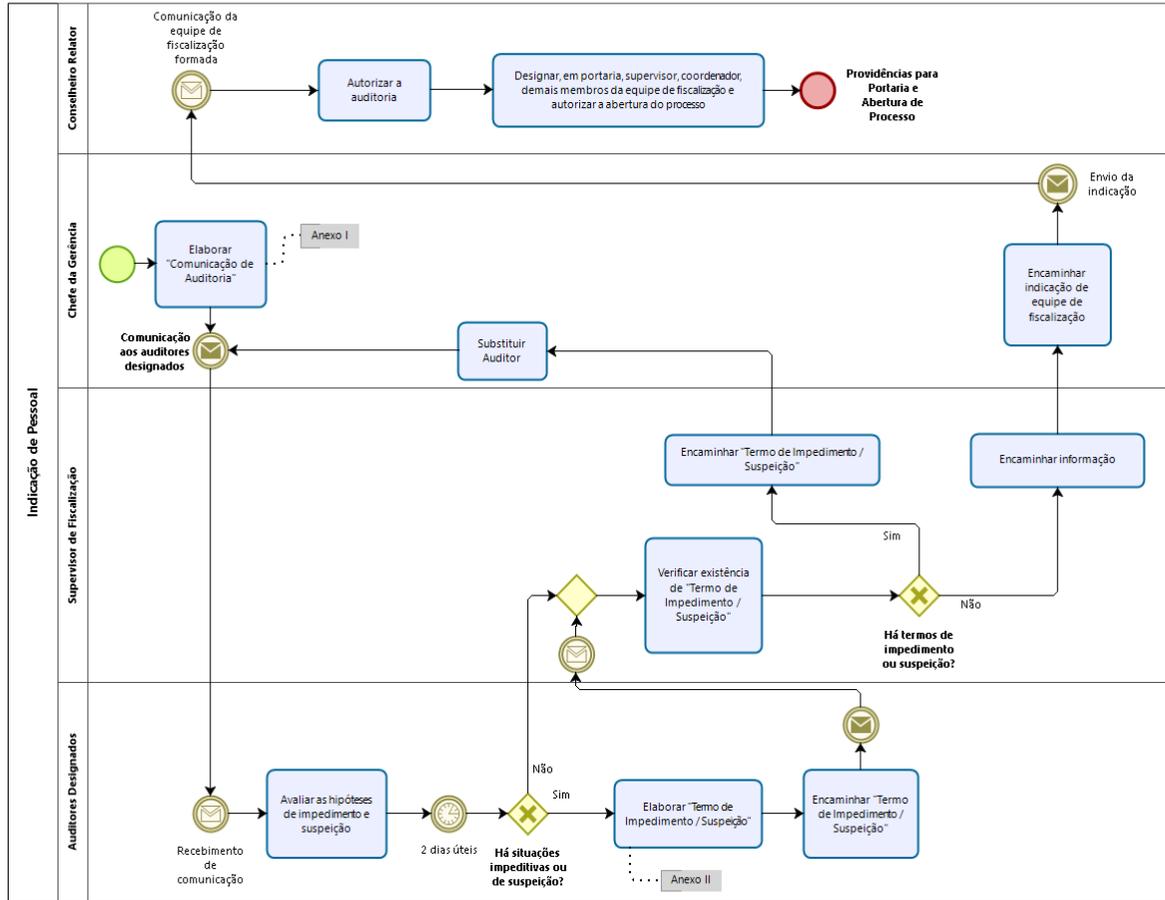


FIGURA 3 – Fluxo de Trabalho: Indicação de Pessoal.

### **3.3. Apresentação da Equipe de Auditoria ao Jurisdicionado**

3.3.1. Na fase de planejamento é necessária a realização de uma reunião da equipe de auditoria com o gestor do órgão/entidade a ser auditada e sua equipe.

3.3.2. O objetivo desta reunião consiste em:

I. apresentações das equipes de auditoria e da equipe responsável pelo objeto a ser auditado;

II. esclarecer sobre a modalidade de auditoria e sua finalidade;

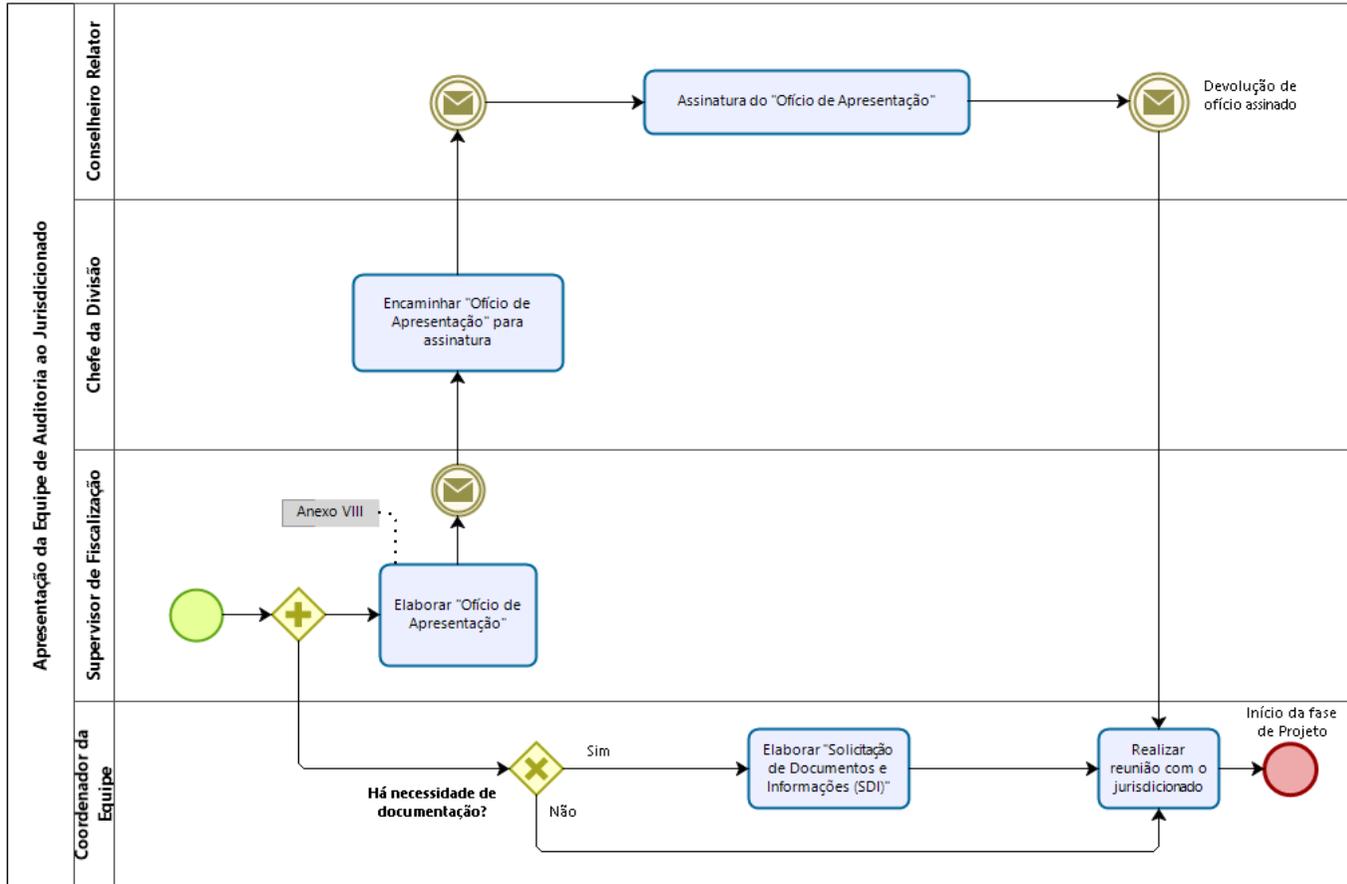
III. explicar as principais dimensões de análise (economicidade, eficiência, eficácia e efetividade);

IV. informar as etapas e os prazos previstos para a realização do trabalho;

V. destacar a importância da colaboração do gestor;

VI. informar ao gestor sobre sua participação em todas as fases da Auditoria.

3.3.3. A [FIGURA 4](#) apresenta o fluxo de processo da Apresentação da Equipe de Auditoria ao Jurisdicionado.



**FIGURA 4 – Fluxo de Trabalho: Apresentação da Equipe de Auditoria ao Jurisdicionado.**

### 3.4. Elaboração do Projeto de Auditoria

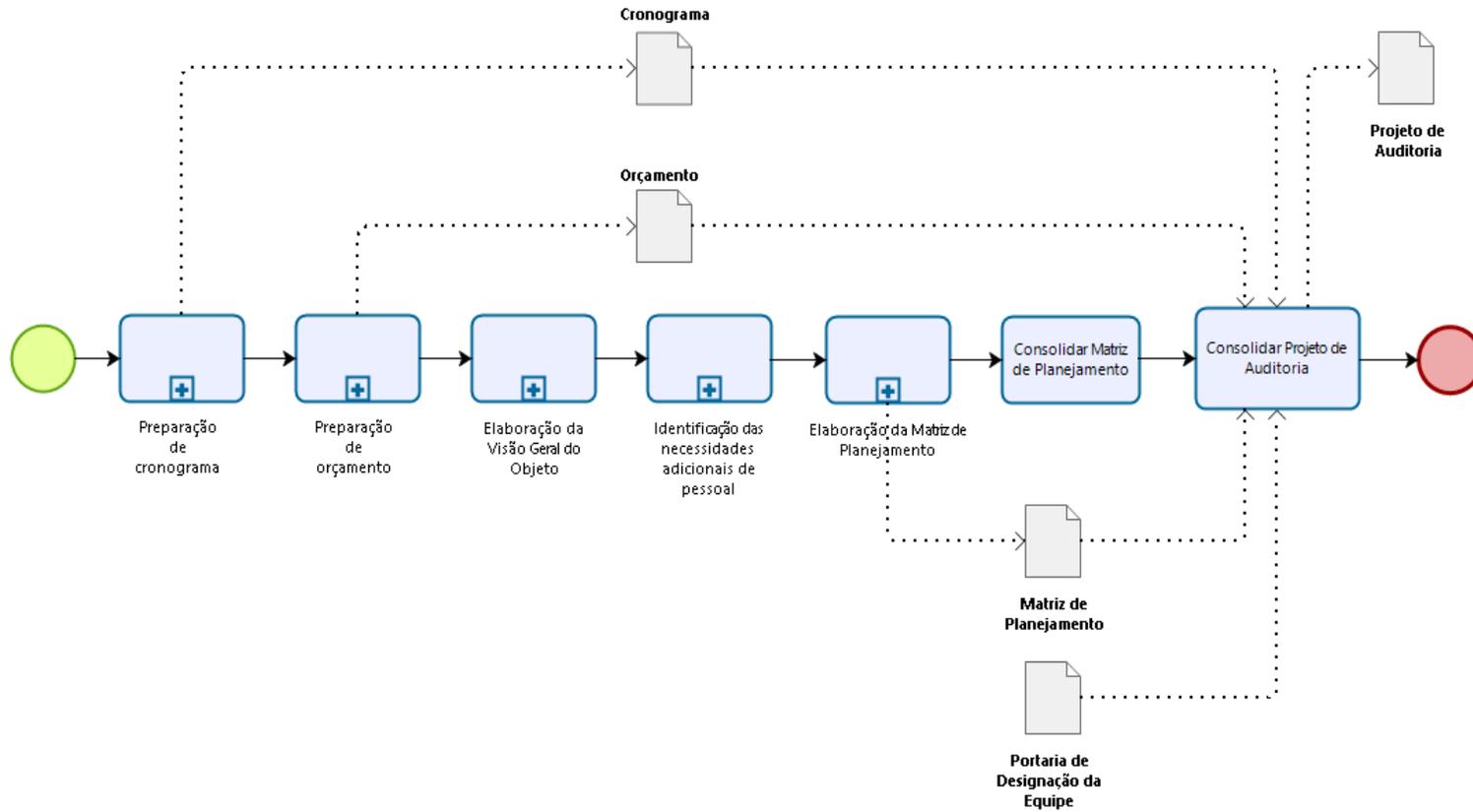
3.4.1. O Projeto de Auditoria é a autorização e explicitação formal dos procedimentos de verificação a serem aplicados a determinados elementos, com a finalidade de obter informações apropriadas (evidências suficientes e adequadas) que possibilitem a formação de opinião. É um roteiro detalhado de ação, voltado para orientar e controlar as etapas de planejamento e a execução dos procedimentos de fiscalização ([Anexo XII](#)).

3.4.2. O Coordenador, junto com a equipe, elaborará o Projeto de Auditoria que contemplará:

- I. resumo de todo o trabalho que se pretende realizar;
- II. equipe de fiscalização;
- III. Visão Geral do Objeto;
- IV. descrição do objetivo e escopo;
- V. resultados esperados;
- VI. anexos: Portaria de Designação, Cronograma, Orçamento e Matriz de Planejamento.

3.4.3. Após a finalização, o Projeto de Auditoria será aprovado pelo Supervisor de Fiscalização e pelo Chefe da Divisão; oportunidade na qual ambos assinarão todos os documentos gerados na fase de planejamento, inclusive a Matriz de Planejamento.

3.4.4. A [FIGURA 5](#) apresenta o fluxo de processo da Elaboração do Projeto de Auditoria.



**FIGURA 5** – Fluxo de trabalho: Elaboração do Projeto de Auditoria.

### 3.5. Cronograma e Orçamento

3.5.1. A equipe de fiscalização elaborará o cronograma que servirá para o gerenciamento de todas as fases da Auditoria, inclusive para subsidiar a elaboração da Matriz de Planejamento ([Anexo XVI](#)).

3.5.2. Caso a nomeação da equipe seja apenas para o planejamento, o cronograma deverá abranger especificamente essa fase e as estimativas para as fases seguintes.

3.5.3. O cronograma deverá conter: as atividades que serão realizadas; as datas de início e término necessário à execução; os responsáveis pela elaboração; e o produto a ser entregue ao final de cada tarefa, conforme [Anexo X](#).

3.5.4. O Chefe da Divisão assegurará que a equipe de fiscalização terá o prazo estabelecido no cronograma para realizar os trabalhos referentes a todas as fases.

3.5.5. O Supervisor de Fiscalização elaborará o orçamento com a estimativa de custos, [Anexo XI](#), separados por fase de Auditoria.

3.5.6. O cronograma e o orçamento poderão ser revisados no decorrer dos trabalhos.

3.5.7. A [FIGURA 6](#) apresenta o fluxo dos processos de Cronograma e Orçamento.

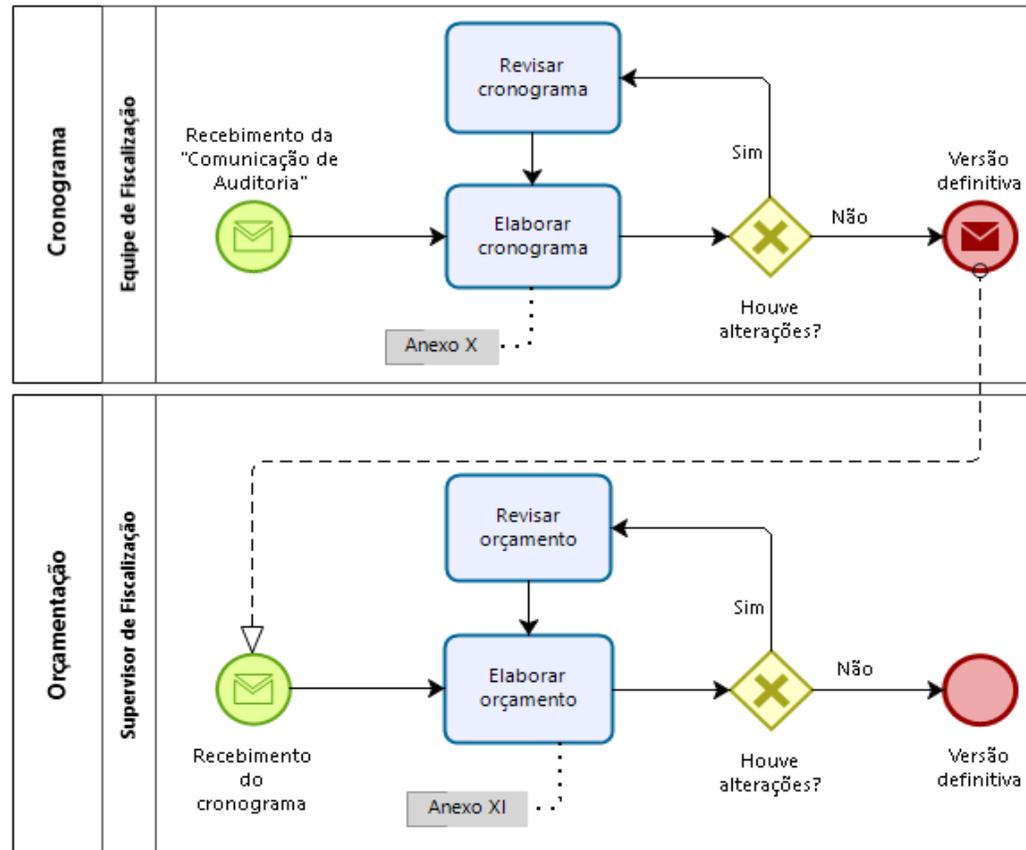


FIGURA 6 – Fluxo de Trabalho: Preparação do Cronograma e Orçamento.

### **3.6. Visão Geral do Objeto**

3.6.1. A Visão Geral do Objeto é um item do Projeto de Auditoria e consiste no levantamento de um conjunto relevante de informações que permite conhecer e compreender o objeto a ser fiscalizado e o ambiente organizacional no qual está inserido.

3.6.2. A equipe de fiscalização elaborará a Visão Geral do Objeto, podendo fazer uso, dentre outras, das seguintes fontes de informação:

- I.** órgãos de controle interno;
- II.** sistemas informatizados;
- III.** cadastros existentes no Tribunal;
- IV.** legislação, planos e programas;
- V.** documentos descritivos, fluxogramas ou diagramas do jurisdicionado;
- VI.** prestação de contas dos últimos exercícios;
- VII.** fiscalizações anteriores, incluindo os respectivos papéis de trabalho;
- VIII.** outros processos relacionados ao jurisdicionado ou ao objeto da fiscalização;
- IX.** servidores do TCE-MS que tenham participado de trabalhos recentes no jurisdicionado ou em objetos de fiscalização afins;
- X.** notícias veiculadas na mídia;
- XI.** trabalhos acadêmicos publicados;
- XII.** outros órgãos integrantes da rede de controle;
- XIII.** possíveis ações judiciais concernentes ao jurisdicionado e ao órgão fiscalizado;

**XIV.** auditorias para levantamento anteriores sobre o objeto da fiscalização;

**XV.** implementação de controle das determinações e recomendações anteriores e Termo de Ajustamento de Gestão;

**XVI.** outras informações relevantes: informações pertinentes extraídas de outras fontes, ou por Solicitação de Documentos e Informações (SDI), que contribuam para a compreensão do objeto fiscalizado, tais como: legislação aplicável, demonstrativos fiscais, atas de reunião, objetivos institucionais do órgão ou entidade fiscalizado, setores responsáveis, competências e atribuições;

**XVII.** especialista(s) do tema auditado.

3.6.3. A equipe poderá utilizar as seguintes ferramentas para elaboração da Visão Geral do Objeto:

**I.** Identificação do Jurisdicionado: Portal do Jurisdicionado e-Contas – Cadastro do Jurisdicionado e-CJUR;

**II.** Relação dos responsáveis: Portal do Jurisdicionado e-Contas – Cadastro do Jurisdicionado e-CJUR;

**III.** Normas, Planos e Programas: Portal do Jurisdicionado e-Contas – Balancetes Contábeis (SICOM), para acesso aos textos das leis, Relatórios de gastos com saúde e educação, comparativo da receita por fonte de recursos;

**IV.** Orçamento Atual e dos Anos Anteriores da entidade: Portal do Jurisdicionado e-Contas – Balancetes Contábeis (SICOM);

**V.** Resultados de Fiscalizações Anteriores: Sistema e-TCE, pesquisa por tipo de ato;

**VI.** Recomendações e demais decisões do TCE-MS: Sistema e-TCE, pesquisa por tipo de decisão.

3.6.4. A falta ou a desatualização de informações do jurisdicionado será considerada uma limitação à auditoria, devendo constar do relatório.

3.6.5. A equipe relacionará os processos que, de alguma forma, sejam impactados pelo objeto da Auditoria e incluirá a lista no item Processos Conexos do Relatório.

3.6.6. Durante a construção da Visão Geral do Objeto, a equipe buscará conhecimentos acerca dos principais processos de trabalho – macroprocessos – relacionados com o objeto a ser fiscalizado e deverá detalhá-los de modo a permitir uma visão ampla do seu funcionamento.

