



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

---

# **NORMAS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL DO TCE/MS**

---



**1ª Edição - 2016**



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

### **Corpo Deliberativo**

Conselheiro Waldir Neves Barbosa - **Presidente**

Conselheiro Ronaldo Chadid - **Vice-Presidente**

Conselheiro Iran Coelho das Neves - **Corregedor-Geral**

Conselheiro Osmar Domingues Jeronymo - **Ouvidor**

Conselheira Marisa Joaquina Monteiro Serrano - **Diretora da Escoex**

Conselheiro José Ricardo Pereira Cabral

Conselheiro Jerson Domingos

### **Auditoria**

Leandro Lobo Ribeiro Pimentel

Célio Lima de Oliveira

Patrícia Sarmiento dos Santos

### **Ministério Público de Contas**

Procurador Geral João Antônio de Oliveira Martins Júnior

Procurador José Aêdo Camilo

### **Diretoria Geral**

Eduardo dos Santos Dionizio

### **Diretoria de Administração Interna**

Parajara Moraes Alves Junior

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

Douglas Avedikian

---

## PRODUÇÃO DE CONTEÚDO TÉCNICO

---

### **Supervisão**

Valéria Saes Cominale Lins  
*Auditora Estadual de Controle Externo*

### **Coordenação e Gestão do Projeto**

Haroldo Oliveira de Souza  
*Auditor Estadual de Controle Externo*

### **Equipe de Elaboração**

Ana Carolina Medici Lemos  
*Auditora Estadual de Controle Externo*

Cesar Augusto Feijão de Moraes  
*Auditor Estadual de Controle Externo*

Daniela Martins  
*Auditora Estadual de Controle Externo*

Eloísa Jeronymo de Oliveira  
*Auditora Estadual de Controle Externo*

Geanlucas Julio de Freitas  
*Auditor Estadual de Controle Externo*

Luciane Lima Peres Kurzawa  
*Auditora Estadual de Controle Externo*

Maria de Fátima Modesto Martins  
*Auditora Estadual de Controle Externo*

Sandelmo Albuquerque  
*Auditor Estadual de Controle Externo*

Sérgio Martins da Silva  
*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 as Normas de Auditoria Governamental. Trata-se de uma ferramenta que visa a conduzir ações de fiscalização realizadas no âmbito do controle externo por esta Corte de Contas.

As Normas foram desenvolvidas por equipe multidisciplinar e baseado nas Normas Internacionais de Auditoria das Entidades de Fiscalização Superiores (INTOSAI), nas Normas Brasileiras de Auditoria no Setor Público (NBASP), nas Normas de Auditoria Governamental (NAG), nas Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT) e também nas experiências de sucesso de outros Tribunais de Contas do país.

O objetivo das normas é sistematizar e padronizar os procedimentos de fiscalização, tornando-os mais claros a todos os interessados. O corpo técnico do TCE-MS há tempos anseia pela padronização das ações. O jurisdicionado, de antemão, conhecerá os procedimentos de fiscalização e, assim, poderá ter uma atitude proativa de modo a evitar desperdícios e malversação dos recursos públicos, beneficiando a sociedade, principal interessada das ações de controle.

As Normas de Auditoria Governamental do TCE-MS disseminarão as modernas técnicas de Auditoria Governamental, internacionalmente reconhecidas, tratando das competências do TCE-MS, das prerrogativas dos profissionais de auditoria quando da realização das fiscalizações, além de técnicas de planejamento, execução e elaboração dos relatórios, abordando as matrizes (planejamento, achados e responsabilização) e apresentando modelos para os papéis de trabalho necessários para uma atuação eficiente e objetiva. Tudo isso visando a apresentar um trabalho que ofereça subsídios para o julgamento realizado pelos Conselheiros do TCE-MS.

Com a elaboração das Normas de Auditoria Governamental, o TCE-MS dará um importante passo rumo ao alcance dos seus objetivos estratégicos e o cumprimento de sua missão institucional. A devida utilização desta ferramenta contribuirá para o aprimoramento da gestão pública, intensificará a confiabilidade de sua imagem perante toda a sociedade, combatendo a corrupção, os desvios e a ineficácia na aplicação dos recursos públicos.

## GLOSSÁRIO

**ACCOUNTABILITY:** obrigação que têm as pessoas ou entidades, as 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 profissional de auditoria, 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 um parecer sobre o total dessa população.

**AUDITORIA:** 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. (art. 28 LC 160)

**CETICISMO PROFISSIONAL:** é a atitude questionadora esperada do profissional de auditoria, que visa a reduzir o risco de não identificar circunstâncias suspeitas, de generalizar em suas conclusões e de usar pressupostos errados na determinação da natureza, época e extensão dos procedimentos de obtenção de evidência e da avaliação dos respectivos resultados.

**COMISSÃO DE INTELIGÊNCIA DE FISCALIZAÇÃO:** unidade de auxílio técnico e administrativo, integrante da estrutura organizacional do TCE-MS, cujas competências estão elencadas no art. 12 da Resolução 14/2015.

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

**DIRETRIZ:** define e enfatiza o cumprimento da linha de ação e as áreas de atuação prioritárias, ou seja, como fazer.

**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)

**EQUIDADE:** princípio pelo qual os responsáveis pela Administração Pública utilizam de forma imparcial os recursos que lhe são colocados à disposição pela própria comunidade, a fim de garantir da melhor maneira a justiça social, satisfazendo ao interesse público. (NAG 1111)

**ESCOPO:** é definido na etapa do planejamento, delimita a extensão do objeto da fiscalização, os resultados esperados e descreve o trabalho a ser realizado.

**IMPEDIMENTO:** é a impossibilidade do servidor ou autoridade atuar em processo administrativo, caso esteja presente uma das seguintes condições: (Lei 9.784/1999)

- 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.

**INSPEÇÃO:** é o instrumento de fiscalização utilizado pelo TCE-MS para suprir omissões e lacunas de informações, esclarecer dúvidas ou apurar denúncias ou representações, quanto à legalidade, legitimidade e economicidade dos atos praticados por pessoas sujeitas ao seu controle. (art. 29 LC 160)

**INSTRUMENTOS DE FISCALIZAÇÃO:** são os instrumentos utilizados pelo TCE-MS para exercer sua competência constitucional. Estão definidos no artigo 26 da LC 160 e são eles: a auditoria, a inspeção, o monitoramento e o acompanhamento.