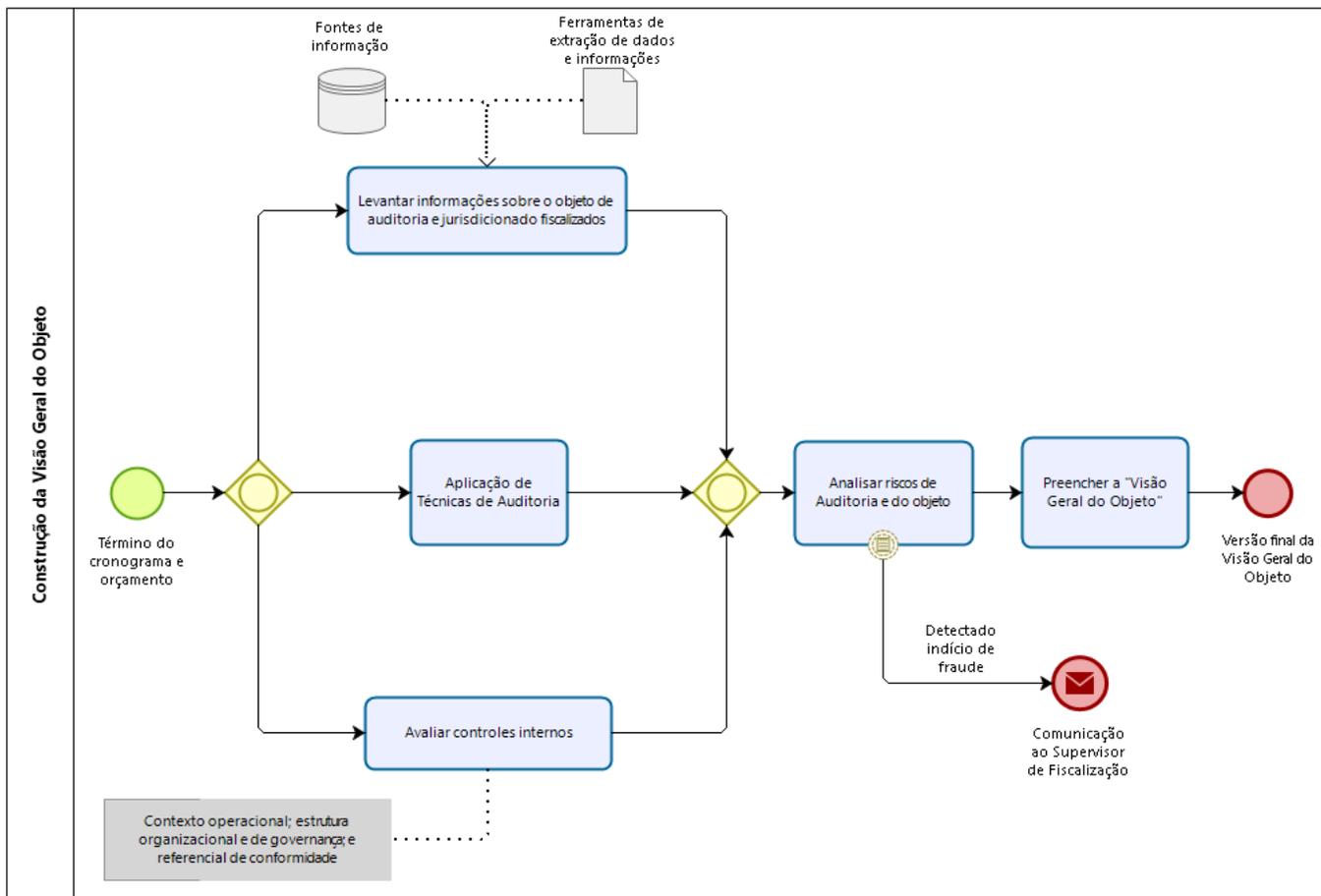
3.6.7. A equipe poderá utilizar o Painel de Referência que consiste em uma reunião com pessoas reconhecidas e experientes em determinada área para debater e opinar sobre a matéria exposta.

3.6.8. As informações relativas aos macroprocessos podem ser obtidas junto aos responsáveis pelo objeto auditado, visto que estes possuem uma visão sistêmica. Podem, ainda, ser realizadas entrevistas com as pessoas que executam rotineiramente os processos de trabalho e conhecem as atividades realizadas em detalhe.

3.6.9. Nesses casos, devem-se registrar por escrito os pontos relevantes tratados nas entrevistas, para posterior revisão, consolidação de informações e supervisão dos trabalhos. Para esse registro deve ser usado o formulário de entrevista previsto no [Anexo XVII](#).

3.6.10. Também será realizada a avaliação dos controles internos e a análise dos principais riscos relacionados aos objetos, para compor a Visão Geral do Objeto, nos termos dos itens [3.7. Avaliação de Controles Internos](#) e [3.8. Gestão do Risco](#) desse Manual.

3.6.11. Após a conclusão da Visão Geral do Objeto, a equipe poderá identificar necessidades adicionais de pessoal, tanto em número de Auditores quanto na participação de especialistas externos, nos termos do item [3.12. Identificação das Necessidades Adicionais de Pessoal](#).



**FIGURA 7 – Fluxo de Trabalho: Construção da Visão Geral do Objeto.**

### 3.7. Avaliação de Controles Internos

3.7.1. A avaliação de controles internos é um processo no qual se procura conhecer e avaliar a eficácia dos controles internos de uma entidade quanto à sua capacidade para evitar ou reduzir o impacto ou a probabilidade da ocorrência de eventos de risco na execução de seus processos e atividades, que possam impedir ou dificultar o alcance de objetivos estabelecidos<sup>10</sup>.

3.7.2. A atividade de avaliação de controles internos pode ser executada de duas formas distintas:

- I. por meio de trabalho de Auditoria com escopo específico, voltado para a avaliação do sistema de controle interno do jurisdicionado;
- II. nas fases de planejamento e execução de uma Auditoria, para auxiliar na determinação da extensão e no alcance de seu escopo.

3.7.3. Avaliação de controles internos por meio de auditoria com escopo específico

3.7.3.1. A avaliação de controles internos, realizada por meio de trabalho de Auditoria com escopo específico, será realizada em nível de entidade, quando os objetivos de Auditoria são voltados para a avaliação global do sistema de controle interno da organização ou de partes dela, com o propósito de verificar se está adequadamente concebido e se funciona de maneira eficaz.

3.7.3.2. Assim, seu principal objetivo é diagnosticar a presença e o funcionamento de todos os componentes e elementos da estrutura de controle interno utilizadas como referência.

3.7.4. Avaliação de controles internos realizado nas fases de planejamento e execução de uma auditoria

3.7.4.1. A avaliação de controles internos, realizada para auxiliar na determinação da extensão e no alcance do escopo, será realizada em nível de processos.

3.7.4.2. Seu objetivo é a avaliação das atividades de controle que incidem sobre o objeto da auditoria, seus processos ou operações específicos, revisando seus objetivos, identificando os riscos relacionados e avaliando a adequação e o funcionamento dos controles adotados para gerenciá-los.

---

<sup>10</sup> Anexo único da Resolução Atricon nº 5/2014, item 31a.

3.7.5. A avaliação de controles internos realizada na fase de planejamento considerará, no mínimo, os seguintes aspectos:

- I. Contexto operacional;
- II. Estrutura organizacional e de governança;
- III. Referencial de conformidade.

3.7.6. Quanto ao contexto operacional, a equipe obterá conhecimento, pelo menos, sobre:

- I. ramo de atividade, natureza das operações, maneira como a organização capta insumos, processa e entrega os produtos de sua cadeia de valor;
- II. direcionadores ou referenciais estratégicos da organização: missão, visão, negócio, valores;
- III. dados orçamentários (execução prevista e executada nos últimos exercícios e seus resultados);
- IV. dados quantitativos e qualitativos sobre o quadro de pessoal próprio e terceirizado;
- V. principais oportunidades e ameaças do ambiente externo, bem como as principais forças e fraquezas do ambiente interno;
- VI. reclamações, pleitos e índices de satisfação de consumidores/cidadãos em relação ao serviço prestado (se possível);

3.7.7. Quanto à estrutura organizacional e de governança, a equipe obterá conhecimento, pelo menos, sobre:

- I. estrutura que dá suporte aos processos organizacionais e as linhas de autoridade e responsabilidades - organograma ou manual da organização;
- II. estrutura de governança da entidade (conselhos, comitês), inclusive a existência de auditoria interna e suas atribuições específicas relacionadas à gestão de riscos e aos controles internos.

3.7.8. Quanto ao referencial de conformidade, a equipe obterá conhecimento, pelo menos, sobre:

- I. o marco legal e regulatório da entidade e outras informações relativas a sua conformidade a esse marco;
- II. previsão constitucional, lei de criação, regimento interno ou estatuto social;
- III. leis, decretos e outras regulamentações externas incidentes sobre a organização e suas atividades, bem como políticas, procedimentos e manuais internos relevantes;
- IV. código de ética ou de conduta e seus instrumentos de operacionalização (comissão de ética, comissão disciplinar);
- V. planos estratégicos (objetivos estratégicos, resultados a serem alcançados e indicadores de desempenho);
- VI. deliberações anteriores do controle externo e recomendações do controle interno, inclusive da auditoria interna, que sejam relevantes aos objetivos do trabalho;
- VII. regularidade do parecer dos Auditores nos últimos exercícios.

3.7.9. Os resultados obtidos com a avaliação do sistema de controle interno servirá de insumo para a realização da gestão de riscos do objeto, nos termos do item [3.8. Gestão do Risco](#).

### **3.8. Gestão do Risco**

3.8.1. O risco é a possibilidade de ocorrência de eventos indesejáveis, tais como erros, falhas, fraudes, desperdícios, descumprimento de metas ou de objetivos estabelecidos.

3.8.2. Dessa forma, considera-se risco a possibilidade de algo acontecer e ter impacto nos objetivos, medido em termos de consequências e probabilidades. Em termos de probabilidade, chance de ocorrência, um evento de risco pode ser classificado em: improvável, possível e provável. Quanto às consequências, um evento de risco pode ser considerado como: fraco, moderado e forte.

3.8.3. Essas classificações combinadas permitem construir uma Matriz qualitativa que facilita a análise e a visualização das áreas onde o risco será: alto, médio ou baixo, conforme [FIGURA 8](#) :

		Consequência		
		Fraco	Moderado	Forte
P r o b a b i l i d a d e	Provável	M	A	A
	Possível	B	M	A
	Improvável	B	B	M

Risco: Baixo - B; Médio - M; Alto - A

FIGURA 8 – Matriz de Riscos.

3.8.4. O risco pode ser classificado em risco de auditoria e risco do objeto.

3.8.5. O risco da auditoria é o risco de que o relatório de auditoria, ou mais especificamente a conclusão ou opinião do auditor, possa ser inadequado às circunstâncias da auditoria.

3.8.6. São componentes do risco de Auditoria:

**I. Risco Inerente:** é a possibilidade de o erro acontecer pela própria natureza da atividade;

**II. Risco de Controle:** é a possibilidade de o erro acontecer, mas não ser detectado pelos controles existentes, em face das limitações desses controles, materializado pela ineficácia ou ineficiência do Controle Interno existente;

**III. Risco de Detecção:** é a possibilidade de o erro acontecer, mas não ser detectado pelo auditor.

3.8.7. Os riscos do objeto estão relacionados com as características do ambiente no qual o objeto está inserido, incluindo os principais processos de trabalho relacionados.

3.8.8. Com base nas informações e conhecimentos adquiridos sobre o processo e sobre o jurisdicionado, a equipe identificará os eventos - ocorrências ou alteração em um conjunto específico de circunstâncias - que possam impedir ou dificultar o alcance dos objetivos das atividades abrangidas.

3.8.9. A equipe de fiscalização poderá utilizar-se de diversas ferramentas para diagnosticar os fatores de risco em um trabalho de Auditoria, dentre elas: Análise SWOT combinada com o Diagrama de Verificação de Riscos ou Mapeamento de Processos com elaboração do Inventário de Riscos.<sup>11</sup>

3.8.10. Para utilização das ferramentas, a equipe poderá fazer uso de reuniões internas, consulta a especialistas, auditores com experiência no objeto, ou quaisquer outras ferramentas pertinentes a cada caso.

3.8.11. A aplicação das ferramentas deve ocorrer preferencialmente com a participação dos gestores e da equipe responsável pelo objeto auditado, pois são esses atores que melhor conhecem o ambiente no qual atuam.

3.8.11.1. Nesse caso, a participação deve ocorrer sob a orientação da equipe de auditoria que vai realizar o diagnóstico do ambiente de estudo.

3.8.12. A importância do conceito de risco no planejamento de auditoria reside no fato de direcionar os esforços para as áreas ou problemas críticos relacionados com o objeto a ser fiscalizado.

3.8.13. O diagnóstico dos fatores de risco, com base no objetivo e necessidade de delimitar a extensão do escopo da fiscalização, poderá ser realizado ao longo de toda a Auditoria Operacional.

---

<sup>11</sup> ISSAI 3000 – Apêndice 1, 2004.

### 3.9. Análise SWOT combinada com o Diagrama de Verificação de Risco

3.9.1. A sigla SWOT ou FOFA vem das iniciais das palavras *Strengths* (forças), *Weaknesses* (fraquezas), *Opportunities* (oportunidades) e *Threats* (ameaças). Trata-se de uma Matriz que permite identificar os pontos fortes e fracos da gestão e os fatores que podem representar oportunidades e ameaças para o desenvolvimento organizacional.

3.9.2. Os pontos fortes e fracos são decorrentes de variáveis internas e controláveis pelo órgão ou programa. As oportunidades e ameaças são decorrentes de variáveis externas, não diretamente controláveis pelo gestor do objeto da Auditoria, mas sobre o qual, por vezes, pode exercer influência.

3.9.3. Para realizar a análise SWOT, a equipe realizará um diagnóstico de todos os eventos relacionados ao ambiente no qual está inserido o objeto da Auditoria e classificará os prós e contras nas quatro dimensões de estudo (forças, fraquezas, oportunidades e ameaças).

3.9.4. A classificação dos eventos permitirá caracterizar, de forma sistemática, situações relacionadas às forças ou fraquezas internas, bem como às oportunidades e às ameaças externas do objeto da auditoria, de modo a identificar estratégias adequadas e equilibradas para priorizar a atuação na auditoria.

3.9.5. Eventos do ambiente interno, classificados como positivos, são as forças, e os negativos, as fraquezas.

3.9.6. São exemplos de eventos relacionados com o ambiente interno:

- I. recursos humanos;
- II. sistema de controles internos;
- III. sistema de planejamento;
- IV. infraestrutura do serviço;
- V. sistema de monitoramento e avaliação;
- VI. mecanismos de divulgação;
- VII. sistemas de atendimento ao usuário;
- VIII. programas de capacitação.

3.9.7. Eventos do ambiente externo, classificados como positivos são as oportunidades, e os negativos, as ameaças.

3.9.8. São exemplos de eventos relacionados com o ambiente externo:

- I. tecnologias existentes usadas por outros órgãos ou programas;
- II. política econômica;
- III. legislação;
- IV. impactos no meio ambiente;
- V. fontes de financiamento;
- VI. organizações da sociedade civil (Sindicatos, ONGS, Redes de Especialistas);
- VII. população alvo;
- VIII. infraestrutura na comunidade beneficiária;
- IX. fatores geográficos;
- X. fatores climáticos;
- XI. fornecedores de insumos.

3.9.9. Os eventos citados são exemplificativos, haja vista que cada escopo de Auditoria poderá ser desdobrado em outros campos de investigação.

3.9.10. Para elaboração da Matriz SWOT, pode-se utilizar como parâmetro o modelo disposto no [Anexo XIII](#).

3.9.11. A partir das fraquezas e ameaças identificadas na Matriz SWOT, a equipe elaborará o Diagrama de Verificação de Risco, onde será possível inferir, empiricamente, a probabilidade de ocorrência dos eventos e o impacto causado, caso ocorram.

3.9.12. O Diagrama de Verificação de Risco é um papel de trabalho, que relaciona os principais eventos que compõem as ações conexas com o objeto a ser fiscalizado, e as classifica de acordo com a probabilidade de ocorrência e o potencial de impacto sofrido pelo objeto, caso ocorra o evento.

3.9.13. O Diagrama de Verificação de Riscos tem por objetivo:

- I. identificar riscos que poderão afetar o desempenho do objeto da auditoria;
- II. auxiliar a formulação do problema e das questões de auditoria;
- III. identificar áreas de risco do objeto da auditoria que poderão ser investigadas com profundidade;
- IV. sistematizar e estruturar informações relevantes sobre o ambiente em análise.

3.9.14. Para elaboração do Diagrama de Verificação de Riscos, pode-se utilizar como parâmetro o modelo disposto no [Anexo XIV](#).

3.9.15. A conclusão da utilização da técnica Análise SWOT combinada com o Diagrama de Verificação de Riscos será a priorização e aprofundamento nos eventos que possuem maior probabilidade de ocorrência e maior impacto.

### **3.10. Mapeamento de processos com Elaboração do Inventário de Riscos**

3.10.1. O Mapeamento dos Processos é a identificação sucinta das principais atividades que compõem o fluxo de trabalho relacionado com o objeto a ser fiscalizado.

3.10.2. Para elaborar o Mapeamento do Processo, a equipe deverá reproduzir o fluxo das atividades mais relevantes para o objeto, em uma matriz, identificando:

- I. o objetivo daquela atividade;
- II. o risco inerente, questionando o que pode dar errado naquela atividade;
- III. verificar que tipo de controle existe para tratar o risco identificado;

**IV.** avaliar sucintamente se o controle é suficiente para mitigar os riscos.

3.10.3. As informações geradas com a elaboração do Mapeamento dos Processos serão transportadas para o papel de trabalho denominado Inventário de Riscos ([Anexo XV](#)).

3.10.4. A partir do Inventário de Riscos, a equipe direcionará o planejamento da fiscalização para as atividades com mais riscos identificados. Se houver muitas atividades, a equipe buscará selecioná-los, utilizando parâmetros como materialidade, relevância, oportunidade ou julgamento profissional, sempre incluindo o Supervisor de Fiscalização no processo de tomada de decisão.

**3.11. Risco de Fraude**

3.11.1. Fraude é o ato intencional de um ou mais indivíduos da administração, dos responsáveis pela governança, empregados ou terceiros, que envolva dolo para obtenção de vantagem injusta ou ilegal. (NBC TA 240)

3.11.2. Fatores de risco de fraude são eventos ou condições que indiquem incentivo ou pressão para que a fraude seja perpetrada ou ofereçam oportunidade para que ela ocorra. (NBC TA 240)

3.11.3. A responsabilidade pela prevenção e identificação de fraudes ou erros é do jurisdicionado, mediante a manutenção de adequado sistema de controle interno. Contudo, a equipe de fiscalização planejará seu trabalho avaliando o risco de ocorrência de fraude ou erro, de forma a ter grande probabilidade de detectar aqueles que impliquem efeitos significativos.

3.11.4. O profissional de auditoria avaliará o jurisdicionado, o objeto a ser fiscalizado e o controle interno, tanto em termos de concepção quanto de funcionamento efetivo, concedendo especial atenção às condições ou eventos que representem aumento de risco de fraude ou erro, que incluam, pelo menos:

- I. estrutura ou atuação inadequada do jurisdicionado ou de algum dos seus membros;
- II. pressões internas e externas;
- III. transações que pareçam anormais;
- IV. problemas internos no cumprimento dos trabalhos de auditoria;

## V. fatores específicos no ambiente de sistemas de informação.

3.11.5. Para tanto, a equipe de fiscalização poderá criar questionamentos específicos para o objeto fiscalizado, e a partir das respostas obtidas, avaliar, empiricamente, a probabilidade de fraudes ou erros, direcionando os trabalhos de auditoria.

3.11.6. Caso seja verificado descumprimento que possa indicar fraude, o fato será comunicado imediatamente ao Supervisor de Fiscalização, para que sejam tomadas as providências cabíveis e tempestivas no âmbito do TCE-MS.

### **3.12. Identificação das Necessidades Adicionais de Pessoal**

3.12.1. Após a elaboração da Visão Geral do Objeto, a equipe terá a oportunidade de verificar as necessidades adicionais de pessoal, considerando o escopo e a extensão dos objetivos da auditoria.

3.12.2. Havendo necessidade adicional de pessoal, o Coordenador deverá, motivada e imediatamente, comunicar ao Supervisor, para que seja verificada a possibilidade de recursos adicionais de pessoal.

3.12.3. A necessidade adicional de pessoal referir-se-á ao número de auditores da equipe ou sobre a colaboração de especialistas e será elaborada, pelo Coordenador, de acordo com a Solicitação de Pessoal ([Anexo III](#))

3.12.4. No caso de necessidade de utilização de especialistas na execução dos trabalhos ou da substituição ou inclusão de auditores na equipe, o Chefe da Divisão decidirá sobre o atendimento das solicitações.

3.12.5. Caso não sejam atendidas, o Chefe da Divisão comunicará ao Supervisor e ao Coordenador.

3.12.6. Havendo substituição ou inclusão de auditores, o Chefe da Divisão comunicará aos indicados a sua inclusão na equipe, na forma estabelecida no item [3.2. Indicação do Pessoal](#).

3.12.7. Decidindo-se pela necessidade de especialista externo, a equipe, em conjunto com o Supervisor, indicará especialista para auxiliar nos trabalhos e encaminhará ao Chefe da Divisão.

3.12.8. Poderão ser indicados para auxiliar nos trabalhos, especialistas internos ou externos pertencentes a organizações públicas ou privadas, profissionais ou acadêmicas.

3.12.9. A equipe deverá apresentar os motivos pelos quais está fazendo a indicação, justificando a competência técnica e capacidade para realizar o respectivo trabalho.

3.12.10. O Chefe da Divisão avaliará a indicação e fará a solicitação ao Conselheiro, que decidirá a respeito.

3.12.11. Caso as solicitações de necessidades adicionais de pessoal sejam aprovadas pelo Conselheiro, a portaria de designação deverá ser alterada para abranger os novos integrantes da equipe.

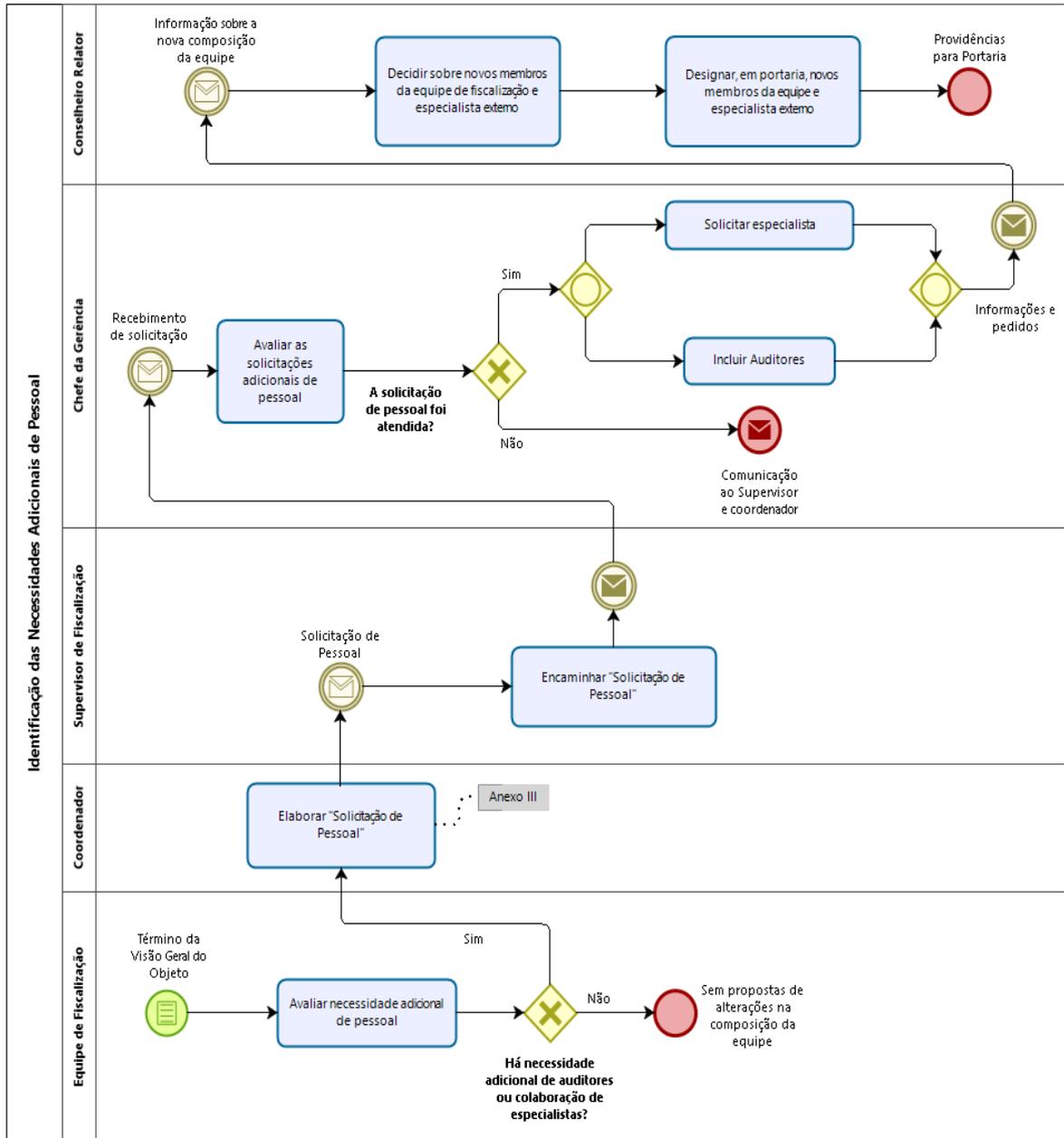
3.12.12. O especialista designado estará submetido ao Código de Ética dos Servidores do TCE-MS<sup>12</sup>.

3.12.13. Quando for contratado especialista legalmente habilitado, sem vínculo empregatício, para executar serviços que tenham efeitos relevantes nas suas demonstrações contábeis, transações e operações, a responsabilidade do auditor fica restrita à sua competência, devendo mencionar tal fato em seu relatório.

3.12.14. A [FIGURA 9](#) apresenta o fluxo de processos da Identificação das Necessidades Adicionais de Pessoal.

---

<sup>12</sup> Art. 1º, Parágrafo Único, Resolução TCE-MS nº 70/2018.



**FIGURA 9 – Fluxo de Trabalho: Identificação das Necessidades Adicionais de Pessoal.**

### **3.13. Objetivo e Escopo da Auditoria Operacional**

3.13.1. Os objetivos gerais da Auditoria Operacional serão definidos no plano de fiscalização, na determinação do Tribunal Pleno ou na decisão do Conselheiro Relator (RI-TCE-MS).

3.13.2. A partir das informações, dados, documentos e deliberações iniciais e a elaboração da Visão Geral do Objeto, estabelecem-se as prioridades da Auditoria Operacional. Com base nas prioridades, a equipe de fiscalização deverá definir os objetivos específicos da auditoria.

3.13.3. Em seguida, a equipe de fiscalização estabelecerá o escopo da Auditoria Operacional, a partir do objetivo geral estabelecido para o trabalho e dos critérios de relevância, materialidade e risco.

3.13.4. O Supervisor de Fiscalização revisará o escopo delimitado pela equipe e poderá fazer novas proposições.

3.13.5. O escopo é a declaração clara do foco, da extensão e dos limites da auditoria. Portanto, é a definição dos limites do objeto que o auditor irá avaliar e relatar. (ISSAI 3100, item 26)

3.13.6. A delimitação da extensão definirá as áreas, controles, sistemas, atividades e práticas a serem auditados e a profundidade dessa verificação.

3.13.7. O escopo será desdobrado em questões de auditoria suficientes a responder completamente ao objetivo apresentado.

### **3.14. Questões de Auditoria**

3.14.1. As questões de auditoria direcionam o trabalho de auditoria ao resultado que se pretende atingir.

3.14.2. A questão de auditoria traduz o objetivo específico dos trabalhos em cada área auditada. Deverá ser explicitada sob a forma declarativa, com inclusão de um verbo de ação.

3.14.3. A adequada formulação das questões é fundamental para o sucesso da auditoria, uma vez que terá implicações nas decisões quanto aos tipos de dados que serão coletados, à forma de coleta que será empregada, às análises que serão efetuadas e às conclusões que serão obtidas.

3.14.4. As questões elaboradas pela equipe de auditoria deverão:

- I. ser claras e específicas;
- II. possuir termos que possam ser definidos e mensurados;
- III. ter viabilidade investigativa, ou seja, possibilidade de ser respondida;
- IV. ser capazes de esclarecer o problema previamente identificado;
- V. focar os principais aspectos do objetivo pretendido;
- VI. limitar o objetivo da Auditoria;
- VII. englobar todos os itens que serão verificados.

3.14.5. O tipo de questão formulada terá uma relação direta com a natureza da resposta e a metodologia que será adotada.

3.14.6. O tipo de questão corresponderá à classificação apresentada na [FIGURA 10](#):

## CLASSIFICAÇÃO DE QUESTÕES

### DESCRITIVAS

- OBJETIVAM EXPOR FATOS E FORNECER INFORMAÇÕES DETALHADAS A RESPEITO DO OBJETO DE AUDITORIA;
- BUSCAM APROFUNDAR ASPECTOS TRATADOS DE FORMA PRELIMINAR DURANTE A ETAPA DE PLANEJAMENTO;

EXEMPLO:  
COMO OS EXECUTORES LOCAIS ESTÃO OPERACIONALIZANDO OS REQUISITOS DE ACESSO?

### NORMATIVAS

- OBJETIVAM COMPARAR A SITUAÇÃO EXISTENTE COM A ESTABELECIDADA EM NORMA, PADRÃO OU META;
- ADOtam COMO ABORDAGEM METODOLÓGICA A COMPARAÇÃO DA SITUAÇÃO ENCONTRADA COM CRITÉRIOS PREVIAMENTE IDENTIFICADOS;

EXEMPLO:  
O PROGRAMA TEM ALCANÇADO AS METAS PREVISTAS?

### AVALIATIVAS (OU DE IMPACTO, OU DE CAUSA-E-EFEITO)

- REFEREM-SE À EFETIVIDADE DO OBJETO DE AUDITORIA;
- OBJETIVAM SABER SE A INTERVENÇÃO GOVERNAMENTAL SOLUCIONOU O PROBLEMA IDENTIFICADO;
- PREOCUPAM-SE COM O QUE ACONTECERIA SE NÃO OCORRESSE A EXECUÇÃO DO PROGRAMA OU DA ATIVIDADE;

EXEMPLO:  
EM QUE MEDIDA OS EFEITOS OBSERVADOS PODEM SER ATRIBUÍDOS AO PROGRAMA?

### EXPLORATÓRIAS

- OBJETIVAM EXPLICAR EVENTOS ESPECÍFICOS;
- BUSCAM ESCLARECER OS DESVIOS EM RELAÇÃO AO DESEMPENHO PADRÃO, OU AS RAZÕES DA OCORRÊNCIA DE DETERMINADO RESULTADO;

EXEMPLO:  
QUE FATORES EXPLICAM O AUMENTO EXPRESSIVO NOS GASTOS COM PAGAMENTO DOS BENEFÍCIOS DE AUXÍLIO-DOENÇA AO LONGO DA ÚLTIMA DÉCADA?

FIGURA 10 – Classificação das Questões de Auditoria.

3.14.7. Para elaborar as questões de auditoria, a equipe poderá utilizar a técnica *brainstorming*, permitindo a cada membro expor livremente suas ideias, até que se alcance entendimento comum sobre a formulação do problema, das questões e subquestões de auditoria.

3.14.8. A elaboração das questões de auditoria seguirá o roteiro abaixo:

**1º passo - Descreva o “problema” (questão fundamental)**

- a) Com base nas informações da análise preliminar do objeto de auditoria, o auditor expressará, de forma clara e objetiva, aquilo que motivou a auditoria. A descrição do problema deve ser suficiente para nortear a concepção da Auditoria;
- b) Caso a solicitação para realização da Auditoria seja formulada de maneira genérica ou muito abrangente, o planejamento deverá definir o escopo da auditoria, etapa fundamental para que se possa ter compreensão clara do que será auditado.

**2º passo - Formule as possíveis questões:**

- a) subdivida o problema em partes;
- b) identifique as possíveis questões que, uma vez respondidas, possam elucidar o problema, bem como o tipo de questão formulada, pois a sua natureza terá relação direta com a resposta e a metodologia a ser adotada;
- c) estabeleça uma hierarquia entre as questões;
- d) Considere que:
  - as questões devem ser focadas, específicas, sucintas, sem ambiguidades e tratar de apenas um tema;
  - não há regras rígidas sobre quando formular subquestões de auditoria. Se necessárias, devem ser formuladas para que cada uma seja o mais simples possível e, no conjunto, abranjam o que se deseja investigar;
  - as subquestões facilitam a organização das informações do Projeto de Auditoria por linha da Matriz de Planejamento, permitindo ao leitor acompanhar a lógica do desenho da auditoria. Excesso de subquestões pode tornar a Matriz extensa, repetitiva e cansativa. Sendo assim, deve ser adotada a solução mais adequada a cada trabalho.

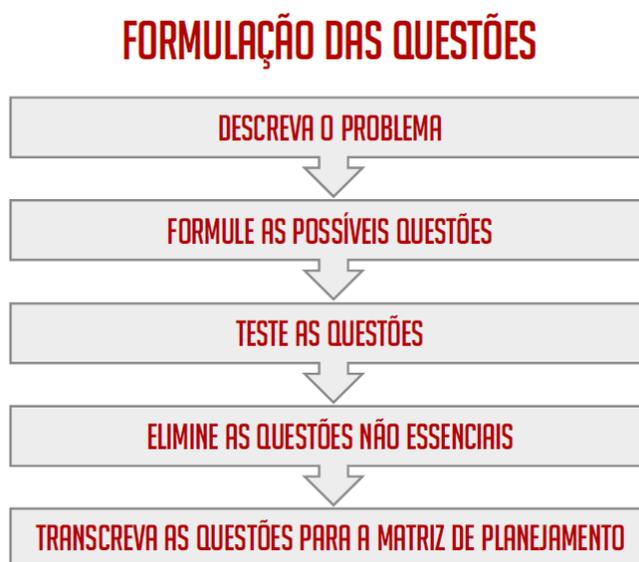
**3º passo - Teste as questões:**

- a) identifique as questões de difícil resposta e considere como as dificuldades podem ser contornadas;
- b) confronte as questões com os recursos disponíveis para a realização da auditoria, definidos em termos de custo, prazos de execução e de pessoal;
- c) considere ainda a capacidade dos membros da equipe frente aos conhecimentos necessários para execução do projeto de Auditoria.

**4º passo - Elimine as questões não essenciais:**

- a) avalie a relevância das conclusões que poderão ser alcançadas;
- b) analise a aplicabilidade da estratégia metodológica para respondê-las de forma satisfatória;
- c) descarte as questões sem potencial de melhorar o resultado da Auditoria ou que não tenham solução viável;
- d) priorize as questões e decidir quais devem ser estudadas.

3.14.9. A [FIGURA 11](#) apresenta uma representação gráfica do roteiro sugerido para elaboração das questões de auditoria.



**FIGURA 11** – Roteiro para Formulação das Questões de Auditoria.

3.14.10. Deve-se evitar número excessivo de questões, já que pode inviabilizar a execução completa dos trabalhos de fiscalização.

3.14.11. Recomenda-se, em Auditorias Operacionais, de 3 a 4 questões e no máximo 7.

3.14.12. A partir das questões propostas, será elaborado o papel de trabalho denominado Matriz de Planejamento ([Anexo XVI](#)).

### **3.15. Especificação dos Critérios de Auditoria**

3.15.1. Critério é a referência usada para avaliar o objeto auditado. (NBASP, nível 2, ISSAI 300)

3.15.2. Cada auditoria deve ter critérios adequados às circunstâncias daquela auditoria. (NBASP, nível 2, ISSAI 100)

3.15.3. Critérios de auditoria operacional são padrões razoáveis e especificados de auditoria relacionados a desempenho, com base nos quais a economicidade, eficiência e efetividade das operações são avaliadas e aferidas. (NBASP, nível 2, ISSAI 300)

3.15.4. Da comparação entre o critério e a situação existente (condição), são gerados os achados de Auditoria.

3.15.5. Os critérios definidos pela equipe de auditoria devem ser:

**I. relevantes:** capazes de contribuir para a informação ou decisão dos usuários do Relatório;

**II. confiáveis:** deverão gerar as mesmas conclusões se usados por outro auditor nas mesmas circunstâncias;

**III. completos:** suficientes para suportarem as propostas do auditor, sem omitirem fatos importantes;

**IV. objetivos:** neutros e livres de vieses, tanto do auditor quanto da gerência da entidade auditada;

**V. compreensíveis:** claros para auditor e entidade auditada, não sujeitos a várias interpretações;

**VI. comparáveis:** consistentes com os critérios usados em auditorias similares ou anteriores no mesmo departamento ou entidade;

**VII. aceitáveis:** devem ser aceitáveis por especialistas, departamentos auditados, legisladores e usuário;

**VIII. disponíveis:** devem ser disponíveis aos usuários que entendam a natureza do trabalho e a base do Relatório de Auditoria.

3.15.6. Diversas fontes, além da legislação, podem ser utilizadas para identificar critérios de auditoria, incluindo as regulamentações, normas, princípios sólidos e melhores práticas, referenciais de mensuração de desempenho e políticas e procedimentos organizacionais. (ISSAI 3100/57)

3.15.7. Os critérios de auditoria são estabelecidos pela equipe de fiscalização. Contudo, eles poderão ser discutidos com a entidade auditada (e possivelmente com outras partes interessadas) durante a fase de planejamento ou, no mais tardar, na fase da execução.

3.15.8. Essa discussão dos critérios de auditoria com a entidade auditada é importante para garantir que haja uma compreensão comum e compartilhada dos critérios que serão usados como referências na avaliação da entidade auditada.

3.15.9. Os critérios especificados comporão a Matriz de Achados ([Anexo XVIII](#)).

### **3.16. Metodologia**

3.16.1. A metodologia compreende a descrição dos procedimentos e técnicas utilizados para coleta e análise de dados, com vistas à obtenção de diferentes tipos de evidências ou ao tratamento das informações recebidas. Deve levar em conta a necessidade de respostas para as questões de auditoria propostas e a obtenção de resultados objetivos para os trabalhos.

3.16.2. A Auditoria Operacional, conduzida de acordo com as NAG-TCE-MS em conjunto com este Manual, favorecerá o alcance de razoável segurança quanto à obtenção de qualidade e de atuação consistente da equipe de auditoria.

3.16.3. A equipe deve declarar se as NAG-TCE-MS, este Manual, bem como demais normas estabelecidas pelo TCE-MS foram seguidos na íntegra ou se houve alguma restrição ou adaptação, incluindo um parágrafo específico, conforme abaixo:

**I. Equipe seguiu na íntegra as NAG-TCE-MS e o Manual de Auditoria Operacional do TCE-MS:**

*“Os trabalhos foram realizados em conformidade com as Normas de Auditoria Governamental do TCE-MS, com observância ao Manual de Auditoria Operacional do TCE-MS e demais normas estabelecidas pelo Tribunal. Nenhuma restrição foi imposta aos exames”.*

**II. Equipe seguiu na íntegra as NAG-TCE-MS e o Manual de Auditoria Operacional do TCE-MS, porém encontrou restrições aos exames, tais como: confiabilidade dos dados ou dificuldades na obtenção, limitações relacionadas ao próprio escopo do trabalho, áreas ou aspectos não examinados em função de quaisquer restrições;**

*“Os trabalhos foram realizados em conformidade com as Normas de Auditoria Governamental do TCE-MS, com observância ao Manual de Auditoria Operacional do TCE-MS e demais normas estabelecidas pelo TCE-MS. Contudo, ocorreram limitações significativas aos exames realizados. As restrições [ou condições específicas] que limitaram os exames estão descritas a seguir:”.*

**III. Equipe encontrou restrições na utilização das NAG-TCE-MS ou do Manual de Auditoria Operacional do TCE-MS;**

*“Os trabalhos foram realizados com restrições às Normas de Auditoria Governamental do TCE-MS, ao Manual de Auditoria Operacional do TCE-MS e demais normas estabelecidas pelo TCE-MS. As restrições [ou condições específicas] que limitaram a aplicação das normas e dos padrões das NAG-TCE-MS estão descritas a seguir:”.*

3.16.4. Nesse último caso é necessário explicitar o que não foi seguido, o motivo que levou a não utilização e como o fato afetou, ou pode ter afetado, os objetivos, resultados e as conclusões da auditoria.

3.16.5. A metodologia refere-se, também, aos procedimentos adotados e está associada:

- I. às técnicas e aos papéis de trabalho utilizados no planejamento e na execução da auditoria;
- II. ao tipo de amostragem utilizada (quando for o caso);

III. à participação ou necessidade de especialistas (internos ou externos) que tenham - ou poderiam ter - contribuído de modo significativo para a realização do trabalho;

IV. às limitações relacionadas ao próprio escopo do trabalho, como áreas ou aspectos não examinados em função de quaisquer restrições;

V. aos fatores que limitaram a profundidade da investigação, descritos com as justificativas pertinentes.

3.16.6. A declaração de conformidade com as NAG-TCE-MS, o Manual, as demais normas, bem como a descrição da metodologia aplicada, devem constar em item específico do Relatório, com o objetivo de informar aos interessados no processo em que medida os padrões técnicos e de comportamento estabelecidos pelo Tribunal foram seguidos, além de disseminar o conhecimento entre os auditores do TCE-MS.

### **3.17. Elaboração da Matriz de Planejamento**

3.17.1. A Matriz de Planejamento é um papel de trabalho, elaborado na fase de planejamento, que serve como guia e meio de controle da execução dos procedimentos planejados. Visa documentar e sistematizar os trabalhos, detalhando o que for necessário ao entendimento dos pontos de controle e procedimentos que serão aplicados para o atingimento dos objetivos das auditorias.

3.17.2. A Matriz deverá conter os objetivos, o escopo e as questões de auditoria.

3.17.3. Na Matriz, a equipe de auditoria explicitará as informações necessárias, suas fontes, os procedimentos a serem adotados para coleta e análise de dados e informações, que permitirão responder às questões de auditoria propostas. Ainda, devem ser apontadas as possíveis limitações capazes de restringir o trabalho de auditoria.

3.17.4. O modelo de Matriz de Planejamento a ser utilizado é o constante no [Anexo XVI](#) deste Manual, contendo:

- I. **ITEM:** numerar as questões de auditoria;
- II. **QUESTÕES DE AUDITORIA:** transcrever as questões de auditoria;
- III. **INFORMAÇÕES REQUERIDAS:** especificar todas as informações necessárias para responder a questão de auditoria;

**IV. FONTES DE INFORMAÇÃO:** especificar quem detém a informação, onde ela se encontra e em qual documento;

**V. PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS:** identificar as técnicas de coleta de dados que serão usadas e descrever os respectivos procedimentos;

**VI. PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DE DADOS:** identificar as técnicas a serem empregadas na análise de dados e descrever os respectivos procedimentos;

**VII. LIMITAÇÕES:** indicar os fatores que dificultam ou restringem a obtenção das informações requeridas ou sua análise;

**VIII. O QUE A ANÁLISE VAI PERMITIR DIZER:** esclarecer precisamente que conclusões ou resultados podem ser alcançados.

3.17.5. O preenchimento dos elementos permitirá concluir se as questões de auditoria têm condições de serem respondidas, ou seja, se, a princípio, há informações suficientes e disponíveis, se a equipe domina as técnicas para coleta e tratamento dessas informações, se há limitações e se são contornáveis.