**INVENTÁRIO DE RISCOS:** é um 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.

**LINHA DE AÇÃO:** define o foco e orienta a atividade de controle, ou seja, o que fazer.

**MATRIZ DE ACHADOS:** é um 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:** é um 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.

**MATRIZ DE RESPONSABILIDADE:** 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.

**PLANO DE CONTROLE EXTERNO (PCE):** é um plano elaborado em nível tático, bienal, que segue as prioridades institucionais, estabelece as linhas de ação e orientações para as atividades de controle externo. É elaborado de acordo com o Planejamento Estratégico e orienta a elaboração do Plano de Diretrizes.

**PLANO DE DIRETRIZES (PD):** plano bienal que estabelece as orientações, indicadores de desempenho, metas e iniciativas que nortearão as ações do Tribunal, a partir dos Planos Estratégico e de Controle Externo.

**PLANO DE FISCALIZAÇÃO:** é o planejamento anual, a nível tático, que conterá a programação e objetivos das ações de controle externo no âmbito do TCE-MS, levando em conta o Plano de Controle Externo e o Plano de Diretrizes.

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

**PROFISSIONAL DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL<sup>1</sup> <sup>2</sup>:** servidor público do quadro permanente do TCE-MS, devidamente capacitado para a realização de auditorias governamentais, nas suas áreas de atuação.

**PROJETO DE AUDITORIA:** é um 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 obter-se informações apropriadas (evidências suficientes e adequadas) que possibilitem ao profissional de auditoria formar opinião.

**SUPERVISOR DE FISCALIZAÇÃO:** profissional de auditoria de controle externo experiente no direcionamento dos trabalhos, na motivação da equipe, no fornecimento das instruções adequadas aos menos experientes, de forma que o processo de avaliação seja contínuo, que

---

<sup>1</sup> Auditor Estadual de Controle Externo, art 6º, inciso I da Lei 3.877/2010.

<sup>2</sup> Técnico de Controle Externo, art 6º, inciso III da Lei Estadual nº 3.877/2010.

os problemas sejam detectados e analisados com antecedência e a comunicação seja imediata.

**SUSPEIÇÃO:** 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. (Lei 9.784/1999)

**VISÃO GERAL DO OBJETO:** é um 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.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

**CÓDIGO DE ÉTICA:** Resolução Normativa nº 73, de 16 de maio de 2012.

**DGM:** Diretoria Geral de Modernização.

**DNIJ:** Departamento de Normas e Informação Jurisprudencial.

**EFS:** Entidades de Fiscalização Superior.

**ESCOEX:** Escola Superior de Controle Externo.

**IBRAOP:** Instituto Brasileiro de Auditoria de Obras Públicas.

**INTOSAI:** International Organization of Supreme Audit Institutions.

**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.

**LC:** Lei Complementar.

**NAG:** Normas de Auditoria Governamental.

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

**NBASP:** Normas Brasileiras de Auditoria no Setor Público.

**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.

**NBC TA 530:** Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnicas de Auditoria – Amostragem em Auditoria.

**PD:** Plano de Diretrizes.

**PCE:** Plano de Controle Externo.

**RI:** Regimento Interno.

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

**TCU:** Tribunal de Contas da União.

## Sumário

1.	ASPECTOS GERAIS.....	9
1.1	Da Competência .....	9
1.2	Dos Objetivos das Normas de Auditoria do TCE-MS .....	9
1.3	Da Auditoria Governamental.....	10
1.4	Da Classificação das Auditorias .....	11
1.5	Do Objeto da fiscalização .....	11
2.	NORMAS GERAIS RELATIVAS À PESSOA DO PROFISSIONAL DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL.....	12
2.1	Ética e Conduta do profissional de auditoria governamental.....	12
2.2	Prerrogativas e Responsabilidades do Profissional de auditoria governamental.....	14
2.3	Dos Impedimentos do Profissional de auditoria governamental.....	14
3.	DA FISCALIZAÇÃO .....	15
3.1	Do Chefe de Inspetoria .....	15
3.2	Das Equipes De Fiscalização .....	16
3.3	Do Coordenador da Equipe de Fiscalização .....	16
3.4.	Da Supervisão e Revisão .....	17
4.	DO PLANEJAMENTO DAS FISCALIZAÇÕES .....	19
4.1	Disposições gerais.....	19
4.2	Plano de Controle Externo.....	19
4.3	Plano de Diretrizes.....	20
4.4	Plano de Fiscalização .....	20
4.5	Integração dos planos.....	20
5.	PLANEJAMENTO DA AUDITORIA GOVERNAMENTAL .....	21
5.1	Disposições Gerais .....	21
5.2	Dos Objetivos e Escopo da Fiscalização.....	22

5.3	Risco.....	23
5.4	Providências Administrativas Preliminares .....	25
5.5	Da Metodologia .....	28
5.6	Dos Procedimentos.....	30
5.7	Projeto de Auditoria .....	31
5.8.	Revisão e Supervisão do Planejamento.....	32
6.	EXECUÇÃO DAS FISCALIZAÇÕES .....	32
6.1	Disposições Gerais .....	32
6.2	Papéis de Trabalho .....	33
6.3	Achados de Auditoria .....	37
6.4	Procedimentos de Fiscalização.....	39
6.5	Execução dos Procedimentos Planejados .....	41
7.	DO RELATÓRIO.....	45
7.1	Disposições Gerais .....	45
8.	DO CONTROLE DE QUALIDADE DAS FISCALIZAÇÕES.....	47
8.1	Disposições Gerais .....	47

## **1. ASPECTOS GERAIS**

### **1.1 Da Competência**

1.1.1. O TCE-MS órgão constitucional, autônomo e independente, possui competência para o exercício da Auditoria Governamental. Sua atuação institucional, no âmbito da jurisdição, recai sobre qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que administre, arrecade, disponibilize, gerencie, guarde ou utilize dinheiros, bens e valores públicos ou que estejam sob a responsabilidade da administração pública. (LC 160, art. 20 e NAG 2300)

1.1.2. Compete ao TCE-MS a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado e dos Municípios, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação de subvenções e renúncia de receitas, cabendo-lhe realizar, por iniciativa própria, da Assembleia Legislativa, da Câmara Municipal ou de comissões técnica ou de inquérito, ações de fiscalização com vistas ao atingimento dos seus objetivos institucionais. (LC 160 art. 21)