3.17.6. Ao final, a equipe deve revisar toda a matriz, verificando se há coerência lógica entre o objetivo e as questões e entre as questões e as possíveis conclusões, levando em conta as limitações previstas.

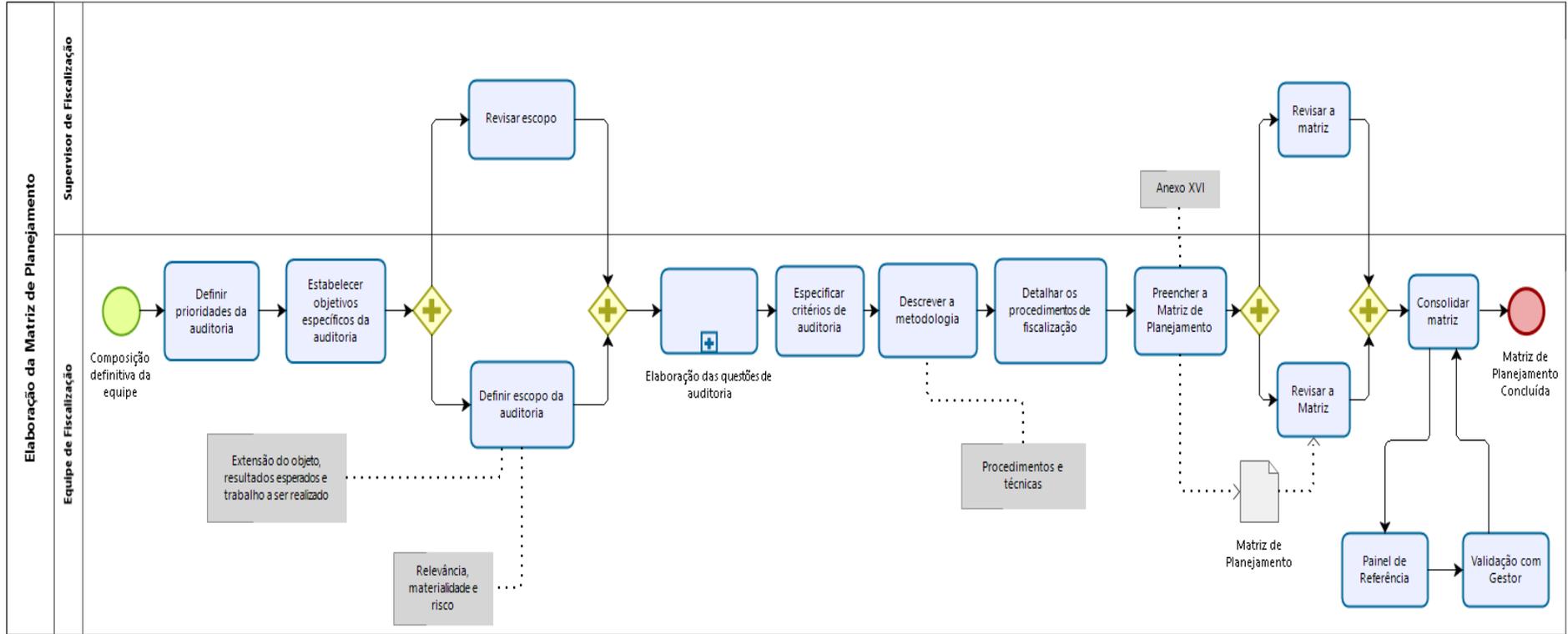
3.17.7. Durante a elaboração da Matriz de Planejamento, a equipe de auditoria será orientada pelo Supervisor de Fiscalização que poderá sugerir alterações.

3.17.8. Ao final, a Matriz de Planejamento será consolidada pela equipe de fiscalização, podendo ser submetida a processo de validação, que corresponde a duas etapas:

**I. Painel de Referência:** tem o objetivo de colher críticas e sugestões para o aprimoramento da Matriz. Poderá contar com a participação de especialistas convidados de universidades e centros de pesquisa, representantes do controle interno e dos órgãos de planejamento, representantes do Conselheiro-Relator, auditores com reconhecida experiência no tema. O gestor poderá participar sempre que a equipe e o supervisor entenderem que sua presença não trará prejuízo aos objetivos propostos no Painel;

**II. Apresentação ao gestor:** consiste na apresentação do resultado da etapa de planejamento ao auditado, visando obter o seu comprometimento com o objetivo e a condução da auditoria.

3.17.9. A [FIGURA 12](#) apresenta o fluxo de processo da Elaboração da Matriz de Planejamento.



**FIGURA 12 – Fluxo de Trabalho: Elaboração da Matriz de Planejamento.**

### **3.18. Solicitação de Recursos Materiais e Financeiros**

3.18.1. No âmbito interno, o Supervisor de Fiscalização adotará as providências administrativas relacionadas a seguir:

I. verificará, com a equipe de fiscalização, se há necessidade de deslocamento dos auditores para fora das dependências do TCE-MS;

II. solicitar veículo junto ao setor de transporte, havendo a necessidade de deslocamento da equipe de fiscalização para fora das dependências do TCE-MS, conforme [Anexo V](#);

III. solicitar o pagamento de diárias para cada profissional de auditoria membro da equipe de fiscalização, que se ausentar do município de Campo Grande, conforme modelo de formulário definido em normativo do TCE-MS.

3.18.2. A [FIGURA 13](#) apresenta o fluxo de processo de Solicitação de Recursos Materiais e Financeiros.

### **3.19. Comunicação da Execução da Auditoria Operacional ao Jurisdicionado**

3.19.1. No âmbito interno serão adotadas medidas administrativas com vistas a comunicar a fase de execução da auditoria ao jurisdicionado.

3.19.2. Após a aprovação do Projeto de Auditoria, com o processo de Auditoria Operacional instaurado, o Supervisor de Fiscalização, caso ocorra alteração na equipe, elaborará o Ofício de Apresentação da Equipe ([Anexo VIII](#)) e enviará ao Chefe da Divisão que solicitará a assinatura do Conselheiro.

3.19.3. O Coordenador deverá agendar audiência com o gestor para comunicar o início da fase de execução da auditoria, solicitando que o responsável pelo controle interno esteja presente.

3.19.4. Na audiência será apresentada a equipe de execução de auditoria, o cronograma de execução e os procedimentos metodológicos que serão aplicados.

3.19.5. Com o agendamento da audiência, o Coordenador, auxiliado pelos membros da equipe, elaborará o Ofício de Comunicação de Fiscalização ([Anexo VII](#)) e encaminhará ao Chefe da Divisão.

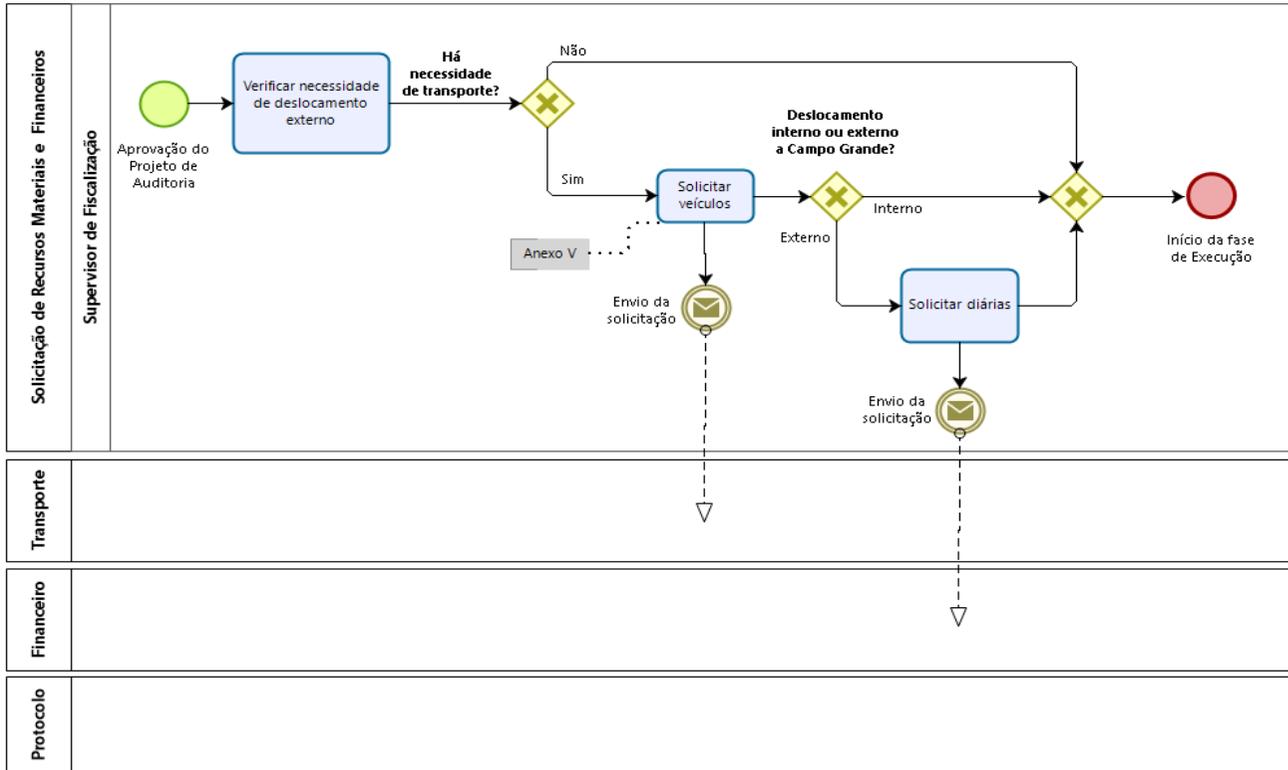


FIGURA 13 – Fluxo de Trabalho: Solicitação de Recursos Materiais e Financeiros.

3.19.6. O Ofício de Comunicação de Fiscalização conterà, conforme o caso:

- I. a data de apresentação da equipe de fiscalização;
- II. os procedimentos metodológicos que serão aplicados;
- III. os documentos e informações necessários;
- IV. a solicitação de ambiente reservado e seguro para a instalação da equipe de fiscalização;
- V. a solicitação de servidor(es) apto(s) a prestar as informações necessárias ao bom andamento dos trabalhos;
- VI. senhas para acesso aos sistemas e bancos de dados.

3.19.7. O Chefe da Divisão encaminhará por e-mail ao gestor, com a antecedência mínima de cinco dias úteis do início da fase de execução, o Ofício de Comunicação de Fiscalização.

3.19.8. O recebimento do Ofício de Comunicação de Fiscalização será certificado pelo Supervisor de Fiscalização, por meio de contato telefônico, envio de e-mails ou demais formas que assegurem o recebimento.

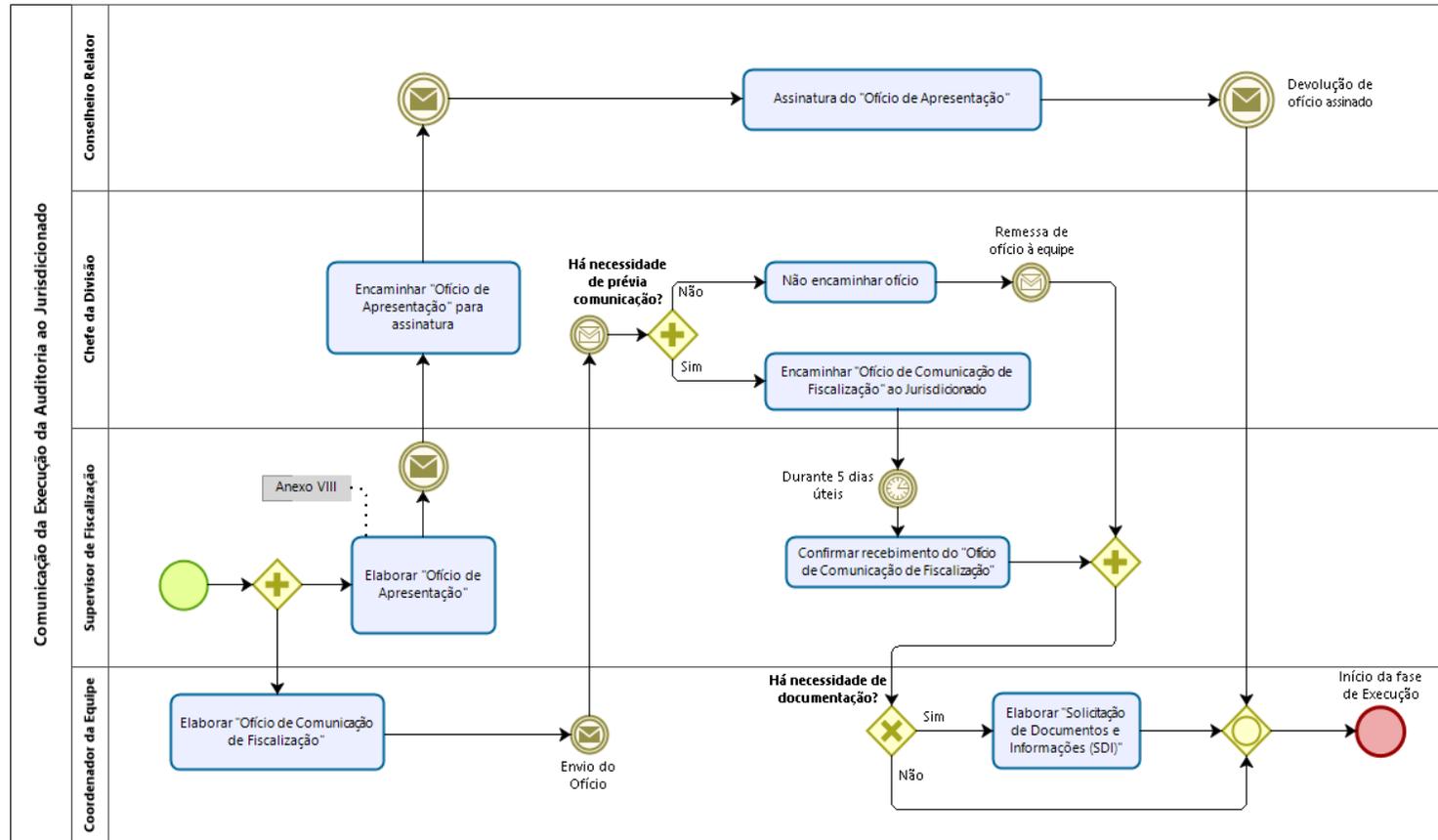
3.19.9. Dispensa-se o encaminhamento prévio do Ofício de Comunicação de Fiscalização quando não houver necessidade de o gestor preparar documentação, reservar ambiente para a instalação da equipe de fiscalização ou demais situações que não demandem a adoção de procedimentos prévios pelo gestor.

3.19.10. No caso da dispensa do encaminhamento prévio do Ofício de Comunicação de Fiscalização, este deverá ser entregue no momento da apresentação da equipe.

3.19.11. Caso a Equipe de Fiscalização não tenha identificado, previamente, todos ou parte dos documentos necessários, poderá solicitar outros documentos a fim de instruir ou complementar a documentação para os trabalhos de auditoria, mediante Solicitação de Documentos e Informações (SDI), assinado pelo Coordenador, conforme modelo [Anexo IX](#).

3.19.12. A Solicitação de Documentos e Informações estabelecerá o prazo e notificará a autoridade competente acerca das possíveis sanções em caso de seu descumprimento.

3.19.13. A [FIGURA 14](#) apresenta o fluxo de processo da Comunicação da Execução da Auditoria Operacional.



**FIGURA 14 – Fluxo de Trabalho: Comunicação da Execução da Auditoria.**

## 4. EXECUÇÃO DAS AUDITORIAS

### 4.1. Disposições Gerais

4.1.1 A execução é a fase da auditoria na qual as evidências são coletadas e analisadas, determinando as causas e identificando os efeitos das deficiências, falhas e irregularidades detectadas, com o objetivo de fundamentar os resultados da fiscalização.

4.1.2 As evidências devem ser suficientes, apropriadas e relevantes, fundamentando os achados e as conclusões em resposta aos objetivos e questões de auditoria, bem como as recomendações emitidas.

4.1.3 A auditoria operacional compreende uma série de processos analíticos e contínuos que evoluem gradualmente por meio de interação mútua, podendo envolver obtenção, combinação e comparação de dados de diferentes fontes.

4.1.4 A execução pode ser realizada remotamente ou em contato direto com os dirigentes, gestores e servidores do ente auditado.

### 4.2. Reunião de Apresentação

4.2.1. A fase de execução inicia-se com a reunião de apresentação, momento em que o Coordenador da equipe apresentará os membros para o representante do jurisdicionado responsável pelo objeto fiscalizado, e esclarecerá o objetivo e o escopo do trabalho.

4.2.2. Documentos a serem entregues pelo Coordenador da equipe, na ocasião da reunião de apresentação:

- I. Ofício de Apresentação ([Anexo VIII](#));
- II. Ofício de Comunicação de Fiscalização ([Anexo VII](#));
- III. Solicitação de Documentos e Informações – SDI ([Anexo IX](#)), se necessário.

4.2.3. O Coordenador verificará, conforme o caso, o atendimento quanto:

- I. à solicitação dos documentos feita previamente;
- II. à requisição de ambiente reservado;

III. à designação de servidor(es) para prestar as informações necessárias;

IV. à disponibilização de senha para acesso aos sistemas e bancos de dados.

4.2.4. Todos os documentos gerados ou anexados são papéis de trabalho, devendo ser entregues mediante atestado de recebimento.

#### **4.3. Solicitação de Documentos e Informações**

4.3.1. Será formalizada por meio de documento específico - Solicitação de Documentos e Informações (SDI) – [Anexo IX](#), devendo ser fixado prazo razoável para seu atendimento.

4.3.2. Deve ser impressa em duas vias, sendo que uma será entregue ao auditado e a outra juntada ao processo, após atestado de recebimento pelo auditado.

4.3.3. Os documentos fornecidos pelo gestor devem identificar quem os elaborou ou forneceu e a fonte de informação, além de estarem legíveis, datados e assinados.

4.3.4. A equipe de fiscalização deve identificar os documentos recebidos, correlacionando-os ao item da Solicitação de Documentos e Informações.

4.3.5. Recomenda-se que a Solicitação de Documentos e Informações seja encaminhada via e-mail (mediante confirmação de recebimento) ou pessoalmente com antecedência, de forma a tornar o trabalho ágil e garantir a disponibilização dos documentos necessários.

4.3.6. Em caso do não atendimento da solicitação, o Coordenador deve lavrar o Auto de Infração, nos termos do normativo vigente<sup>13</sup>.

4.3.7. O Coordenador da equipe comunicará o atendimento parcial ou não atendimento das solicitações realizadas ao Supervisor de Fiscalização, que orientará a equipe acerca das providências a serem tomadas.

#### **4.4. Obtenção de Evidências**

4.4.1. As evidências são o conjunto de documentos comprobatórios dos fatos devidamente coletados e registrados ao longo da auditoria, por meio de observação, entrevista, exame de documentos, entre outros procedimentos.

---

<sup>13</sup> Resolução TCE-MS nº 10/2015.

4.4.2. Comprovam que a situação encontrada (condição) está em desacordo com os critérios. Para dar sustentação aos achados de auditoria, esses elementos devem atender aos requisitos básicos dos achados.

4.4.3. Quando a evidência de auditoria é obtida, a equipe de fiscalização deve avaliá-la quanto a:

**I. Suficiência** (quantidade): determina se a quantidade de evidência obtida é suficiente para persuadir uma pessoa conhecedora que os achados de auditoria são razoáveis;

**II. Adequada** (qualidade): a evidência deve ser relevante, válida e confiável.

- a) Relevância: refere-se à relação lógica e à importância que a evidência possui com o(s) objetivo(s) e às questões de auditoria abordados;
- b) Validade: refere-se à extensão em que a evidência de auditoria é uma base significativa ou razoável para mensurar o que está sendo avaliado. Em outras palavras, é a medida em que a evidência de auditoria representa o que se pretende representar;
- c) Confiabilidade: refere-se à extensão em que a evidência de auditoria é sustentada por dados corroborativos provenientes de diversas fontes, ou quando produz os mesmos achados de auditoria ao ser testada repetidamente.

#### 4.5. Achados de Auditoria

4.5.1. O auditor, ao aplicar a Matriz de Planejamento, durante a execução, irá se deparar com os achados de auditoria.

4.5.2. Entende-se como achados de auditoria qualquer fato significativo, positivo ou negativo, digno de relato pelo auditor designado para o levantamento dos trabalhos de campo, que deverão estar amparados em evidências.

4.5.3. Recomenda-se que o título do achado seja curto e objetivo e reflita, sinteticamente, o núcleo da natureza da situação encontrada, tendo como função chamar a atenção do leitor para o conteúdo que enuncia.

4.5.4. Os fatos apontados pela equipe de fiscalização devem atender aos requisitos básicos que servirão para fundamentar suas conclusões e recomendações.

4.5.5. São requisitos básicos do achado de auditoria:

- I. **Pertinência** – estar vinculado às evidências encontradas;
- II. **Relevância** – apresentar valor significativo;
- III. **Confiabilidade** – oferecer um grau de confiabilidade satisfatório;
- IV. **Suficiência** – estar em quantidade satisfatória;
- V. **Convencimento** – ter condições de formar opinião.

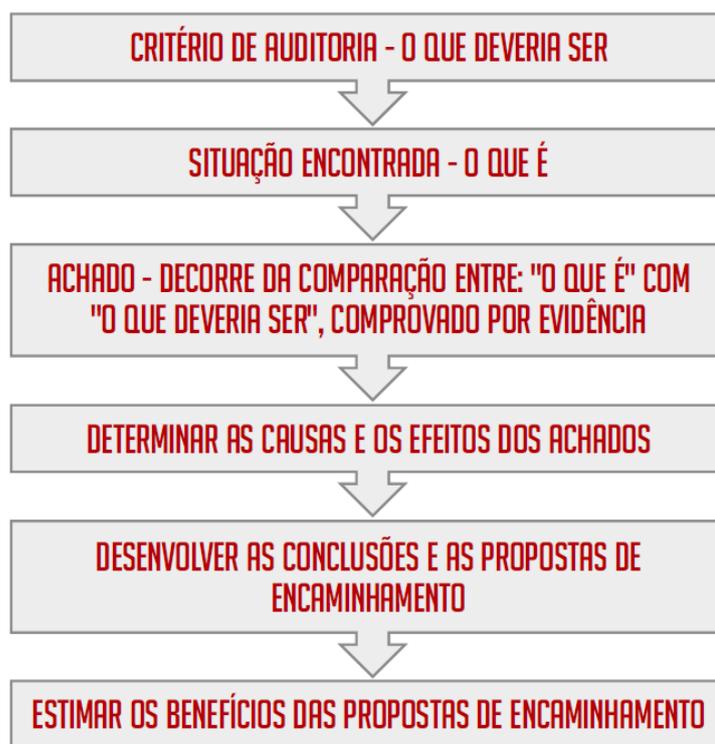


FIGURA 15 – Roteiro para a formulação dos Achados de Auditoria.

#### 4.6. Procedimentos

4.6.1. Os procedimentos deverão ser aplicados de acordo com o escopo, a complexidade e a dimensão do trabalho anteriormente planejado.

4.6.2. Dentre os procedimentos básicos existentes, destacam-se os descritos nas Normas de Auditoria Governamental do TCE-MS:

**I. Avaliação do sistema de controles internos (SCI):** determina a avaliação e a segurança do sistema, mediante a coleta, compilação, tabulação, julgamento e análise crítica de dados e informações objeto de atenção do profissional de Auditoria Governamental. O exame e a avaliação do SCI devem ser realizados de acordo com o tipo de fiscalização; (NAG 4402.2.1)

**II. Exames e avaliações:** os exames e avaliações devem recair principalmente sobre os controles existentes para proteger o patrimônio e os recursos públicos, para garantir a exatidão e a integridade dos registros orçamentários, financeiros e econômicos; (NAG 4402.2.1.1)

**III. Estudo e avaliações:** na observância do cumprimento legal, o estudo e a avaliação devem recair principalmente sobre os controles que auxiliam a Administração Pública a cumprir as leis, as normas e os regulamentos; (NAG 4402.2.1.3)

**IV. Exame e 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)

**V. Conciliação:** põe de acordo ou combina diferentes elementos, mediante um 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 ente público. As fontes-base de confirmação podem ser de ordem interna e externa; (NAG 4402.2.3)

**VI. Exame documental:** 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 responsabilidade do universo auditado, por intermédio de provas obtidas em documentos integrantes dos processos administrativo, orçamentário, financeiro, contábil, operacional, patrimonial ou gerencial do ente público no curso normal de sua atividade e dos quais o profissional de auditoria governamental se vale para evidenciar suas constatações, conclusões e recomendações; (NAG 4402.2.4)

**VII. Análise:** é a decomposição de um todo em suas partes constituintes, examinando cada parte isoladamente para conhecer sua natureza, proporção, funções e relações; (NAG 4402.2.5)

**VIII. Inspeção física:** é o ato físico, atento e minucioso, de verificação 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 ou condições físicas; (NAG 4402.2.6)

**IX. Observação:** é o processo de visitação e acompanhamento técnico, no qual o próprio profissional de auditoria 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 ente público, no ambiente interno ou externo, objetivando, precipuamente, verificar o seu funcionamento; (NAG 4402.2.7)

**X. Confirmação externa ou circularização:** é o procedimento praticado visando a obter de terceiros, ou de fonte interna independente, informações sobre a legitimidade, regularidade e exatidão do universo ou de amostras representativas, por um sistema válido e relevante de comprovação, devendo ser aplicado sobre posições representativas de bens, direitos e obrigações do ente auditado; (NAG 4402.2.8)

**XI. Recálculo ou conferência de cálculos:** é o procedimento técnico para verificar a concordância entre os resultados, coerência de cifras e dados no contexto de sua própria natureza, mediante a verificação da exatidão das somas, deduções, produtos, divisões, sequências numéricas, adequada aplicação de taxas, dentre outras, mesmo quando são processados eletronicamente, refazendo-se, sempre à base de teste, os cálculos efetuados pelos entes auditados; (NAG 4402.2.9)

**XII. Entrevista:** é a ação de consultar pessoas dentro e fora da Administração Pública, utilizando ou não questões estruturadas, direcionadas à pesquisa, confronto ou obtenção de conhecimentos sobre a atividade do ente, seu pessoal, suas áreas, processos, produtos, transações, ciclos operacionais, controles, sistemas, atividades, a legislação aplicável, ou sobre pessoas, áreas, atividades, transações, operações, processos, sistemas e ações relacionados direta ou indiretamente à Administração Pública. Inclui-se por contratação, objetivando obter, de forma pessoal e direta, informações que possam ser importantes para o profissional de auditoria no processo de exame, compreensão e formação de opinião sobre o objeto da fiscalização; (NAG 4402.2.10)

**XIII. Procedimentos de revisão analítica:** são análises de informações das demonstrações contábeis e de outros relatórios financeiros por comparações 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)

#### 4.7. Testes de Auditoria

4.7.1. Para alcançar os objetivos da fiscalização, o Auditor deve utilizar testes ou análises seletivas a fim de reunir evidências importantes para fundamentação dos seus trabalhos e comprovar os resultados apresentados de forma a permitir a conclusão segura, imparcial e isenta acerca dos fatos levantados.

4.7.2. Os testes devem ser aplicados a todos os elementos possíveis ou a uma amostra representativa e adequada.

4.7.3. Os testes de Auditoria podem ser assim classificados:

- I. **teste de controle:** serve para comprovar a regular aplicação das normas e certificar a confiabilidade e a adequação dos procedimentos do Sistema de Controle Interno (SCI);
- II. **teste substantivo:** exame para obter comprovações detalhadas das evidências ou materialização comprobatória dos atos ilícitos cometidos na gestão pública, durante o período compreendido na fiscalização.

#### 4.8. Matriz de Achados

4.8.1. A Matriz de Achados é um papel de trabalho que organiza os achados de Auditoria, facilitando a visualização dos resultados e a estruturação lógica da análise das informações levantadas na fase de execução.

4.8.2. O modelo padrão da Matriz de Achados está definido no [Anexo XVIII](#), composto pelos seguintes elementos:

- I. **ITEM:** numerar os achados;
- II. **ACHADOS DE AUDITORIA:** título do achado;
- III. **SITUAÇÃO ENCONTRADA:** fatos significativos, discordâncias entre o critério de Auditoria e a situação detectada, (o que é);
- IV. **CRITÉRIOS:** parâmetro ou grandeza com a qual se fazem comparações para avaliar e emitir opinião (o que deveria ser);

- V. EVIDÊNCIAS E ANÁLISE:** informações obtidas durante a auditoria no intuito de documentar os achados e de respaldar as opiniões e conclusões da equipe.
- VI. CAUSAS:** origem da divergência (o porquê do ocorrido);
- VII. EFEITOS:** as situações indesejadas desencadeadas pela inadequação da situação considerada em desacordo com os critérios. De modo mais direto, são as consequências geradas pelo achado de Auditoria (o resultado);
- VIII. BOAS PRÁTICAS:** ações identificadas que comprovadamente levam a bom desempenho;
- IX. RECOMENDAÇÕES:** propostas de medidas destinadas a tratar a origem dos problemas diagnosticados;
- X. BENEFÍCIOS ESPERADOS:** melhorias que se esperam alcançar com a implementação das recomendações.

#### **4.9. Identificação da Cadeia de Responsabilidade**

4.9.1. A identificação da cadeia de responsabilidade somente ocorrerá nos casos de auditorias combinadas.

4.9.2. A equipe de fiscalização deverá identificar os responsáveis, a conduta, o nexo de causalidade e a culpabilidade da conduta em relação ao achado. Para isso, utilizará o papel de trabalho denominado Matriz de Responsabilização – [Anexo XIX](#).

4.9.3. Na identificação dos responsáveis pelo achado, constará a qualificação do agente e o período de exercício no cargo que deu causa à irregularidade, considerando-se eventuais afastamentos.

4.9.4. A conduta é a indicação da ação ou omissão, culposa ou dolosa, que deu causa ao achado. Não se trata do relato do fato ocorrido, mas da identificação da ação corpórea ou da omissão praticada pelo responsável, por meio de documentos comprobatórios.

4.9.5. É fundamental a juntada de documentação que comprove a ação ou omissão. No caso de omissão, deve ser evidenciado o dever de agir e a identificação do dispositivo legal ou regulamentar que atribuía ao responsável a competência que deixou de exercer.

4.9.6. O nexo de causalidade evidencia a relação de causa e efeito entre a conduta do responsável e o achado, ou seja, se a conduta do responsável contribuiu para o resultado. A inexistência de nexo de causalidade significa que o agente não pode ser responsabilizado pelo resultado.

4.9.7. A culpabilidade é a reprovabilidade da conduta adotada pelo agente público, na qual se faz necessário o preenchimento dos seguintes elementos:

- I. **imputabilidade:** é a capacidade de entender o caráter ilícito do fato e de determinar-se de acordo com esse entendimento, ou seja, faculdade de controlar e comandar a própria vontade;
- II. **potencial consciência da ilicitude:** significa avaliar se o agente, ao praticar a infração administrativa, tinha possibilidade de identificar que estava realizando algo contrário à norma legal ou infralegal;
- III. **exigência de conduta diversa:** corresponde à expectativa da adoção de atos administrativos diferentes daqueles adotados pelo agente, uma vez que, no âmbito administrativo, só é possível realizar o que está previsto em lei.

#### 4.10. Matriz de Responsabilização

4.10.1. É um papel de trabalho, elaborado na fase de execução, que relaciona os responsáveis e o seu grau de responsabilidade em cada um dos achados constantes da Matriz de Achados.

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

4.10.3. A Matriz de Responsabilização deve ser preenchida sempre que houver achados que se constituam em irregularidades, conforme [Anexo XX](#).

4.10.4. Deverão constar na Matriz apenas os nomes daqueles cuja conduta tenha nexo de causalidade com o fato, independentemente da culpabilidade.

4.10.5. A Matriz deve ser aplicada também para os responsáveis solidários (pessoas físicas ou jurídicas), que devem ser sempre arrolados desde o início do processo, inclusive para fins de intimação.

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

4.10.7. O modelo padrão da Matriz de Responsabilização está definido no [Anexo XIX](#), composto pelos seguintes elementos:

- I. **ACHADOS DE AUDITORIA:** título do achado;
- II. **DATA (OU PERÍODO) DE OCORRÊNCIA DO FATO:** Indicação da data ou período de ocorrência do fato tido por irregular;
- III. **RESPONSÁVEL:** identifica o responsável pelo achado;
- IV. **PERÍODO DE EXERCÍCIO NO CARGO:** indicação do período do agente que deu causa à irregularidade. Os eventuais afastamentos deverão ser considerados;
- V. **CONDUTA:** identificar a ação ou a omissão, culposa ou dolosa que deu causa ao achado;
- VI. **NEXO DE CAUSALIDADE:** identificação da relação de causa e efeito entre a conduta do responsável e o achado;
- VII. **CULPABILIDADE:** identificação da reprovabilidade da conduta adotada pelo agente público;
- VIII. **PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO:** proposta de medidas preventivas, corretivas, processuais ou materiais para os achados.

4.10.8. Constarão na Matriz de Responsabilização a avaliação de culpabilidade e, se for o caso, as considerações acerca da punibilidade, circunstâncias atenuantes ou agravantes, ou a morte do agente.

4.10.9. Havendo muitos responsáveis, para não prejudicar a organização visual da matriz, deve-se elaborar lista a ser anexada, constando os dados pertinentes a cada um dos responsáveis.

#### 4.11. Consolidação da Matriz de Achados

4.11.1. Ao final da fase de execução, a Matriz de Achados será consolidada pela equipe de fiscalização, podendo ser submetida a processo de validação, que corresponde a duas etapas:

- I. **Painel de Referência:** tem o objetivo de colher críticas e sugestões para o aprimoramento da Matriz. Poderá contar com a participação de especialistas convidados de universidades e centros de pesquisa, representantes do controle interno e dos órgãos de planejamento, representantes do Conselheiro-Relator, auditores com reconhecida experiência no tema. O gestor poderá participar sempre que a equipe e o supervisor entenderem que sua presença não trará prejuízo aos objetivos propostos no Painel;
- II. **Apresentação ao gestor:** consiste na apresentação do resultado da etapa de execução ao auditado.

#### 4.12. Papéis de Trabalho

4.12.1. Os papéis de trabalho, também chamados de documentos de auditoria, são os registros dos procedimentos de Auditoria executados, das evidências de Auditorias relevantes obtidas, preparadas em qualquer meio, com informações e provas elaboradas diretamente pelo auditor ou por sua solicitação e supervisão, tanto em meio físico como eletrônico e conclusões alcançadas pelo Auditor. Importante aqui salientar que documentar o trabalho é a maior segurança do auditor.

4.12.2. Os papéis de trabalho deverão ser elaborados de forma a:

- I. registrar os procedimentos de trabalho realizados pelo auditor e seus resultados, demonstrando se foram executados conforme o planejado (NAG 4408.2.1);
- II. dar suporte necessário à opinião do auditor e respaldar o Relatório (NAG 4408.2.2);

- III. indicar os níveis de confiança depositada no sistema de controles internos (NAG 4408.2.3);
- IV. assegurar a qualidade dos exames (NAG 4408.2.4);
- V. facilitar a revisão e a supervisão dos trabalhos executados, registrando que os trabalhos dos membros da equipe de fiscalização foram corretamente supervisionados pelo responsável pela execução (NAG 4408.2.5);
- VI. servir de fonte de informações para outros auditores que não participaram dos trabalhos, servindo de guia para os trabalhos de fiscalização subsequentes (NAG 4408.2.6);
- VII. possibilitar a continuidade dos trabalhos quando necessária a substituição de membros da equipe de fiscalização;
- VIII. servir de provas em processos administrativos e judiciais.

4.12.3. O auditor, ao elaborar os papéis de trabalho, independente do meio de sua preparação, deve cuidar para que os documentos sejam escorreitos, objetivos, concisos, claros, completos, exatos e conclusivos, cuidando para não trabalhar textos ou documentos impositivos.

4.12.4. As informações registradas devem ser concisas, transmitindo o máximo de informações com o mínimo de palavras.

4.12.5. A documentação deve ser completa, incluindo todos os dados e informações suficientes, relevantes, materiais, fidedignos, úteis ou necessários.

4.12.6. As evidências devem ser neles registradas sem rasuras ou emendas, sem distorções, com imparcialidade e isenção. Tais registros devem ainda ocorrer de forma lógica, cronológica e bem ordenada, possibilitando entendimento claro. Devem, também, ser descritas de forma acabada, terminativa, sem faltar nenhum conteúdo ou significado, incluindo informações precisas e detalhes importantes e cálculos matemáticos corretos, sem erros ou omissões.

#### **4.13. Conteúdo dos Papéis de Trabalho**

4.13.1. Os papéis de trabalho devem conter as conclusões obtidas nos exames de cada área fiscalizada, guardando conformidade com os procedimentos e critérios utilizados.

4.13.2. Deve-se tomar cuidado para não incluir dados e informações desnecessários à emissão da opinião ou de comentários do auditor.

4.13.3. Os papéis de trabalho devem ser suficientemente completos, detalhados e preparados de tal forma a permitir que um auditor que não teve contato anterior com o trabalho desenvolvido possa utilizá-la no futuro, sem dúvidas quanto às conclusões alcançadas e sobre como foram executados os exames.

#### **4.14. Cuidados na Preparação**

4.14.1. Nos papéis de trabalho elaborados pelo auditor constarão, basicamente:

- I. cabeçalho com a logomarca do TCE-MS, número do processo, objeto da fiscalização, período examinado e nome do ente auditado;
- II. separadamente o assunto, tipo ou tópico;
- III. as fontes dos dados e informações apresentados;
- IV. as pessoas entrevistadas, sempre que as informações contidas forem baseadas em análise de documentos ou entrevistas;
- V. as notas explicativas com esclarecimentos sobre o seu conteúdo.

#### **4.15. Os papéis de trabalhos podem ser classificados como:**

- I. **Elaborados pelo auditor:** papel de trabalho que registra as evidências obtidas e que é preparada pelo próprio auditor, na medida em que analisa os diversos eventos e transações do ente;
- II. **Elaborados por terceiros:** documentação de auditoria que registra as evidências obtidas e que é preparada pelo ente;
- III. **Elaborados por solicitação direta do auditor:** é papel de trabalho preparado pelo ente auditado a pedido do auditor e de uso específico para atender a um determinado procedimento de auditoria;

**IV. Elaborados no exercício das atividades do ente auditado:** todas as demais documentações de auditoria solicitadas pelo auditor ao ente auditado, que também são utilizadas para registrar ou evidenciar o trabalho executado.

#### **4.16. Destinação dos Papéis de Trabalho**

4.16.1. Serão juntados ao processo de auditoria, apenas os documentos imprescindíveis à correta compreensão ou à comprovação de fatos relevantes.

4.16.2. O Projeto de Auditoria e as matrizes de Planejamento, Achados e Responsabilização não serão juntados ao processo de fiscalização e serão arquivados na pasta corrente.

4.16.3. Os demais papéis de trabalho serão arquivados em pastas correntes e permanentes.

4.16.4. Serão armazenados na pasta corrente os papéis de trabalho que respaldem a confecção do Relatório e evidenciem os achados e procedimentos de fiscalização.

4.16.5. Na pasta corrente serão armazenados os papéis de trabalho pertinentes à fiscalização em curso, tais como:

- I. Memórias de discussão com servidores do órgão ou entidade auditada;
- II. Expedientes emitidos e recebidos (documentos de circularização, ofícios);
- III. Projeto de Auditoria e as matrizes de Planejamento, Achados e Responsabilização;
- IV. Outros documentos utilizados apenas no trabalho corrente.

4.16.6. Na pasta permanente deverão ser armazenadas as informações que possam ser utilizadas em mais de uma fiscalização e, que se refiram ao ente jurisdicionado. Esta pasta deve ser constantemente atualizada, devendo incluir, pelo menos, as seguintes informações:

- I. identificação do órgão ou da entidade (nome, natureza jurídica e localização na estrutura governamental);

- II. legislação e normas (ato de criação, estatuto, regimento interno, portarias, etc.);
- III. estrutura organizacional;
- IV. áreas de atuação;
- V. rol de responsáveis da entidade e respectivos períodos de gestão;
- VI. regime de contratação do pessoal (próprio, contratado, subcontratado);
- VII. Relatórios de Auditorias anteriores;
- VIII. decisões sobre as prestações de contas dos últimos exercícios;
- IX. deficiências e falhas evidenciadas nas últimas contas, inspeções ou Auditorias;
- X. orçamento e principais programas, projetos e atividades;
- XI. decisões do Tribunal sobre fiscalizações realizadas na instituição;
- XII. informações necessárias à avaliação do Controle Interno;
- XIII. outros documentos que poderão ser utilizados em outras fiscalizações.

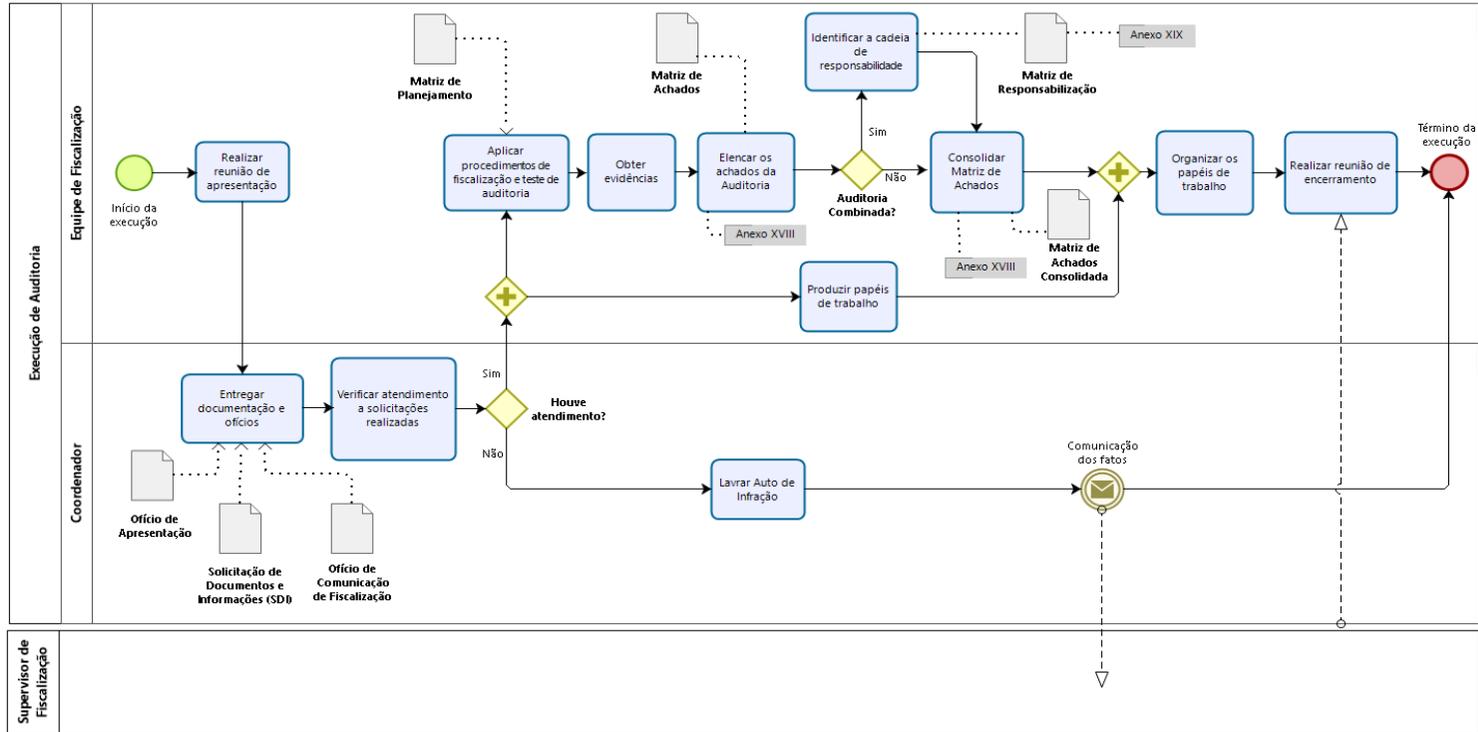
4.16.7. Os papéis de trabalho são de propriedade exclusiva do TCE-MS, que será responsável por sua guarda e sigilo (arquivos de auditoria) por no mínimo cinco anos, devendo observar as demais regras de temporalidade do Tribunal.