1.1.3. O TCE-MS tem competência para aplicar seus próprios critérios de julgamento às diversas situações que surjam no curso da Auditoria Governamental. (NAG 2302)

1.1.4. O TCE-MS adotará as medidas cabíveis, junto ao Ministério Público e ao Poder Judiciário, quando cerceado nas suas prerrogativas constitucionais para o exercício pleno da Auditoria Governamental. (NAG 2405.2)

1.1.5. O controle externo exercido mediante a fiscalização do TCE-MS realiza-se, primordialmente, por intermédio de auditorias e inspeções de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, conforme prescreve o inciso IV do art. 71 da Constituição Federal, daí a necessidade de realizá-las seguindo normas técnicas apropriadas, desenvolvidas de acordo com padrões internacionalmente reconhecidos, a exemplo das Normas de Auditoria Governamental (NAG), Normas Internacionais de Auditoria das Entidades de Fiscalização Superior (ISSAI), da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), e com as melhores práticas desenvolvidas por outras instituições superiores de controle de reconhecida experiência. (NAT).

### **1.2 Dos Objetivos das Normas de Auditoria do TCE-MS**

1.2.1. As Normas de Auditoria do TCE-MS objetivam atingir a qualidade e garantir a atuação suficiente e tecnicamente consistente do profissional de auditoria na condução dos trabalhos de auditoria e têm por finalidade estabelecer padrões técnicos e de comportamento para o alcance e a manutenção de uma situação individual e coletivamente desejável ao bom exercício do controle externo da administração pública, executado por meio dos instrumentos de fiscalização.

1.2.2. Objetivam manter consistência metodológica no exercício da atividade, incluindo o fornecimento de bases para o estabelecimento de padrões, procedimentos e práticas a serem seguidos na realização de auditorias e a padronização de termos técnicos empregados, de modo a assegurar qualidade e servir de base para a avaliação dos trabalhos.

1.2.3. Também têm por escopo promover o aprimoramento profissional e auxiliar os profissionais de auditoria quanto à qualidade dos exames, formação de sua opinião e elaboração de seus relatórios, especialmente nos casos em que não existam normas específicas aplicáveis, possibilitando a realização de trabalhos com segurança, qualidade e credibilidade.

1.2.4. Visa a fornecer à sociedade e aos diferentes públicos com os quais o Tribunal interage uma visão clara dos princípios e das normas que formam a base para o desenvolvimento das atividades de auditoria do TCE-MS.

### 1.3 Da Auditoria Governamental

1.3.1. Diante da natureza geral das normas de auditoria governamental pode-se ter, resumidamente, a seguinte conceituação, tomando por base nas NAT:

1.3.2. Auditoria é o processo sistemático, documentado e independente de avaliar objetivamente uma situação ou condição para determinar a extensão na qual critérios são atendidos, obter evidências quanto a esse atendimento e relatar os resultados dessa avaliação a um destinatário predeterminado.

1.3.3. Do conceito, extrai-se a noção de que auditoria é um processo e, dessa forma, compõe-se de um conjunto de atividades, funções e tarefas identificadas, em um determinado período de tempo e produzem determinado resultado.

1.3.4. Assim, para melhor compreensão do conceito geral, analisaremos detalhadamente suas principais características:

- I. **Processo sistemático:** a auditoria é um processo de trabalho planejado e metódico, pautado em avaliações e finalizado com a comunicação de seus resultados;
- II. **Processo documentado:** o processo de auditoria deve ser fundado em documentos e padronizado por meio de procedimentos específicos, de modo a assegurar a sua revisão e a manutenção das evidências;
- III. **Processo independente:** a auditoria deve ser realizada por pessoas com independência em relação às organizações, aos programas, aos processos, às atividades, aos sistemas e aos objetos examinados para assegurar a objetividade e a imparcialidade dos julgamentos;
- IV. **Avaliação objetiva:** os fatos devem ser avaliados precisamente, a avaliação objetiva conduz a julgamentos imparciais, estritamente adequados às circunstâncias, precisos, e geram confiança no trabalho do profissional de auditoria;
- V. **Situação ou condição:** o estado ou a situação existente do objeto da auditoria, encontrado pelo profissional de auditoria durante a execução do trabalho de auditoria;

- VI. **Critério:** referencial a partir do qual o profissional de auditoria faz seus julgamentos em relação à situação ou condição existente. A eventual discrepância entre a situação existente e o critério originará o achado de auditoria;
- VII. **Evidências:** elementos de comprovação da discrepância (ou não) entre a situação ou condição encontrada e o critério de auditoria;
- VIII. **Relato de resultados:** os resultados de uma avaliação de auditoria são descritos a um destinatário predeterminado que, normalmente, não seja a parte responsável, por meio de um relatório, instrumento formal e técnico no qual o profissional de auditoria comunica o objetivo, o escopo, a extensão e as limitações do trabalho, os achados de auditoria, as avaliações, opiniões e conclusões, conforme o caso, e encaminha suas propostas.

1.3.5. Os demais instrumentos de fiscalização utilizados pelo TCE-MS seguirão, no que couber, a sistematização e a metodologia proposta nestas Normas.

#### 1.4 Da Classificação das Auditorias

1.4.1. Para melhor entendimento, quanto à natureza, as auditorias, segundo classificação nas NAT, dividem-se em:

- I. **Auditorias de regularidade:** objetivam examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos à jurisdição do Tribunal, quanto aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial. Compõem as auditorias de regularidade: as auditorias de conformidade e as auditorias contábeis;
- II. **Auditorias operacionais:** objetivam examinar a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de avaliar o seu desempenho e de promover o aperfeiçoamento da gestão pública.

1.4.2. No Brasil, o sistema de contabilidade pública incorpora, além do próprio sistema contábil, os sistemas orçamentário, financeiro e patrimonial. Desse modo, considera-se também auditoria contábil a realizada sobre as demonstrações contábeis, orçamentárias, financeiras e patrimoniais produzidas pela administração de entidades públicas, a partir desses sistemas e dos respectivos lançamentos neles realizados, mediante técnica contábil, bem como sobre a documentação e os registros que lhes dão suporte.