#### **4.17. Reunião de Encerramento**

4.17.1. Ao término da fase de execução, será realizada reunião de encerramento com o gestor da entidade auditada ou representante designado, ocasião na qual o coordenador da equipe comunicará verbalmente a finalização dos trabalhos e devolverá possíveis documentos ainda em posse da equipe.

4.17.2. Nessa ocasião, deverá ser informado ao jurisdicionado que ele terá a oportunidade de se manifestar nos autos, quando receber o Relatório Preliminar de Auditoria.

4.17.3. A [FIGURA 16](#) apresenta o fluxo de processo da Execução das Auditorias.



**FIGURA 16 – Fluxo de Trabalho: Execução da Auditoria.**

## 5. RELATÓRIO DAS AUDITORIAS

### 5.1. Disposições gerais

5.1.1. Uma vez concluídos os trabalhos e definidas as escolhas e diretrizes, a equipe de fiscalização deverá elaborar o Relatório, conforme o padrão estabelecido no [Anexo XXI](#).

5.1.2. O Relatório é o instrumento formal e técnico em que a equipe de fiscalização comunica os objetivos, as questões de Auditoria, a metodologia utilizada, os achados, as conclusões, e as recomendações.

5.1.3. O Relatório será minuciosamente revisado pelos membros da equipe e pelo Supervisor, com vistas a assegurar a qualidade por meio de informações apoiadas por evidências adequadas e pertinentes.

5.1.4. A equipe e o Supervisor verificarão se as conclusões e as recomendações são aderentes e decorrem logicamente dos fatos apresentados.

5.1.5. Para isso, a(s) conclusão(ões) deve(m) estar claramente ligada(s) ao(s) objetivo(s) e critério(s) de auditoria e redigida(s) de tal forma que possa(m) aumentar o grau de confiança dos usuários previstos sobre a avaliação do objeto subjacente em relação aos critérios. (ISSAI 3100/29)

5.1.6. Dessa forma, objetivo do relatório nas auditorias operacionais é, frequentemente, persuadir usuários razoáveis, fornecendo-lhes novas perspectivas em vez de uma declaração formal de assecuração. (NBASP, nível 2)

5.1.7. Nas auditorias operacionais, o auditor fornece assecuração aos usuários ao explicar, de maneira equilibrada e razoável, como os achados, os critérios e as conclusões foram desenvolvidos e porque os achados resultaram nas conclusões. (ISSAI 3000/33)

5.1.8. Deve-se dar à entidade auditada a oportunidade de comentar sobre os achados, as conclusões e as recomendações de auditoria, antes que seja emitido o relatório. (ISSAI 3000/129)

5.1.9. Dessa forma, a elaboração do Relatório de Auditoria Operacional deve seguir as seguintes etapas:

**I. elaboração de Relatório Preliminar de Auditoria:** após a conclusão da fase de execução da auditoria, a equipe elaborará um relatório preliminar que será encaminhado ao gestor por meio de notificação do Conselheiro Relator;

**II. elaboração de Relatório Final de Auditoria:** após a manifestação do(s) gestor(es), a equipe analisa os comentários por ele encaminhados e emite o relatório final.

## **5.2. Estrutura e Conteúdo do Relatório de Auditoria**

5.2.1. Conforme as Normas de Auditoria do TCE-MS, na redação do Relatório, a equipe de fiscalização deve orientar-se pela Clareza, Convicção, Concisão, Completude, Exatidão, Relevância, Tempestividade, Objetividade e pelas seguintes regras:

- I. Utilizar escrita clara, não rebuscada e de fácil compreensão;
- II. Evitar o supérfluo, a obscuridade, ideias desconexas, exageros de linguagem e ênfase desnecessária;
- III. Evitar referências a pontos imateriais, irrelevantes e de pouca ou nenhuma utilidade, enfoques inconvenientes e conclusões não assentadas em fatos devidamente suportados em evidências;
- IV. Evitar formato diferente do padrão estabelecido;
- V. Dar preferência a parágrafos curtos e na ordem direta.

5.2.2. Deverão ser numerados:

- I. Folhas;
- II. Títulos e subtítulos, de acordo com o [Anexo XXI](#);
- III. Parágrafos, de forma contínua e independente da numeração dos títulos e subtítulos;
- IV. Anexos, para facilitar referências, e separados por uma folha com a identificação e o número a qual se refere.

5.2.3. O Relatório deverá conter exposição detalhada de fatos e circunstâncias verificados em Auditoria, tendo por base o conteúdo da Matriz de Achados.

5.2.4. O modelo de Relatório a ser utilizado no TCE-MS consta no [Anexo XXI](#) e deve estar estruturado em:

- I. elementos pré-textuais: capa, folha de rosto, resumo, lista de sigla, lista de figuras, lista de tabelas e sumário;
- II. texto: introdução, visão geral do objeto avaliado, capítulos principais, análise dos comentários do gestor, conclusão e proposta de encaminhamento;
- III. elementos pós-textuais: referências e apêndices.

5.2.5. A [FIGURA 17](#) apresenta Modelo de Sumário do Relatório:

<b>1. INTRODUÇÃO</b>
ANTECEDENTES;
OBJETIVOS E ESCOPO DA AUDITORIA;
CRITÉRIOS
METODOLOGIA
ANTECEDENTES;
OBJETIVOS E ESCOPO DA AUDITORIA;
CRITÉRIOS;
METODOLOGIA;
VOLUME DE RECURSOS DA FISCALIZAÇÃO
BENEFÍCIOS ESTIMADOS DA FISCALIZAÇÃO.
<b>2. VISÃO GERAL</b>
<b>3. PRIMEIRO CAPÍTULO PRINCIPAL</b>
3.1. SUBTÍTULO
PARÁGRAFO INICIAL DE IMPACTO;
CRITÉRIO;
ANÁLISE DE EVIDÊNCIAS;
CAUSAS;
EFEITOS DE RISCOS DECORRENTES DA MANUTENÇÃO DA SITUAÇÃO ENCONTRADA;
BONS PRÁTICAS;
CONCLUSÃO;
PROPOSTAS;
BENEFÍCIOS ESPERADOS.
<b>4. ANÁLISE DOS COMENTÁRIOS DOS GESTORES</b>
<b>5. CONCLUSÃO</b>
<b>6. PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO</b>

FIGURA 17 – Modelo de Sumário do Relatório.

### **5.3. Capa**

5.3.1. Elaborar conforme modelo do [Anexo XXI](#) ou personalizada, de acordo com o objeto da Auditoria.

### **5.4. Folha de Rosto**

5.4.1. Destina-se a apresentar, de forma sucinta, os dados relativos à identificação do trabalho realizado, de acordo com o [Anexo XXI](#).

### **5.5. Resumo**

5.5.1. Elaborar conforme modelo do [Anexo XXI](#).

### **5.6. Sumário**

5.6.1. Consiste na numeração dos títulos e subtítulos do Relatório de Auditoria e respectiva paginação.

5.6.2. Devem ser usadas letras maiúsculas para indicar os títulos e a inicial maiúscula para subtítulos.

### **5.7. Introdução**

5.7.1. Deve conter, de forma concisa, as seguintes informações:

- I. Antecedentes;
- II. Identificação simplificada do objeto de auditoria;
- III. Objetivos e escopo da auditoria;
- IV. Critérios;
- V. Metodologia;
- VI. Limitações.

5.7.2. O campo Metodologia utilizada deve conter:

- I. procedimentos adotados, técnicas e papéis de trabalho utilizados no planejamento e execução da Auditoria, bem como indicar o Anexo em que consta a relação dos atos, contratos ou processos incluídos na amostra auditada;
- II. 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;

5.7.3. O campo limitações deverá indicar claramente aquilo que não pôde ser investigado em profundidade suficiente para a formulação de conclusões, com as justificativas pertinentes.

## **5.8. Achados de Auditoria**

5.8.1. Constará a descrição objetiva de fatos e circunstâncias verificados na auditoria.

5.8.2. Cada questão de Auditoria será um subitem do Resultado da Auditoria.

5.8.3. O auditor, sempre que possível, para evitar a repetição de causas, efeitos, responsáveis, proposições e considerações, fará remissões ao tópico no qual o tema foi abordado pela primeira vez.

5.8.4. Ao relatar as evidências, deve-se referenciar de forma clara onde se encontram. A equipe deve destacar, sempre que possível, os termos que deseja ressaltar, para facilitar leitura posterior.

5.8.5. Na avaliação dos efeitos, deve-se considerar e relatar eventuais riscos que venham agravar o resultado, caso o jurisdicionado não adote medida efetiva recomendada.

5.8.6. Em função de sua significância, as boas práticas do jurisdicionado, achados positivos, devem ser relatadas e registradas como propostas de encaminhamento para que sejam adotadas como exemplo.

5.8.7. A equipe de fiscalização deverá atentar-se quanto à natureza e ao tratamento das informações que estão sendo incluídas no seu Relatório, considerando que podem ser confidenciais ou sensíveis.

5.8.8. Se a divulgação de determinadas informações pertinentes for proibida ou forem excluídas de um relatório devido à sua natureza sensível ou confidencial, no relatório deverá constar que certas informações foram omitidas, justificando as razões para tal omissão. Em

tais circunstâncias, poderá ser emitido um relatório separado, confidencial ou de uso restrito, contendo tais informações, e distribuí-lo apenas àqueles autorizados por lei ou regulamento a recebê-las. (ISSAI 3200/138)

5.8.9. As informações recebidas de pessoa física ou jurídica externa ao Tribunal devem ser classificadas de acordo com os requisitos de segurança da informação pactuados com quem as forneceu.

5.8.10. Os autos e as peças do processo devem ser classificados levando em consideração o nível de confidencialidade das informações ou documentos neles inseridos.

5.8.11. Os achados de auditoria não decorrentes do escopo, conforme relevância e urgência, poderão constar em relatório destaque.

## **5.9. Análise dos comentários do gestor**

5.9.1. A análise dos comentários recebidos deve ser registrada em papéis de trabalho, de modo que quaisquer modificações no relatório preliminar de auditoria, ou razões para não se fazer modificações, sejam documentadas. Essa documentação fornece transparência sobre as razões pelas quais quaisquer modificações foram ou não feitas no relatório preliminar de auditoria, bem como as razões do auditor para essas decisões. (ISSAI 3000/132)

5.9.2. Todos os comentários recebidos precisam ser cuidadosamente considerados. Quando as respostas fornecem novas informações, o auditor precisa avaliá-las e estar disposto a modificar o relatório preliminar. Todas as discordâncias devem ser analisadas para que o relatório final seja equilibrado e imparcial.

5.9.3. Assim, é importante que a equipe avalie os comentários das entidades auditadas quanto à suficiência para abordar os achados, se são inconsistentes ou estão em conflito com os achados, as conclusões ou as recomendações do relatório preliminar.

## **5.10. Conclusão**

5.10.1. Destina-se a sintetizar os fatos apurados no trabalho realizado, reservado a responder as questões formuladas na Matriz de Planejamento, e destacar os principais achados em consonância com os fatos e evidências levantadas e discutidas na fundamentação do Relatório.

5.10.2. As referências aos achados de Auditoria devem indicar o número do parágrafo em que cada um deles é tratado no Relatório.

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

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

## **5.11. Proposta de Encaminhamento**

5.11.1. Trata-se de recomendações, determinações, propostas de encaminhamento entre outras sugestões da equipe de fiscalização. As proposições deverão ser extraídas da Matriz de Achados e da Matriz de Responsabilização.

5.11.2. Todas as propostas da equipe de auditoria deverão ser dirigidas aos responsáveis para seu cumprimento.

5.11.3. Devem ser propostas medidas corretivas que alcancem, conforme o caso, as causas e efeitos dos achados de Auditoria, bem como outras que viabilizem o aprimoramento dos controles internos ou da gestão e que, de fato, agreguem valor aos resultados da Administração Pública entregues à sociedade.

5.11.4. As referências aos achados de auditoria devem indicar o número do subtítulo em que cada um deles é tratado no Relatório.

5.11.5. As recomendações devem ser bem fundamentadas e agregar valor. Devem tratar as causas dos problemas e/ou deficiências. No entanto, devem ser redigidas de forma a evitar banalidades ou simplesmente contradizer as conclusões da auditoria, e não devem invadir as responsabilidades da administração. Deve ficar claro de quem e sobre o que se está falando em cada recomendação, quem é responsável por tomar qualquer iniciativa e o que as recomendações significam – isto é, como contribuirão para melhorar o desempenho. (NBASP, nível 2, item 40)

5.11.6. Na proposta de encaminhamento deve ser inserida determinação para que o auditado elabore e encaminhe ao Tribunal um plano de ação, pois cabe a ele apresentar proposta das medidas a adotar visando atender às deliberações propostas e corrigir os problemas identificados.

5.11.7. O plano de ação deverá indicar os responsáveis, as atividades e os prazos para a implementação das deliberações.

5.11.8. O plano de ação é um documento que formaliza as medidas que serão adotadas pelo(s) gestor(es) e auxiliará o monitoramento da implementação das deliberações e a quantificação de seus efeitos.

5.11.9. Deverá ser incluída também na proposta, sugestão para que seja autuado processo de monitoramento da deliberação e o retorno dos autos à Divisão de Fiscalização.

## **5.12. Apêndices e Anexos**

5.12.1. As evidências devem ser juntadas ao Relatório de Auditoria. Para facilitar o manuseio e a leitura, elas devem ser organizadas em Anexos ou apêndices, separadas por folha informando o número e o nome a que se refere.

5.12.2. O apêndice é um texto ou documento elaborado pela equipe de fiscalização, a fim de complementar sua argumentação. Para não prejudicar o desenvolvimento do conteúdo do Relatório, este texto ou informação complementar é apensado ao final do Relatório, para consulta.

5.12.3. Consideram-se apêndice, ainda, os documentos que por seu tamanho ou disposição gráfica não possam constar do corpo do Relatório, tais como, tabelas, gráficos e fotografias.

5.12.4. O apêndice é identificado por letras maiúsculas consecutivas, travessão e pelo respectivo título. Exemplo: APÊNDICE A – Memória de Cálculos.

5.12.5. Serão registradas, no apêndice ou no Anexo, as explicações necessárias à compreensão da informação, que poderiam desviar o foco se colocadas no corpo do Relatório, em razão de sua extensão e complexidade.

5.12.6. Os posicionamentos divergentes ocorridos no âmbito da equipe serão consignados em apêndices.

5.12.7. A divergência do Supervisor ou do Chefe da Divisão será consignada em despacho.

5.12.8. Anexos são os documentos não elaborados pela equipe de fiscalização e servem de fundamentação, comprovação ou ilustração.

5.12.9. Os Apêndices precedem os Anexos e ambos constam do sumário.

## **5.13. Documentos Obrigatórios**

5.13.1. Devem ser obrigatoriamente juntados ao processo de auditoria, em forma de Apêndice ou Anexo.

- I. Portaria de Fiscalização;
- II. Ofícios de apresentação, de comunicação de fiscalização e de solicitação de documentos e Informações;
- III. Relação dos documentos incluídos na amostra auditada, conforme a equipe julgar necessário;
- IV. Evidências, conforme a equipe julgar necessário.

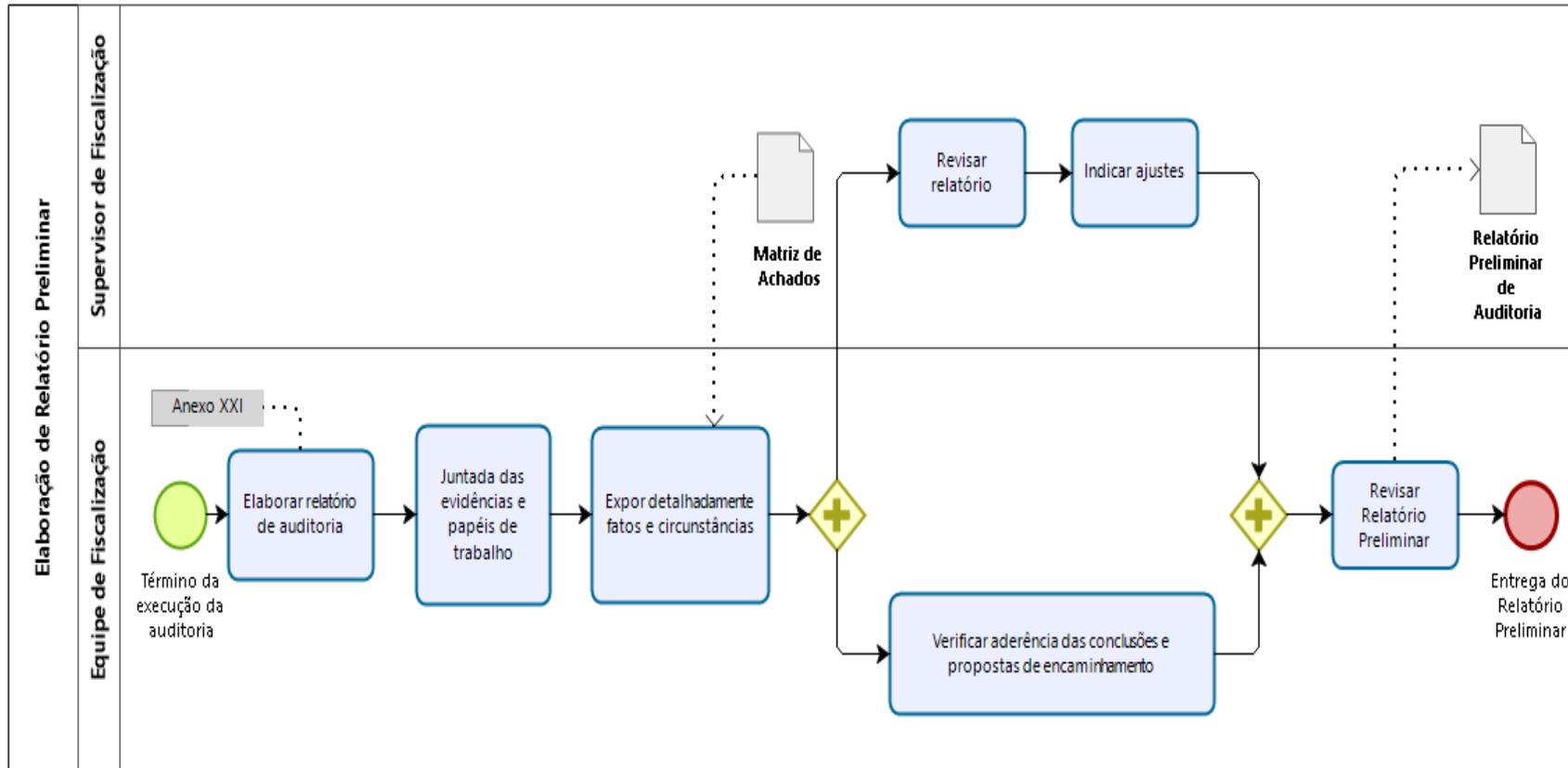
#### **5.14. Disposições finais**

5.14.1. O Relatório de Auditoria deve ser datado e assinado por todos os membros da equipe de fiscalização e pelo Supervisor dos trabalhos. A assinatura do Supervisor significa apenas que tomou conhecimento.

5.14.2. Os papéis de trabalho serão arquivados com referência ao número do processo de fiscalização, para futura consulta.

5.14.3. A entrega do Relatório Final de Auditoria ao Supervisor formaliza o término dos trabalhos da equipe de fiscalização.

5.14.4. A [FIGURA 18](#) apresenta o fluxo de trabalho da Elaboração do Relatório Preliminar.



**FIGURA 18** – Fluxo de Trabalho: Elaboração de Relatório Preliminar.

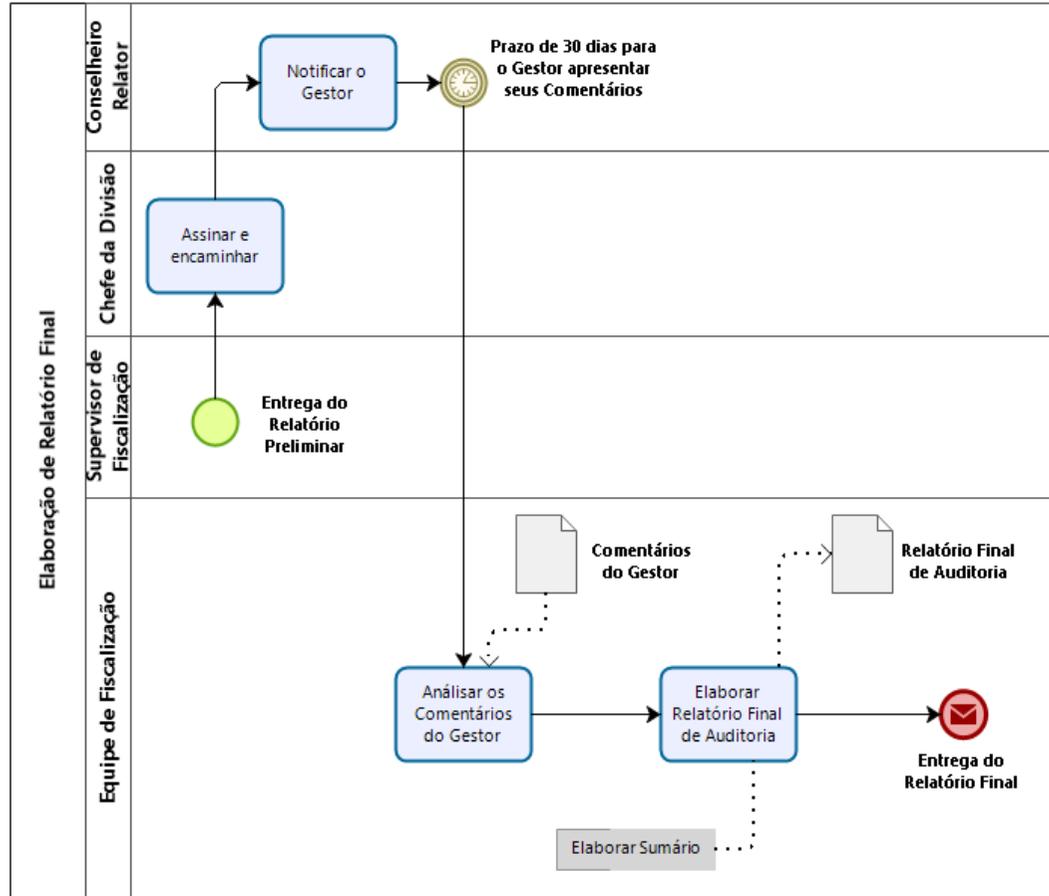


FIGURA 19 – Fluxo de Trabalho: Elaboração de Relatório Final.

## **6. SUPERVISÃO, REVISÃO E QUALIDADE DOS TRABALHOS**

### **6.1. Disposições Gerais**

6.1.1. A Auditoria Operacional deve ser supervisionada e revisada pelo Supervisor de Fiscalização e aprovada pelo Chefe da Divisão.

6.1.2. A supervisão e revisão serão realizadas durante cada fase da fiscalização. Abrangerá aspectos relativos ao conteúdo, método de fiscalização, a fim de assegurar a qualidade, o atingimento dos objetivos e o desenvolvimento das equipes de trabalho.

6.1.3. A supervisão deve ser iniciada na fase de planejamento e finalizada após a conclusão dos exames e a emissão do relatório.

6.1.4. A supervisão e revisão devem abranger os trabalhos de todos os profissionais que integram a equipe de fiscalização, inclusive os de consultores e especialistas porventura contratados pelo TCE-MS.

6.1.5. A supervisão e revisão compreenderá:

- I.** o planejamento da auditoria;
- II.** a aplicação de procedimentos e técnicas para atingir os objetivos e metas estabelecidos;
- III.** a elaboração dos papéis de trabalho;
- IV.** a orientação da equipe de fiscalização;
- V.** a avaliação da consistência das informações levantadas e das conclusões;
- VI.** a observância dos objetivos da Auditoria;
- VII.** o cumprimento das Normas de Auditoria;
- VIII.** a elaboração do Relatório.

6.1.6. O Supervisor se manifestará, por meio da aposição de rubrica ou assinatura, nos seguintes papéis de trabalho: Visão Geral do Objeto, Matriz de Planejamento, Matriz de Achados e Matriz de Responsabilização.

6.1.7. O Supervisor de Fiscalização deverá discutir a revisão dos trabalhos de Auditoria com a equipe de fiscalização, com a finalidade de propiciar alterações e melhorias à realização de Auditorias posteriores.

6.1.8. Além da supervisão e revisão dos trabalhos, haverá o Controle e Garantia da Qualidade das Fiscalizações, definidos em normativo próprio.

6.1.9. Os auditores devem aplicar procedimentos para salvaguardar a qualidade, garantindo que os requisitos aplicáveis sejam atendidos e dando ênfase a relatórios apropriados, equilibrados e justos que agreguem valor e respondam às questões de auditoria. (NBASP, nível 2, ISSAI 300, item 32)

## 7. DIVULGAÇÃO

### 7.1. Disposições Gerais

7.1.1. A publicação dos relatórios de auditoria operacional contribui para a transparência na gestão do setor público e demonstra como a auditoria operacional contribui para melhorias na administração pública e na governança. Por conseguinte, é fundamental dispor de um processo para comunicar os resultados para públicos-chave, tais como o poder legislativo, as partes interessadas e a mídia. (Apêndice à ISSAI 3100/81)

7.1.2. Além do relatório publicado (em papel ou on-line), poderão ser elaborados produtos adicionais para disseminar amplamente os achados do relatório principal:

- a) Disponibilização à mídia de informações adequadas e bem equilibradas, por exemplo na forma de *press-releases*. Isso pode reduzir o risco de má interpretação da mídia ou de exageros na divulgação dos achados.
- b) Sumário executivo do relatório final que abranja as conclusões mais relevantes, disponibilizado ao público em geral no site da Internet.
- c) Relatórios de feedback individuais aos respondentes de pesquisas para demonstrar o seu desempenho em comparação às referências do setor e para disseminar boas práticas.
- d) Publicação na *Internet* de análises detalhadas de dados como anexos técnicos.

## 8. MONITORAMENTO

### 8.1. Disposições Gerais

8.1.1. As decisões proferidas pelo Tribunal, a partir dos relatórios de auditoria, poderão ser objeto do Monitoramento, instrumento de fiscalização previsto no art. 31 da Lei Orgânica do TCE-MS.

8.1.2. O monitoramento do relatório de auditoria é uma ferramenta importante para fortalecer o impacto da auditoria e melhorar o trabalho de auditoria no futuro, e é, portanto, uma parte valiosa do processo de auditoria. Um processo de monitoramento facilitará a implementação efetiva das recomendações de auditoria. Também fornecerá *feedback* ao Tribunal, ao poder legislativo e ao governo sobre a efetividade da auditoria operacional e as melhorias efetuadas pela entidade auditada. (ISSAI 3200/146)

8.1.3. É importante que o monitoramento não demore muito a iniciar, para que não se perca a expectativa de controle. Também não vale a pena monitorar as atividades por muito tempo, pois, de acordo com a experiência do *Government Accountability Office (GAO)*, a maior parte das deliberações é implementada até 3 (três) anos após a realização da auditoria. (TCU, 2010)

8.1.4. Para facilitar a apreciação das medidas tomadas pelo gestor frente às deliberações, preferencialmente um dos membros da equipe que realizou a auditoria operacional será o coordenador da equipe de monitoramento.

8.1.5. Os procedimentos referentes ao Monitoramento serão descritos em normativo próprio.

## ANEXO I COMUNICAÇÃO DE AUDITORIA



TRIBUNAL DE CONTAS ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL

**DIVISÃO DE CONTROLE EXTERNO** (Nome da Divisão)

### COMUNICAÇÃO DE AUDITORIA

Comunico aos servidores abaixo relacionados que na data de **(data)**, realizarão Auditoria no **(nome do jurisdicionado)** com o objeto de **(descrever objeto)**. Cientifico que, caso exista impedimento legal, técnico ou suspeição, o prazo para manifestação é de dois dias úteis, a contar do recebimento desta.

Nome do Servidor	Cargo	Matrícula	Função na Equipe
xxx	Xxxx	xxxx	xxxx

Campo Grande – MS ....., de ..... de 20.....

**Nome**

**Chefe da Divisão**

**(matrícula)**

## ANEXO II TERMO DE IMPEDIMENTO/SUSPEIÇÃO



TRIBUNAL DE CONTAS ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL

**DIVISÃO DE CONTROLE EXTERNO** (Nome da Divisão)

### TERMO DE IMPEDIMENTO/SUSPEIÇÃO

Ao

(Nome do Auditor)

SUPERVISOR DE FISCALIZAÇÃO

(Nome) Auditor Estadual de Controle Externo /Técnico de Controle Externo, na condição de provável (Coordenador ou membro) da equipe a ser designada para realizar fiscalização no (ente a ser fiscalizado), DECLARA seu (impedimento ou suspeição), nos termos do item (citar n° do item do Impedimento Legal, Técnico ou Suspeição da NAG-TCE/MS).

Campo Grande – MS ....., de ..... de 20.....

Nome

Cargo

(matrícula)

## ANEXO III SOLICITAÇÃO DE PESSOAL



TRIBUNAL DE CONTAS ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL

**DIVISÃO DE CONTROLE EXTERNO (Nome da Divisão)**

### SOLICITAÇÃO DE PESSOAL

Ao

**(Nome do Auditor)**

**SUPERVISOR DE FISCALIZAÇÃO**

**(Nome) (cargo)**, na condição de indicado à função de Coordenador da equipe de fiscalização que realizará Auditoria Operacional, cujo objeto é **(informar objeto)**, no **(jurisdicionado)**,

**Obs.: escolher a situação pertinente dentre as hipóteses abaixo**

informa a necessidade de inclusão na equipe de fiscalização de **(número de especialistas)** especialistas na área de **(informar a área necessitada)**, diante dos seguintes motivos: **(apresentar os motivos)**.

**OU**

informa a necessidade de inclusão na equipe de fiscalização de **(número de AUDITORES/TÉCNICOS)**, diante dos seguintes motivos: **(apresentar os motivos)**.

Campo Grande – MS ..... de ..... de 20....

**Nome**

**Coordenador da Equipe**

**(matrícula)**

ANEXO IV PORTARIA DE DESIGNAÇÃO DE EQUIPE



TRIBUNAL DE CONTAS ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL

**DIVISÃO DE CONTROLE EXTERNO (Nome da Divisão)**

**PORTARIA TC/MS Nº XX**

*Designa a Equipe de Fiscalização para Auditoria Operacional e dá outras providências.*

O (A) CONSELHEIRO (A) XXXX, PRESIDENTE DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL, no uso de suas atribuições legais conferidas pelo artigo 75 da Resolução Normativa TC/MS nº. 076/2013,

**RESOLVE:**

Art. 1º – Designar os servidores: NOME, cargo, NOME, cargo, (...) para, sob a coordenação do primeiro, realizarem Auditoria Operacional no ( nome do órgão jurisdicionado).

Art. 2º – O servidor NOME, cargo, realizará a supervisão dos trabalhos realizados.

Art. 3º – Determino que sejam adotadas as medidas necessárias para a abertura do processo de Auditoria Operacional.

Art. 4º – Esta Portaria entrará em vigor na data de sua publicação.

**PUBLIQUE-SE, REGISTRE-SE E CUMPRA-SE.**

Gabinete da Presidência, ... de ..... de 20....

**Nome**

**Presidente**

**ANEXO V SOLICITAÇÃO DE VEÍCULOS**



**TRIBUNAL DE CONTAS ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL**

**DIVISÃO DE FISCALIZAÇÃO DE (inserir temática)**

**SOLICITAÇÃO DE VEÍCULOS**

<b>SOLICITAÇÃO DE VEÍCULOS</b>		<b>Nº</b>	<b>X/20XX</b>		
		<b>Data</b>	<b>XX.XX.20XX</b>		
<b>Órgão Solicitante:</b>	<b>NOME</b> <b>Supervisor de Fiscalização</b>		<b>Previsão de Deslocamento</b>		
<b>Divisão de Fiscalização de (inserir temática)</b>			<b>Hora:</b> _____		
<b>Natureza do Serviço:</b>					
<b>Monitoramento em XXXXX</b>					
<b>Características do Veículo a ser utilizado:</b>					
<b>Serviço Normal: XXX</b>					
<b>Número de Pessoas: XXX</b>					
<b>Veículo Utilizado:</b>	<b>Placa:</b>	<b>Motoristas:</b>			
XXXX	XXXX	XXXX			
<b>INÍCIO</b>		<b>TÉRMINO</b>		<b>MOTORISTA</b>	
<b>Data</b>	<b>XX.XX.20XX</b>	<b>Data</b>	<b>XX.XX.20XX</b>	<b>Inicial</b>	<b>XXXX</b>
<b>Hora</b>	<b>XXXX</b>	<b>Hora</b>	<b>XXXX</b>	<b>Final</b>	<b>XXXX</b>
<b>Em: XX.XX.20XX</b>					
<b>Nome</b> <b>Supervisor de Fiscalização</b>					

**ANEXO VI SOLICITAÇÃO DE ABERTURA DE PROCESSO**



**TRIBUNAL DE CONTAS ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL**

**DIVISÃO DE CONTROLE EXTERNO (Nome da Divisão)**

**SOLICITAÇÃO DE ABERTURA DE PROCESSO**

**Ao**

**Nome (Chefe do Protocolo)**

**SETOR DE PROTOCOLO**

Em atenção à PORTARIA TC/MS Nº XXX, solicita-se a abertura do processo da Auditoria Operacional para *(descrever objeto)* no *(órgão jurisdicionado)*.

**Campo Grande – MS ....., de ..... de 20....**

**Nome**

**Chefe da Divisão**

**(matrícula)**

## ANEXO VII OFÍCIO DE COMUNICAÇÃO DE FISCALIZAÇÃO



TRIBUNAL DE CONTAS ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL

**DIVISÃO DE CONTROLE EXTERNO (Nome da Divisão)**

Ofício nº XXX/20\_\_

Campo Grande – MS, \_\_\_ de \_\_\_ de 20xx.

Senhor (descrever o Cargo),

Comunico a Vossa (Excelência, Senhoria), que este Tribunal iniciará trabalho de auditoria operacional, coordenado pelo Auditor (nome do auditor), nessa Unidade.

**Obs.: escolher a situação pertinente dentre as hipóteses abaixo**

### **CASO HAJA PREVISÃO DOS DOCUMENTOS NECESSÁRIOS:**

1. A equipe de fiscalização estará nessa unidade no período de xxx a xxx (informar o período). Desse modo, solicito que sejam disponibilizados os seguintes documentos:

a) Documento ou informação 1...;

b) Documento ou informação 2...;

c) Documento ou informação 3...;

### **CASO AINDA NÃO HAJA PREVISÃO DOS DOCUMENTOS NECESSÁRIOS:**

1. A equipe de fiscalização estará nessa unidade no período de xxx a xxx (informar o período). Desse modo, solicito que, oportunamente, ao serem detalhados, sejam disponibilizados os documentos necessários à Auditoria.

2. Solicito, ainda, a gentileza de providenciar ambiente reservado e seguro para a instalação da equipe e senha para acesso aos sistemas informatizados, bem como a designação de uma pessoa qualificada para servir de contato e prestar esclarecimentos.

Atenciosamente,

Chefe da Divisão

A Sua Excelência o Senhor ou Ao Senhor

xxx

Cargo

Município – UF

## ANEXO VIII OFÍCIO DE APRESENTAÇÃO



TRIBUNAL DE CONTAS ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL

**DIVISÃO DE CONTROLE EXTERNO** (Nome da Divisão)

Ofício nº XXX/20XX- (Indicar a Divisão)

Campo Grande – MS, \_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 20XX.

Assunto: Apresentação de Equipe de Fiscalização

Processo: TC/XXXX/20XX. (no caso da fase de execução)

Senhor (a) (descrever o Cargo),

Apresento a Vossa Excelência ou ao Senhor, os servidores, abaixo relacionados, designados pela PORTARIA TC/MS Nº XXX, de XX/XX/20XX, que realizarão Auditoria Operacional:

Nome do Servidor	Cargo	Matrícula	Função na Equipe
XXXX	XXX	XXXX	Coordenador, membros e supervisor

Solicito que providencie ambiente reservado e seguro para a instalação da equipe, senha para acesso aos sistemas informatizados e divulgação interna sobre a fiscalização e o local em que a equipe se encontra, bem como a designação de uma pessoa qualificada para servir de contato e prestar esclarecimentos.

Agradeço, antecipadamente, a colaboração prestada à equipe. Ressalto que a obstrução ao livre exercício das fiscalizações, bem como a sonegação de processo, documento ou informação é considerada infração, passível de multa conforme artigos 42 e 45 da Lei Complementar nº 160/2012.

Atenciosamente,

Nome

Conselheiro

A Sua Excelência o Senhor ou Ao Senhor

XXX

Cargo

Município – UF

## ANEXO IX SOLICITAÇÃO DE DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES



### TRIBUNAL DE CONTAS ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL

#### DIVISÃO DE CONTROLE EXTERNO (Nome da Divisão)

Solicitação de Documentos n° XXX/20XX

Jurisdicionado: nome do jurisdicionado.

(Localidade), \_\_\_ de \_\_\_ de 20xx.

Senhor (a) (descrever o Cargo),

Para melhor instrução da Auditoria Operacional iniciada por meio do (citar o ofício de apresentação ou portaria da designação de equipe), solicitamos que seja determinado ao setor competente, o fornecimento da documentação assinalada abaixo, no prazo de .... (estabelecer prazo em dias ou horas), conforme estabelecem os incisos I e II do art. 179 do Regimento Interno, cc. § 1º do art. 22 da Lei Complementar nº 160, de 2 de janeiro de 2012.

#### Documentação Solicitada:

1. Documento ou informação 1...;
2. Documento ou informação n...;

Por dever de ofício, informo que a obstrução ao livre exercício da fiscalização e a sonegação de processo, documento ou informação poderá ensejar a aplicação da multa prevista no art. 44 da Lei Complementar Estadual n. 160/2012.

Salientamos que esta solicitação de documentos não exclui a possibilidade de que outras requisições sejam entregues a Vossa Excelência/Senhoria, inclusive de forma verbal ao longo do trabalho de fiscalização.

Nome

**Coordenador da equipe de Fiscalização**

Recebido em \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_

Horário: \_\_\_h\_\_\_min

**Identificação e carimbo**

ANEXO X CRONOGRAMA DA AUDITORIA



TRIBUNAL DE CONTAS ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL

DIVISÃO DE CONTROLE EXTERNO (Nome da Divisão)

CRONOGRAMA DA AUDITORIA OPERACIONAL

(PLANEJAMENTO, EXECUÇÃO E RELATÓRIO)

Nome da atividade	Duração	Início	Término	Atividade anterior	Responsável	Produto entregue
PLANEJAMENTO						
EXECUÇÃO						
RELATÓRIO						

Campo Grande – MS ....., de ..... de 20....

Nome

Coordenador da Equipe

(matrícula)

Nome

Membro da Equipe

(matrícula)

## ANEXO XI ORÇAMENTO



TRIBUNAL DE CONTAS ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL

DIVISÃO DE CONTROLE EXTERNO (Nome da Divisão)

### ORÇAMENTO

(PLANEJAMENTO, EXECUÇÃO E RELATÓRIO)

Os custos diretos das fases de planejamento, execução e elaboração do relatório são apresentados na tabela a seguir.

Item de Custo	Planejamento	Execução	Relatório	Total
Salário				
Diárias				
Transporte				
Suprimento de fundos				
Outros (especificar)				
<b>Total</b>				

Campo Grande – MS ....., de ..... de 20....

Nome

Coordenador da Equipe

(matrícula)

Nome

Membro da Equipe

(matrícula)

## ANEXO XII PROJETO DE AUDITORIA



TRIBUNAL DE CONTAS ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL

**DIVISÃO DE CONTROLE EXTERNO** (Nome da Divisão)

**PROJETO DE AUDITORIA – PROCESSO TC/XXX/XXX**

O projeto de Auditoria deve resumir todo o trabalho que se pretende realizar, explicitando a motivação para investigar determinado problema, definindo o enfoque específico e a metodologia. Compreenderá, no mínimo:

Resumo de todo o trabalho que se pretende realizar;

Equipe de fiscalização;

Visão Geral do Objeto, contendo a avaliação de controles internos e análise dos riscos do objeto (se for o caso);

Descrição do objetivo e escopo;

Resultados esperados;

Anexos: Portaria de Designação, Cronograma, Orçamento e Matriz de Planejamento.