1.4.3. A classificação das auditorias, como de regularidade ou operacional, dependerá do objetivo prevalente em cada trabalho de auditoria, já que elas constituem parte de um mesmo todo da auditoria governamental e, às vezes, integram o escopo de um mesmo trabalho de auditoria.

#### 1.5 Do Objeto da fiscalização

1.5.1. As ações operacionalizadas pelos instrumentos de fiscalização<sup>3</sup> instruirão os processos relacionados:

- I. a emissão do parecer prévio sobre as contas que o governador e os prefeitos prestem anualmente; (LC 160 art. 21)
- II. ao julgamento das contas das pessoas físicas ou jurídicas sujeitas à jurisdição do TCE-MS; (LC 160 art. 21)
- III. ao registro dos atos de admissão de pessoal, à qualquer título, na administração direta e indireta, ressalvadas as nomeações para cargo de provimento em comissão; (LC 160 art. 34)
- IV. ao registro dos atos de concessão ou cassação de aposentadorias, reformas e pensões, transferência para a reserva remunerada e refixação de proventos ou incorporação de vantagens, ressalvadas as melhorias posteriores que não alterem o fundamento do ato concessório inicial; (LC 160 art. 34)
- V. a reversão de servidor ou de empregado público à atividade; ( LC 160 art. 34)
- VI. a arrecadação e a renúncia de quaisquer receitas. (LC 160 art. 21)
- VII. representações, denúncias, e eventualmente recursos e pedidos de revisão que estejam relacionados com as fiscalizações realizadas.

## 2. NORMAS GERAIS RELATIVAS À PESSOA DO PROFISSIONAL DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL

### 2.1 Ética e Conduta do profissional de auditoria governamental

2.1.1. A conduta do profissional de auditoria governamental consubstanciada em um padrão de comportamento irrepreensível, tanto na vida pessoal quanto na vida profissional, dentro e fora do âmbito de atuação do TCE-MS, será pautada pelos seguintes princípios éticos: (NAG 3400)

- I. **Integridade:** ação pautada na boa-fé e em prol do interesse público;
- II. **Independência e objetividade:** fazer julgamentos de forma imparcial e isenta;
- III. **Competência:** manter conhecimentos e habilidades adequados à função;
- IV. **Comportamento profissional:** agir de acordo com as normas profissionais aplicáveis e as mais altas expectativas das partes interessadas;
- V. **Confidencialidade:** proteger adequadamente as informações;
- VI. **Interesse Público:** preservação e defesa do patrimônio público.

2.1.2. Além da conduta disposta no item anterior, os integrantes das equipes de fiscalização, seguirão as normas descritas no Código de Ética Profissional, na Lei Orgânica, no

---

<sup>3</sup> LC 160 art. 26

Regimento Interno, estatutos, normas, resoluções, instruções ou regulamentos do TCE-MS. (NAG 3214, NBASP 30.26)

2.1.3. O profissional de auditoria governamental deve conhecer os fundamentos e princípios da Administração Pública, aplicar estas normas, bem como as técnicas de auditoria definidas nas NAG, NBASP e pela INTOSAI, além de estar preparado para enfrentar os desafios decorrentes de mudanças no ambiente do setor público, por meio da educação continuada e busca pelo aperfeiçoamento profissional. (NAG 3206, NBASP 30.49.e)

2.1.4. Para fiscalização de obras públicas, o profissional de auditoria deverá observar as Orientações Técnicas (OT) e os Procedimentos publicados pelo IBRAOP<sup>4</sup>.

2.1.5. O profissional de auditoria governamental deve estar preparado para esclarecer questionamentos acerca das competências do TCE-MS, bem como sobre normas regimentais pertinentes às ações de fiscalização. (Código de Ética)

2.1.6. O profissional de auditoria governamental pode manter relacionamento técnico com os demais Tribunais de Contas, nacionais e estrangeiros, órgãos governamentais que compõem o sistema de controle, entidades de classe, instituições acadêmicas, organismos internacionais e entidades privadas de auditoria de modo a buscar aperfeiçoamento e alinhamento com as técnicas disseminadas no âmbito dos órgãos de controle, mantendo, no entanto, o sigilo descrito no item 2.3.7, uma vez que as informações obtidas em decorrência do exercício de suas funções devem ser repassadas a outros órgãos somente pelos Conselheiros ou por pessoa por ele autorizada.

2.1.7. O profissional de auditoria governamental executará os trabalhos de forma imparcial, posicionando-se tecnicamente, sendo imprescindível demonstrar isenção na execução dos trabalhos, relatando ao coordenador e ao Chefe de Inspeção todos os fatos importantes.

2.1.8. O profissional de auditoria governamental, por ocasião dos trabalhos de fiscalização, está proibido de:

- I. omitir fato importante, dele conhecido, mas não evidenciado;
- II. desprezar ou negligenciar a coleta de informações, com vistas a enfraquecer proposições nele contidas;
- III. omitir-se sobre desvio, omissões ou desvirtuamento dos preceitos legais ou procedimentais;
- IV. utilizar-se direta ou indiretamente de informações, documentos, demonstrações e relatórios obtidos na execução dos trabalhos de auditoria, em proveito de interesses pessoais, seus ou de terceiros.

2.1.9. O profissional de auditoria governamental deve evitar empreender caráter inquisitorial às indagações formuladas aos jurisdicionados, mantendo-se neutro em relação às afirmações feitas pelos fiscalizados, no decorrer dos trabalhos de fiscalização.

---

<sup>4</sup> <http://www.ibraop.org.br/>

## **2.2 Prerrogativas e Responsabilidades do Profissional de auditoria governamental**

2.2.1. O profissional de auditoria governamental integrante da equipe de fiscalização têm irrestrito acesso a todas as fontes de informação em órgãos e entidades sujeitos à jurisdição do TCE-MS, inclusive aos sistemas de processamento eletrônico de dados. (NAG 3308.1, LC 160 art. 22)

2.2.2. Ao profissional de auditoria é assegurada a independência profissional, que consiste em uma atitude autônoma, sem preconceitos ou interesses escusos e livre de qualquer tipo de interferência, sempre com a atuação pautada na defesa do interesse público. (NAG 3300)

2.2.3. Cabe ao profissional de auditoria aplicar todos os procedimentos de Auditoria Governamental recomendados para cada tipo de fiscalização e não se desviar deles, nem comprometer a qualidade, a extensão e os objetivos dos exames, quer por pressões de tempo e programação, quer por influências internas ou externas. (NAG 3308.5.3)

2.2.4. A execução dos trabalhos de fiscalização será livre de interferências que possam limitar o objetivo, o escopo e a exatidão dos exames ou impedir a sua realização. (NAG 3308.5.2)

2.2.5. Ao descobrir alguma irregularidade, o profissional de auditoria estudará sua materialidade ou relevância e os possíveis efeitos em relação aos resultados das transações e das operações auditadas, para a adequada fundamentação das suas conclusões. (NAG 3211)

2.2.6. Sempre que o profissional de auditoria detectar indício de irregularidades, fora do escopo da fiscalização, informará ao supervisor de fiscalização que deliberará sobre as providências cabíveis. (NAG 3203)

2.2.7. O TCE-MS assegurará o cumprimento dos dispositivos legais que garantam a efetiva independência do profissional de auditoria. (NBASP 10.10)

## **2.3 Dos Impedimentos do Profissional de auditoria governamental**

2.3.1. O profissional de auditoria governamental deve declarar impedimento ou suspeição, nos termos da Lei 9.784/1999<sup>5</sup>, sempre que for designado ou quando tomar conhecimento durante a fiscalização, e estiver presente um possível conflito de interesses, apresentando suas justificativas por escrito.

2.3.2. É vedada a participação de profissional de auditoria governamental que tenham trabalhado nos últimos 5 (cinco) anos em órgão da administração direta ou ente da administração indireta, ou que mantenham ou tenham mantido relacionamento de qualquer

---

<sup>5</sup> Arts. 18 a 21.

espécie que possa evidenciar impedimento ou suspeição, comprometendo a independência e imparcialidade da equipe de auditoria e a imagem do TCE-MS. (NAG 3309.2)

2.3.3. O TCE-MS assegurará que o profissional de auditoria governamental não atue por mais de 5 (cinco) anos consecutivos na mesma entidade auditada.

2.3.4. O profissional de auditoria poderá, motivadamente, recusar os serviços sempre que reconhecer não estar adequadamente capacitado para desenvolvê-los, contemplada a possibilidade da utilização de especialistas em outras áreas, em face da especialização requerida e dos objetivos da fiscalização. (NAG 3103.1)

2.3.5. Não poderão exercer a fiscalização os membros da equipe de fiscalização que, direta ou indiretamente, sejam impedidos ou suspeitos em relação ao ente fiscalizado.

2.3.6. Havendo qualquer impedimento ou suspeição, o Chefe de Inspeção indicará outro membro em sua substituição. (NAG 3309 a 3309.7)

2.3.7. O profissional de auditoria governamental deve guardar sigilo sobre dados e informações obtidos em decorrência do exercício de suas funções, utilizando-os, exclusivamente, para a elaboração de pareceres e relatórios. Profissionais de auditoria não devem revelar a terceiros dados e informações obtidos no processo de auditoria, seja oralmente ou por escrito, exceto para cumprir as responsabilidades legais ou de outra natureza que correspondam a atribuições legais do Tribunal, ou quando expressamente autorizados pelo respectivo Conselheiro Relator. (NAT).

### **3. DA FISCALIZAÇÃO**

#### **3.1 Do Chefe de Inspeção**

3.1.1. Cabe ao Chefe de Inspeção assegurar que os trabalhos de fiscalização sejam realizados de acordo com normas legais, com estas Normas e em especial:

- I. indicar os membros da equipe de fiscalização, para posterior designação pelo Conselheiro Relator;
- II. indicar substituto para membro da equipe de fiscalização que apresentar qualquer impedimento ou suspeição;
- III. manifestar-se acerca das declarações de não habilitação bem como sobre a necessidade de utilização de especialistas externos para auxiliar a execução de determinado trabalho;
- IV. encaminhar a solicitação de especialistas externos para o Conselheiro Relator;
- V. providenciar o encaminhamento do Ofício de Comunicação de Fiscalização à entidade fiscalizada ou entrega-la ao coordenador por ocasião de sua apresentação e início da fiscalização ;
- VI. aprovar o Projeto de Auditoria e assinar os documentos gerados na fase de planejamento;

- VII. orientar e propiciar apoio técnico administrativo e logístico à equipe de fiscalização, de ofício ou por solicitação de qualquer dos integrantes da fiscalização deflagrada.
- VIII. em caso de necessidade para suprir demandas de fiscalização do Tribunal de Contas, poderá acompanhar as equipes de fiscalização;
- IX. propor fiscalizações ao Conselheiro Relator.

### **3.2 Das Equipes De Fiscalização**

3.2.1. A fiscalização será realizada por equipe composta por profissionais de auditoria, sempre buscando a manutenção do caráter interdisciplinar, nas diversas áreas do conhecimento de interesse da fiscalização a ser realizada.

3.2.2 A indicação da equipe de fiscalização e do coordenador será efetuada pelo Chefe de Inspeção, sendo a designação realizada por ato do Conselheiro que determinar a fiscalização.

3.2.4. Caberá à equipe de fiscalização a partir do objetivo estabelecido no Plano de Fiscalização, definir o escopo e a metodologia da Auditoria Governamental, assim como realizar todos os trabalhos que julgar necessários para suportar sua opinião e dar ao exame a devida abrangência. (NAG 3308.5)

3.2.5. Caberá à equipe de fiscalização planejar e organizar o seu trabalho e elaborar o Projeto de Auditoria com a devida autonomia e abrangência, executando seu trabalho livre de interferências que possam limitar o objetivo, o escopo e a exatidão dos exames ou impedir a sua realização. (NAG 3308.5.1 e 3308.5.2)

3.2.6. O número de integrantes da equipe de fiscalização será estipulado em função da complexidade do trabalho, do prazo estabelecido e relevância da matéria auditada, sendo composta por, no mínimo, dois profissionais de auditoria. (NAG 2203.1)

3.2.7. Devem ser adotadas políticas de rodízio periódico dos profissionais de auditoria na composição das equipes de fiscalização, inclusive para a função de coordenador, de forma a salvaguardar a independência e a objetividade, bem como propiciar desenvolvimento profissional de todo o corpo de profissionais de auditoria do TCE-MS. (NBASP 30.4 3, NAG 2506)

3.2.8. Sempre que possível, deve ser aproveitado o conhecimento e experiência dos profissionais de auditoria na matéria a ser fiscalizada. (NAG 2550.1)

### **3.3 Do Coordenador da Equipe de Fiscalização**

3.3.1. A coordenação dos trabalhos de fiscalização recairá sobre o membro que possua características pessoais de liderança, experiência em fiscalizações, além de capacidade de coordenação e direção.