*Obs.: o conteúdo acima é apenas um referencial para a elaboração do projeto, não deve constar do documento final.*

Nome

Coordenador de Fiscalização

Nome

Supervisor de Fiscalização

Nome

Chefe da Divisão

ANEXO XIII MATRIZ SWOT (FOFA)



TRIBUNAL DE CONTAS ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL

DIVISÃO DE CONTROLE EXTERNO (Nome da Divisão)

PROCESSO TC/XXX/XXX

A M B I E N T E	INTERNO	FORÇAS	+	FRAQUEZAS	-
		<p><i>Pontos fortes – as características positivas internas que uma organização pode explorar para atingir as suas metas. Referem-se às habilidades, capacidades e competências básicas da organização que atuam em conjunto para ajudá-la a alcançar suas metas e objetivos.</i></p> <p><i>Ex.: equipe experiente e motivada, recursos tecnológicos adequados.</i></p>		<p><i>Pontos fracos – as características negativas internas que podem inibir ou restringir o desempenho da organização. Referem-se à ausência de capacidades e/ou habilidades críticas. São, portanto, deficiências e características que devem ser superadas ou contornadas para que a organização possa alcançar o nível de desempenho desejado.</i></p> <p><i>Ex.: alta rotatividade de pessoal, sistemas de informação obsoletos, processos internos excessivamente burocratizados.</i></p>	
	EXTERNO	OPORTUNIDADES	+	AMEAÇAS	-
		<p><i>Características do ambiente externo, não controláveis pela organização, com potencial para ajudá-la a crescer e atingir ou exceder as metas planejadas.</i></p> <p><i>Ex.: diretrizes governamentais favoráveis ao fortalecimento institucional, novas fontes orçamentárias, parcerias com outras instituições.</i></p>		<p><i>Características do ambiente externo, não controláveis pela organização, que podem impedi-la de atingir as metas planejadas e comprometer o crescimento organizacional.</i></p> <p><i>Ex.: dispersão geográfica do público-alvo, disparidades regionais, conflito de competência.</i></p>	

ANEXO XIV DIAGRAMA DE VERIFICAÇÃO DE RISCOS



TRIBUNAL DE CONTAS ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL

DIVISÃO DE CONTROLE EXTERNO (Nome da Divisão)

PROCESSO TC/XXX/XXX

		Consequência		
		Fraco	Moderado	Forte
P r o b a b i l i d a d e	Provável	M	A	A
	Possível	B	M	A
	Improvável	B	B	M

Risco: Baixo – B; Médio – M; Alto – A

ANEXO XV INVENTÁRIO DE RISCOS



TRIBUNAL DE CONTAS  
Estado de Mato Grosso do Sul  
**TCEMS**

Processo TC: XX/20XX

Jurisdicionado: *Declarar os nomes dos principais jurisdicionados auditados.*

Abrangência: *Enunciar de forma clara, resumida e declarativa a abrangência do inventário de riscos realizados.*

## INVENTÁRIO DE RISCOS

ITEM	ATIVIDADE	OBJETIVO DA ATIVIDADE	EVENTOS DE RISCOS	CONTROLES
1				
2				
3				
4				
5				
6				
7				
8				
9				
10				
...				

Equipe de Auditoria:  
Nome, matrícula e  
assinatura

Em: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_

Supervisor de  
Fiscalização:  
Nome, matrícula e  
assinatura

Em: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_

ANEXO XVI MATRIZ DE PLANEJAMENTO



MATRIZ DE PLANEJAMENTO

Tema de auditoria: *Identificar o programa, ação e atividade auditáveis*

Jurisdicionado: *Declarar os nomes dos principais jurisdicionados auditados.*

Problema: *Expressar, de forma clara e objetiva, aquilo que motivou a auditoria.*

ITEM	QUESTÕES DE AUDITORIA	INFORMAÇÕES REQUERIDAS	FONTES DE INFORMAÇÃO	PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS	PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DE DADOS	LIMITAÇÕES	O QUE A ANÁLISE VAI PERMITIR DIZER
QA01	<p>Focar os principais aspectos do objetivo pretendido.</p> <p>Limitar ao objetivo da Auditoria.</p> <p>Englobar todos os itens que serão verificados</p>	<p>Limitar à questão.</p> <p>Prever todas as informações necessárias e especifica-las .</p> <p>Não descrever sob a forma de questionamento.</p> <p>Associar ao menos uma fonte de informação.</p>	<p>Quem?</p> <p>Onde?</p> <p>Qual documento?</p> <p>Especificar.</p> <p>Associar a pelo menos uma informação requerida.</p>	<p>Identificar as técnicas de coleta de dados que serão usadas e descrever os respectivos procedimentos;</p> <p>Associar ao menos um procedimento para cada informação requerida.</p> <p>Não formular procedimentos para informações não requeridas.</p> <p>Detalhar os procedimentos em tarefas, de forma clara, com os aspectos a serem abordados.</p> <p>Descrever as técnicas que serão aplicadas.</p>	<p>Identificar os métodos e técnicas utilizados para verificar a fidedignidade, completude, veracidade e pertinência dos dados coletados;</p> <p>Indicar os objetos nos quais o procedimento será aplicado.</p>	<p>Indicar os fatores que dificultam ou restringem a obtenção das informações requeridas;</p> <p>Especificar as limitações quanto: à estratégia metodológica adotada ao acesso a pessoas e informações à qualidade das informações e às condições operacionais de realização do trabalho.</p>	<p>Respostas que se pretende para a questão de auditoria, considerando os procedimentos de análise e, principalmente, quais objetivos específicos do trabalho atendem tal resposta;</p> <p>Esclarecer precisamente que conclusões ou resultados podem ser alcançados.</p>

Equipe de Auditoria:  
Nome, matrícula e assinatura

Em: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_

Supervisor de Fiscalização:  
Nome, matrícula e assinatura

Em: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_

Chefe da Divisão  
Nome, matrícula e assinatura

## ANEXO XVII FORMULÁRIO DE ENTREVISTA



TRIBUNAL DE CONTAS ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL

**DIVISÃO DE CONTROLE EXTERNO** (Nome da Divisão)

<b>Objetivo da Entrevista:</b> O que a equipe pretende esclarecer por meio da entrevista.	
<b>Local da Entrevista:</b>	<b>Data da Entrevista:</b> xx/xx/xxxx <b>Horário da Entrevista:</b> xx:xx
<b>Entrevistados:</b> xxxxx	<b>Entrevistadores:</b> xxxxx

<b>Síntese das informações Obtidas:</b> Resumir as perguntas efetuadas e as respostas dadas pelo(s) entrevistado(s) que forem consideradas relevantes para o desenvolvimento dos achados e das conclusões de Auditoria.	<b>Evidências:</b> Fazer referência às evidências que corroborem as informações obtidas (se houver).

Local/ Data: \_\_\_\_\_

Assinaturas:

<b>Entrevistado(s):</b> xxxxx	<b>Entrevistador(es):</b> xxxxx
----------------------------------	------------------------------------

ANEXO XVIII MATRIZ DE ACHADOS



MATRIZ DE ACHADOS

Processo TC: XX/20XX

Tema de auditoria: *Identificar o programa, ação e atividade auditáveis*

Jurisdicionado: *Declarar os nomes dos principais jurisdicionados auditados.*

Problema: *Expressar, de forma clara e objetiva, aquilo que motivou a auditoria.*

ITEM	ACHADOS DE AUDITORIA	SITUAÇÃO ENCONTRADA	CRITÉRIOS	EVIDÊNCIAS E ANÁLISE	CAUSAS	EFEITOS	BOAS PRÁTICAS	RECOMENDAÇÕES	BENEFÍCIOS ESPERADOS
ACH01	Descrever o título da impropriedade ou irregularidade	Relacionar as principais constatações, obtidas a partir de discrepâncias entre as evidências coletadas na fase de execução e os critérios de desempenho previstos para o órgão ou objeto auditado.  Descrever toda a situação existente, deixando claro como os diversos aspectos do achado o fundamentam.	Indicar os critérios que refletem como a gestão deveria ser.  Explicitar o padrão de desempenho usado para medir a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade do objeto de auditoria.	Indicar precisamente os documentos, dados e informações que respaldam a opinião da equipe.  Verificar se as evidências têm os atributos necessários.  Indicar as técnicas utilizadas para tratar as informações coletadas durante a execução e os resultados obtidos.	Expor as causas ligadas a operacionalização ou a concepção do objeto da auditoria, bem como aquelas que estão fora do controle ou da influência do gestor.  Devem ser conclusivas.	Avaliar quais foram ou podem ser as consequências para o órgão/ entidade, para o erário ou para a sociedade.  Registrar as consequências relacionadas com as causas e os correspondentes achados de auditoria, evidenciando aos gestores a necessidade de implementar medidas que permitam aprimorar o desempenho do objeto avaliado.	Descrever ações identificadas que comprovadamente lavam a bom desempenho, como forma de subsidiar a proposta de recomendação.	Disponibilizar as propostas de recomendações alinhadas com as causas dos achados de auditoria.  Deve ter a finalidade de corrigir ou mitigar a origem das deficiências e discrepâncias diagnosticadas pela equipe.	Apresentar os benefícios que se esperam alcançar com a implementação das recomendações.

Equipe de Auditoria:  
Nome, matrícula e assinatura

Em: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_

Supervisor de FISCALIZAÇÃO:  
Nome, matrícula e assinatura

Em: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_

ANEXO XIX MATRIZ DE RESPONSABILIZAÇÃO



TRIBUNAL DE CONTAS  
Estado de Mato Grosso do Sul

**TCEMS**

Processo TC: XX/20XX

Jurisdicionado: *Declarar os nomes dos principais jurisdicionados auditados.*

Abrangência: *Enunciar de forma clara, resumida e declarativa a abrangência do inventário de riscos realizados.*

## MATRIZ DE RESPONSABILIZAÇÃO

ITEM	ACHADOS DE AUDITORIA	DATA (OU PERÍODO) DE OCORRÊNCIA DO FATO	RESPONSÁVEL	PERÍODO DE EXERCÍCIO NO CARGO	CONDUTA	NEXO DE CAUSALIDADE	CULPABILIDADE	PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO
ACH01	Descrever o título da impropriedade ou irregularidade.	Indicação da data ou período de ocorrência do fato tido por irregular. Em se tratando de irregularidades de efeitos continuados, o período correspondente deverá também ser considerado.  É fundamental que a data ou período da ocorrência dos fatos e seus efeitos sejam exatos, já que a responsabilização torna-se inadequada se o fato tiver ocorrido durante afastamento do agente.	Indicar, além do nome, o cargo e o CPF do responsável pessoa física.	Indicar sempre e para todos os responsáveis o período de exercício.	Identificar a ação ou a omissão, culposa ou dolosa praticada pelo responsável.  Nos casos de ação, utilizar verbos no infinitivo, mencionar os documentos que comprovem a conduta adotada e indicar a conduta correta que deveria ter sido tomada.  Nos casos de omissão, indicar o que deveria ter sido feito.	Evidenciar a relação de causa e efeito entre a conduta do responsável e o resultado ilícito.  (CONDUTA)... Resultou... (RESULTADO ILÍCITO)  (CONDUTA)... propiciou... (RESULTADO ILÍCITO)  (CONDUTA)... Possibilitou... (RESULTADO ILÍCITO)	Avaliar a reprovabilidade da conduta, destacando situações atenuantes ou agravantes.	Na matriz de responsabilização, a proposta de encaminhamento poderá ser cumulativa e pode ser assim classificada: imputação de débito: sanção (multa, inabilitação); afastamento do cargo; não imputação de sanção ou débito; encaminhamento para autoridade competente; instauração de TCE, quando não quantificado o débito; conversão dos autos em TCE, nos casos de imputação de débito e aplicação de multa proporcional ao débito.

Equipe de Auditoria:

Nome, matrícula e assinatura

Em: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_

Supervisor de Fiscalização:

Nome, matrícula e assinatura

Em: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_

## ANEXO XX MODELO PRONTO DE MATRIZ DE RESPONSABILIZAÇÃO

### Achados de Auditoria

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

### Conduta

Utilizam-se verbos no infinitivo para descrever a ação, mencionando os respectivos documentos que suportam a conclusão. Para cada conduta irregular, deve-se preencher uma linha da matriz, sendo suficiente somente uma linha no caso de vários responsáveis com idêntica conduta. Condutas e resultados repetidos de um mesmo gestor (Ex.: várias contratações sem licitação), desde que idênticas, podem ser agrupadas em uma única linha.

### Irregularidade

Especificação de cada fato tido como irregular dentro de um mesmo achado.

Ex: irregularidades: (I) Sobrepreço nos itens 1, 2 e 3 da Licitação A;  
(II) Sobrepreço nos itens 2, 3 e 4 da Licitação B.

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

Indicação da data ou período de ocorrência do fato tido por irregular.

Em se tratando de irregularidades de efeitos continuados, o período correspondente deverá, também, ser considerado. É fundamental que a data ou período da ocorrência dos fatos e seus efeitos sejam exatos, já que a responsabilização torna-se inadequada se o fato tiver ocorrido durante afastamento do agente.

### Nexo de causalidade

- 1.1.1. Evidencia a relação de causa e efeito entre a conduta do responsável e o achado, ou seja, se a conduta do responsável contribuiu significativamente para o resultado ilícito.
- 1.1.2. Para facilitar o preenchimento do campo "nexo de causalidade", a equipe pode, hipoteticamente, retirar do mundo real a conduta do responsável e se perguntar se ainda assim o resultado teria ocorrido e, caso positivo, se teria ocorrido com a mesma gravidade.

### Excludentes de culpabilidade

- 1.1.3. O preenchimento do campo é obrigatório nos casos em que houver evidências que permitam a exclusão de culpabilidade. Na maioria dos casos, avalia-se a

117

inexigibilidade de conduta diversa daquela adotada pelo agente, consideradas as circunstâncias.

Buscando auxiliar o preenchimento dos elementos da culpabilidade, sugere-se as seguintes indagações:

- I. O gestor praticou o ato após prévia consulta a órgãos técnicos ou respaldados em parecer técnico?
- II. É razoável afirmar que era possível ao gestor ter consciência da ilicitude do ato que praticou?
- III. Era razoável exigir do gestor conduta diversa daquela que ele adotou, consideradas as circunstâncias que o cercavam? Caso afirmativo, qual seria essa conduta?

#### **Proposta de encaminhamento**

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

- Imputação de débito;
- Sanção (multa, inabilitação, ...);
- Afastamento do cargo;
- Não imputação de sanção ou débito;
- Encaminhamento para autoridade competente;
- Instauração de TCE, quando não quantificado o débito;
- Conversão dos autos em TCE, nos casos de imputação de débito e aplicação de multa proporcional ao débito.



# TRIBUNAL DE CONTAS

Estado de Mato Grosso do Sul

*Número do Processo:* xxx

*Nome do Relator:* xxxx

**Divisão de Controle Externo (Nome da Divisão)**

*Entidade Auditada*



## TRIBUNAL DE CONTAS ESTADO DE MATO GROSSO DO SUL

### FOLHA DE ROSTO

Processo: TC/xx/20xx.

Conselheiro(a)-Relator(a): xxxx

#### DA FISCALIZAÇÃO

Modalidade: Operacional

Ato originário: xxx

Objeto da fiscalização: xxx

Ato de designação: xxx

Período de realização da auditoria: *(período referente à realização da auditoria)*

Composição da equipe: ..... – matrícula nº xx, função: Coordenador

..... – matrícula nº xx, função: membro

#### DO JURISDICIONADO

Órgão/entidade fiscalizado: xx

Responsável pelo órgão/entidade: xx

Nome: xx

Cargo: xx

Período: desde (data da designação)...../..... até (término do trabalho em campo)...../.....

Outros responsáveis *(se houver)*: vide rol à fl. ... ou anexo ...

**PROCESSOS CONEXOS** *(se houver)*:

## RESUMO

*Texto conciso, suficiente, não superior a duas páginas, que informa o objetivo da fiscalização, as questões de Auditoria, a metodologia utilizada, os achados, o volume de recursos fiscalizados, os benefícios, as conclusões e as propostas de encaminhamento mais importantes.*

## SUMÁRIO

*Consiste na numeração dos capítulos e itens do Relatório, apresentada na forma de listagem das divisões do relatório com a respectiva paginação.*

*Títulos escritos em letras maiúsculas e subtítulos com apenas a inicial da frase em maiúscula.*

**Exemplo:**

### **1. INTRODUÇÃO**

#### **1.1. Antecedentes**

#### **1.2. Identificação simplificada do objeto de auditoria**

##### **1.3. Objetivos, escopo e questões de Auditoria**

##### **1.4. Critérios**

##### **1.5. Metodologia utilizada**

##### **1.6. Limitações**

### **2. VISÃO GERAL**

### **3. ACHADOS DA AUDITORIA**

### **4. ANÁLISE DOS COMENTÁRIOS DO GESTOR**

### **5. CONCLUSÃO**

### **6. PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO**

### **7. APÊNDICES e ANEXOS**

## INTRODUÇÃO

*Deve conter a seguinte estrutura:*

- I. Antecedentes;
- II. Identificação simplificada do objeto de auditoria;
- III. Objetivos, escopo e questões de Auditoria;
- IV. Critérios;
- V. Metodologia utilizada;
- VI. Limitações;

### **Antecedentes**

***Contém a deliberação que originou a fiscalização e as razões que a motivaram, se necessário.***

### **Objetivos**

***Descrição dos objetivos geral e específicos (questões de Auditoria) da fiscalização.***

### **Escopo**

***Descrição das áreas, controles, sistemas, atividades e práticas a serem auditados, e a extensão e profundidade dessa verificação.***

### **Questões de Auditoria**

***Elencar as questões de Auditoria.***

### **Critérios**

***Identificar os critérios utilizados na Auditoria.***

### **Metodologia utilizada**

***Descrição das técnicas, procedimentos, critérios e padrões de Auditoria adotados nas investigações e análises, bem como indicar o anexo que consta a relação dos documentos incluídos na amostra auditada.***

*Descrever se houve a participação de especialistas e de outras unidades técnicas que tenham contribuído de modo significativo para a realização do trabalho, ainda que não tenham assinado o Relatório.*

#### **Limitações**

*Relação das limitações impostas ao trabalho, associadas à metodologia utilizada para abordar as questões de Auditoria, à confiabilidade ou à dificuldade na obtenção de dados. Além disso, devem ser relacionadas limitações ao próprio escopo do trabalho, como áreas ou aspectos não examinados, qualquer que seja a razão da restrição, ressaltando o quanto as limitações influenciaram os objetivos, os resultados e as conclusões.*

#### **VISÃO GERAL DO OBJETO**

*Indicação do instrumento de fiscalização utilizado, da motivação para a realização da Auditoria e do período da sua realização. Identificação do órgão ou entidade auditada, do gestor responsável, dados orçamentários e outros dados que se entendam relevantes para a identificação do jurisdicionado.*

#### **ACHADOS DE AUDITORIA**

*Descrição objetiva dos fatos e circunstâncias verificados na Auditoria a partir das **Questões de Auditoria**, extraídas da **Matriz de Achados**, decorrentes da investigação das questões de Auditoria e, se houver, a responsabilização extraída a partir da **Matriz de Responsabilização**.*

*Devem constar, ainda, as boas práticas do órgão ou entidade auditado. Cada questão de Auditoria será um subitem do Resultado da Auditoria.*

#### **ANÁLISE DOS COMENTÁRIOS DO GESTOR**

*Deve constar a análise da equipe de auditoria em relação à manifestação do gestor sobre o Relatório Preliminar de Auditoria.*

#### **CONCLUSÃO**

*É o posicionamento da Equipe de Fiscalização acerca dos trabalhos realizados. Devem constar as regularidades e irregularidades encontradas, sempre observado o escopo dos trabalhos e de acordo com os fatos e evidências encontradas.*

*As referências aos achados de Auditoria devem indicar o número do parágrafo em que cada um deles é tratado no relatório.*

*Devem constar na conclusão os benefícios estimados ou esperados com a fiscalização, tais como, débito, multa, economia, ganho, melhoria ou a expectativa de controle gerada.*

## PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO

*É a proposta de medidas corretivas, elaborada pela Equipe de Fiscalização, que atendam aos achados de Auditoria, bem como outras que viabilizem o aprimoramento dos controles internos ou de gestão, e devem, necessariamente, agregar valor ao auditado, sempre focando no que deve ser aperfeiçoado/corrigido e não no como fazer.*

*As referências aos achados de Auditoria devem indicar o número do subtítulo em que cada um deles é tratado no relatório.*

***No caso de auditoria combinada, também deverão constar, por exemplo, propostas de ressarcimento ao erário, afastamento do cargo, não imputação de sanção ou débito, encaminhamento dos autos para autoridade competente, aplicação de multa proporcional ao débito.***

*A equipe de fiscalização deve quantificar e estimar os benefícios que poderão ser obtidos, caso as ações contidas nas propostas venham a ser adotadas.*

Campo Grande-MS, xxx de xxxx de 20xx.

**Equipe de Auditoria:**

**Nome, matrícula e assinatura**

## APÊNDICES e ANEXOS

*São os documentos relacionados diretamente aos assuntos tratados nos relatório, mas que não há a necessidade de constar no corpo do relatório, como, por exemplo, memórias de cálculo, tabelas, gráficos, imagens.*

*Devem ser organizadas em apêndices ou anexos, separadas por folha informando o número e o nome a que se refere.*

*O apêndice é identificado por letras maiúsculas consecutivas, travessão e pelo respectivo título. Exemplo: APÊNDICE A – Memória de Cálculos.*

*Serão registradas, no apêndice ou no anexo, as explicações necessárias à compreensão da informação, que poderiam desviar o foco se colocadas no corpo do Relatório, em razão de sua extensão e complexidade.*

*Os posicionamentos divergentes ocorridos no âmbito da equipe serão consignados em apêndices.*

*Os apêndices precedem os anexos e ambos constam do sumário.*

*Também devem ser obrigatoriamente juntados ao processo de Auditoria, em forma de apêndice ou anexo:*

- I. Portaria de Fiscalização;*
- II. Ofícios de apresentação, de comunicação de fiscalização e de solicitação de documentos;*
- III. Papéis de trabalho;*
- IV. No caso de auditorias combinadas:
  - a) Rol de responsáveis, com a identificação, incluindo: nome, CPF, cargo, endereço, período de exercício no cargo, com eventuais afastamentos;*
  - b) Razão social, CNPJ e endereço para o caso de pessoa jurídica de direito privado;*
  - c) Relação dos documentos incluídos na amostra auditada.**