3.3.2. Cabe ao coordenador a administração dos trabalhos, compreendendo em especial:

- I. a promoção de discussões com a equipe para definição dos procedimentos e técnicas a serem utilizados buscando, sempre que possível, a decisão por consenso;
- II. distribuir as tarefas em conformidade com o perfil profissional de cada membro da equipe e com o cronograma aprovado;
- III. representar a equipe de fiscalização perante a organização auditada, providenciando a entrega do Ofício de Apresentação da equipe e a emissão da Solicitação de Documentos, além de responsabilizar-se pela coordenação das reuniões com os fiscalizados;
- IV. manter o supervisor de fiscalização atualizado acerca do andamento dos trabalhos;
- V. zelar pelo cumprimento dos prazos e das normas pertinentes;
- VI. zelar pelo correto preenchimento dos papéis de trabalho, pela adequada instrução do respectivo processo e pela perfeita correlação entre achados, evidências, conclusões e sugestões;
- VII. Discutir com a equipe as observações e as sugestões do supervisor de fiscalização acerca do Relatório.

3.3.3. No caso de sonegação de documentos, dados ou informações; embaraço ou qualquer impedimento aos trabalhos de fiscalização impostos pelo jurisdicionado, o coordenador da fiscalização tomará as providencias propostas em regulamentação específica<sup>6</sup>.

### **3.4. Da Supervisão e Revisão**

3.4.1 Entende-se por supervisão de fiscalização e revisão dos trabalhos o envolvimento dos profissionais de auditoria mais experientes no direcionamento dos trabalhos, na motivação da equipe, no fornecimento das instruções adequadas aos profissionais de auditoria menos experientes, de forma que o processo de avaliação seja contínuo, que os problemas sejam detectados e analisados com antecedência e a comunicação seja imediata. O elemento final da supervisão é o trabalho de Auditoria Governamental revisado em todas as suas etapas, garantindo que os exames foram realizados em consonância com estas Normas. (NAG 4500).

3.4.2. O Conselheiro designará o supervisor de fiscalização, dentre os profissionais de auditoria que apresentarem notórios conhecimentos acerca das técnicas de Auditoria Governamental, experiência em fiscalizações utilizando as metodologias internacionalmente praticadas e disseminadas nestas Normas, além de capacidade de coordenação e direção.

3.4.3. A supervisão das fiscalizações proporcionará a melhoria contínua dos trabalhos em todas as suas fases, de forma a garantir o atingimento dos objetivos, a qualidade dos

---

<sup>6</sup> Atualmente o procedimento é regulamentado pela Resolução n.º 10, de 25 de março de 2015.

relatórios e o desenvolvimento das equipes, orientando-se tanto para o conteúdo quanto para o método de Auditoria Governamental aplicado. (NAG 4500, NAG 4501)

3.4.4. Cabe ao supervisor de fiscalização assegurar que os trabalhos de fiscalização sejam realizados de acordo com normas legais, com estas Normas e em especial: (NAG 4507.3.1, NAG 4603.3)

- I. verificar se algum integrante indicado para compor a equipe declarou-se suspeito ou impedido, informando ao Chefe de Inspeção para que o substitua;
- II. elaborar estimativa de orçamento contendo: valor das diárias, necessidade de veículos e outras despesas necessárias a realização dos trabalhos. (NAG 4310.5);
- III. adotar as providências administrativas prévias, tais como: providenciar diárias e veículos e todos os equipamentos e materiais necessários à execução dos trabalhos;
- IV. promover os esforços necessários para que a equipe de fiscalização tenha a sua disposição todos os recursos necessários para o cumprimento do objeto de fiscalização; (NAG 4507.2)
- V. orientar a etapa de planejamento, assegurando que todos os integrantes da equipe possuam a exata compreensão do escopo e objetivos da fiscalização (4507.1);
- VI. orientar a equipe de fiscalização em questões relevantes quanto à aplicação da legislação e dos princípios fundamentais de auditoria governamental; (NAG 4507.5)
- VII. certificar que o responsável pela entidade auditada recebeu o Ofício de Comunicação de Fiscalização, caso o elemento surpresa não seja fundamental para o sucesso dos trabalhos;
- VIII. verificar a organização dos trabalhos e atualização dos programas a serem aplicados, a adequação dos prazos definidos e os recursos necessários; (NAG 4507.2);
- IX. orientar a elaboração da Matriz de Planejamento e dos demais papéis de trabalho e apresentar sugestões para o seu aprimoramento;
- X. avaliar se os papéis de trabalho contêm as informações probatórias para a fundamentação das conclusões obtidas pela equipe de fiscalização, se estão solidamente evidenciadas e se o relatório contém todas as conclusões, recomendações e pareceres pertinentes; ( NAG 4507.6.3 e 4507.7.2)
- XI. realizar o controle de qualidade, verificando a adesão dos procedimentos de fiscalização aos padrões de qualidade exigidos pelo TCE-MS, no tocante à aderência às disposições destas Normas, diminuição do retrabalho e aumento da efetividade das propostas de encaminhamento;

- XII. incentivar o contínuo aperfeiçoamento dos profissionais de auditoria da sua área, motivando-os a participarem de cursos, congressos, seminários, leituras e estudos dirigidos, inclusive propondo à Escoex a inclusão dos assuntos relacionados na pauta anual de educação continuada; (NAG 3705)
- XIII. deliberar sobre as providências cabíveis, quando o profissional de auditoria detectar indício de irregularidades, fora do escopo da fiscalização; (NAG 3203)
- XIV. acompanhar o trabalho das equipes “*in loco*”, se verificar que sua presença se faz necessária diante da complexidade, vultuosidade e especialidade dos trabalhos de fiscalização.

3.4.5. Na ausência do supervisor de fiscalização suas atribuições serão exercidas pelo Chefe de Inspeção.

## 4. DO PLANEJAMENTO DAS FISCALIZAÇÕES

### 4.1 Disposições gerais

4.1.1 O planejamento dos trabalhos de fiscalização no âmbito do TCE-MS obedecerá a duas vertentes:

- I. **Planejamento de nível tático:** refere-se à elaboração dos planos de curto e médio prazo que nortearão a atividade de controle externo. O Plano de Controle Externo, o Plano de Diretrizes e o Plano de Fiscalização desdobrarão o Planejamento Estratégico do TCE-MS, indicando o que fazer, como fazer e como executar o que foi planejado, respectivamente;
- II. **Planejamento da Auditoria Governamental:** refere-se aos procedimentos a serem adotados antes de realizar a fiscalização e que darão subsídio para a execução dos trabalhos e elaboração do relatório.

### 4.2 Plano de Controle Externo

4.2.1 É um plano elaborado em nível tático, bienal, que segue as prioridades institucionais, estabelece as linhas de ação e orientações para as atividades de controle externo. É elaborado de acordo com o Planejamento Estratégico e orienta a elaboração do Plano de Diretrizes.

4.2.2 As linhas de ação definem as áreas e os focos de atuação das atividades do controle externo e estabelecem o que fazer para atingir os objetivos estratégicos definidos pelo TCE-MS.

4.2.3 O Plano de Controle Externo alinhará suas atividades às expectativas das partes interessadas, sob a ótica da Assembleia Legislativa, sociedade e jurisdicionados, quanto aos gastos e aos objetivos do plano plurianual e de outros planos específicos de ação

governamental, bem como com as diretrizes aprovadas para subsidiar o exame das contas governamentais e para o julgamento das contas de unidades jurisdicionadas.

4.2.4 As áreas prioritárias que compõem o Plano de Controle Externo devem apoiar-se em modelos baseados em métodos de seleção, hierarquização e priorização, fundamentados em critérios de relevância, materialidade, risco e oportunidade, considerando, também, a demanda potencial por ações de controle originadas de iniciativas externas.

4.2.5 A escolha das áreas prioritárias obedecerá à produção de conhecimento elaborada pela Comissão de Inteligência de Fiscalização<sup>7</sup>.

### **4.3 Plano de Diretrizes**

4.3.1. É o plano, bienal, que estabelece as orientações, indicadores de desempenho, metas e iniciativas que nortearão as ações do Tribunal, a partir dos Planos: Estratégico e de Controle Externo.

4.3.2. As diretrizes orientam o cumprimento do Plano de Controle Externo e estabelecem como fazer para atingir os objetivos estratégicos definidos pelo TCE-MS.

4.3.3. O Plano de Diretrizes especificará as áreas de atuação prioritárias do Tribunal e representará o ponto de partida para a elaboração do Plano de Fiscalização.

4.3.4. As diretrizes indicarão as ações a serem implementadas a curto e médio prazo para assegurar a realização dos objetivos estratégicos e preencher as lacunas existentes entre o desempenho atual da organização e a situação desejada.

### **4.4 Plano de Fiscalização**

4.4.1. Plano de Fiscalização é o planejamento anual que conterá a programação e objetivos das ações de controle externo no âmbito do TCE-MS, levando em conta o Plano de Controle Externo e o Plano de Diretrizes.

4.4.2. Os instrumentos de fiscalização serão organizados de acordo com as competências das Inspetorias de Controle Externo e compreenderão, além do cronograma, a previsão da destinação de pessoal e a estimativa do custo das despesas para a sua realização.

4.4.3. Em qualquer tempo, a pedido de Conselheiro, o plano poderá ser alterado para acrescentar ou suprimir fiscalizações.

### **4.5 Integração dos planos**

---

<sup>7</sup> Art. 12 da Resolução 14/2015.

4.5.1. A elaboração dos três planos é imprescindível para que toda a força de trabalho do TCE-MS esteja alinhada para atingir os resultados estabelecidos no Planejamento Estratégico.

4.5.2. O Plano de Controle Externo determina o que fazer; o Plano de Diretrizes define como fazer e o Plano de Fiscalização executa o previsto nos planos anteriores para atender aos objetivos estratégicos.

4.5.3. Os Planos de Controle Externo, de Diretrizes e de Fiscalização serão elaborados por comissão especial, designada pela Presidência e composta por representantes de todas as áreas do Tribunal.

4.5.4. Para a efetividade do controle externo, é necessário o alinhamento entre os três planos com o Planejamento Estratégico; o que permitirá a uniformização de procedimentos e a definição de áreas temáticas.

## **5. PLANEJAMENTO DA AUDITORIA GOVERNAMENTAL**

### **5.1 Disposições Gerais**

5.1.1. No planejamento dos trabalhos de fiscalização, serão observadas as prioridades definidas no Plano de Fiscalização, bem como o nível de risco e o potencial de influência nos resultados, as alterações relevantes na legislação, nos sistemas, nas estruturas organizacionais, na natureza do ente fiscalizado, no volume dos recursos envolvidos, na complexidade das operações e transações a serem examinadas, e nos fatos que possam expor os entes fiscalizados a relevantes riscos, perdas de oportunidades ou danos ao erário. (NAG 4301.2 a 4301.2.4, RI art. 177)

5.1.2. O planejamento é fundamental para garantir que a execução dos instrumentos de fiscalização seja de alta qualidade, realizado de forma econômica, eficaz, eficiente, efetiva e oportuna a fim de cumprir a finalidade para a qual foi determinado e contribuam para que o TCE-MS atinja seus objetivos estratégicos.

5.1.3. E, ainda, a etapa de definição da estratégia e da programação dos trabalhos de fiscalização, estabelecendo a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames; determinando os prazos, os integrantes das equipes de fiscalização e outros recursos necessários para que os trabalhos sejam eficientes, eficazes e efetivos, realizados com qualidade, no menor tempo e com o menor custo possível. (NAG 4300, NAG 4312 e NAG 4312.1)

5.1.4. Para determinar a extensão e o alcance da auditoria que será proposta, a unidade técnica deve dispor de informações relativas aos objetivos relacionados ao objeto que será auditado e aos riscos relevantes associados a esses objetivos, bem como à confiabilidade dos controles adotados para tratar esses riscos. Tais informações são obtidas, tipicamente, na realização de outras ações de controle cuja principal finalidade é o conhecimento da unidade

jurisdicionada e devem ser levadas em conta no planejamento e na aplicação dos procedimentos de auditoria.

5.1.5. Os trabalhos serão planejados de forma dinâmica, contínua e flexível, em consonância com as competências do TCE-MS e de acordo com estas Normas, utilizando-se, subsidiariamente, as NAG, NBASP e NAT. (NAG 4302, NAG 4306)

5.1.6. O TCE-MS poderá realizar o levantamento dos dados, informações ou documentos necessários para identificar os instrumentos adequados para cada procedimento de fiscalização. (LC 160 art. 27)

5.1.7. A unidade técnica proporá auditorias por meio do Projeto de Auditoria, em que definirá o objetivo e o escopo preliminar, bem como a previsão da estimativa de alocação de recursos e dos prazos de suas fases.

5.1.8. O Projeto de Auditoria deverá ser revisado e atualizado sempre que novos fatos recomendarem, antes ou durante o desenvolvimento dos trabalhos. Deve-se ter um nível adequado de conhecimento sobre as atividades, os fatores econômicos e ambientes internos e externos, legislação aplicável, indicadores financeiros, estrutura organizacional, práticas orçamentárias, contábeis e operacionais do ente público, e o nível geral de competência de seus gestores ou administradores. (NAG 4306.1; 4307).

5.1.9. São procedimentos que devem ser realizados durante a etapa de planejamento, no que couber, e comporão o Projeto de Auditoria: (NAG 4310)

- I. especificar os objetivos, a natureza e escopo da fiscalização; (NAG 4310.1)
- II. adotar as providências administrativas preliminares;
- III. determinar o método de fiscalização mais eficiente e eficaz; (NAG 4310.2)
- IV. definir os procedimentos de verificação necessários; (NAG 4310.3)
- V. obter as informações sobre o ente fiscalizado e sua organização, realizando análise preliminar acerca dos problemas detectados; (NAG 4310.4)
- VI. elaborar o cronograma para a fiscalização; (NAG 4310.5)
- VII. identificar as necessidades adicionais de pessoal; (NAG 4310.6)

5.1.10. O profissional de auditoria utilizará o Portal e-Contas como fonte de informação para subsidiar o levantamento de informações, bem como quaisquer outras fontes de informação oficial que julgar necessária.

## **5.2 Dos Objetivos e Escopo da Fiscalização.**

5.2.1. O planejamento da Auditoria Governamental deve buscar a identificação de operações que envolvam as prioridades relacionadas à relevância, materialidade, risco e oportunidade previamente definidas pelo TCE-MS. (NAG 4106 - 4309)

5.2.2. Relevância é o critério de avaliação que busca revelar a importância qualitativa das ações em estudo, quanto à sua natureza, contexto de inserção, fidelidade, integridade e integralidade das informações, independentemente de sua materialidade. (NAG 1122)

5.2.3 Materialidade é o 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 fiscalizações. (NAG 1116)

### 5.3 Risco

5.3.1. O risco é a possibilidade de ocorrência de eventos indesejáveis, tais como erros, falhas, fraudes, desperdícios, descumprimento de metas ou de objetivos estabelecidos. (NAG 4311)

5.3.2. O planejamento deve considerar os riscos da auditoria, quer pelo volume de transações, quer pela complexidade das atividades, quer pela estratégia da política pública. (NAG 4106.2)

5.3.3. No âmbito da Auditoria Governamental, o risco assume as seguintes classificações:

- I. **Risco Inerente:** é a possibilidade de o erro acontecer em face da inexistência de controle e quando, pela própria natureza da atividade, a probabilidade de ocorrência de eventos indesejáveis aumenta; (NAG 4311.1)
- 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; (NAG 4311.1.2)
- III. **Risco de Detecção:** é a possibilidade de o erro acontecer, mas não ser detectado pelo profissional de auditoria. (NAG 4311.1.3)

#### 5.3.4. Risco de Fraude

5.3.5. 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)

5.3.6 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)

5.3.7. O profissional de auditoria deve manter postura de ceticismo profissional durante os trabalhos de fiscalização, reconhecendo a possibilidade de existir distorção relevante decorrente de fraude, não obstante a experiência passada do profissional de auditoria em relação à honestidade e integridade da administração e dos responsáveis pela governança da entidade. (NBC TA 200)

5.3.8. O profissional de auditoria deverá avaliar criticamente a entidade fiscalizada, incluindo 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 incluem:

- I. estrutura ou atuação inadequada da administração da entidade fiscalizada 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.

5.3.9. O planejamento deve envolver avaliações acerca da confiança que pode ser depositada no sistema de controle interno (SCI), incluindo o resultado dos trabalhos dos auditores internos, a fim de avaliar os riscos e determinar a relevância e a materialidade dos assuntos a serem auditados. (NAG 4309.1)

5.3.10. A equipe de fiscalização identificará as principais atividades relacionadas com o objeto a ser fiscalizado, relacionando:

- I. o objetivo daquela atividade;
- II. a identificação do risco inerente, questionando o que pode dar errado naquela atividade;
- III. verificar que tipo de controle existe para tratar o risco;
- IV. avaliar sucintamente se o controle é suficiente para mitigar os riscos.

5.3.11. Com base nessas informações, a equipe de fiscalização ficará responsável pela elaboração do Inventário de Riscos.

5.3.12. A partir do inventário de riscos, serão definidas as prioridades na execução dos trabalhos, o exame de determinados atos ou a avaliação de determinadas atividades da Administração sobre os quais os profissionais de auditoria já têm conhecimento de problemas relevantes, seja por constatações de fiscalizações anteriores, por informações obtidas na mídia, seja por denúncias formalizadas junto ao TCE-MS. (NAG 4304)

#### 5.3.13. **Objetivo e Escopo**

5.3.14. Os objetivos da fiscalização, bem como sua natureza e escopo, devem ser claramente especificados. (NAG 4310)

5.3.15. Com base nos levantamentos prévios, no conhecimento preliminar do objeto, nos critérios de relevância, materialidade, risco e oportunidade, a equipe de fiscalização, alinhada com o supervisor de fiscalização, delimitará o objetivo da fiscalização. (NAG 3308.5 - 4507.1)

5.3.16. O objetivo pode ser definido como uma questão fundamental a ser respondida, representando o propósito da fiscalização, devendo ser desdobrado em quantas questões forem necessárias para responder completamente o questionamento apresentado. Todavia, o número de questões deverá ser compatível com o tempo disponível à realização da fiscalização de modo a não inviabilizá-la.

5.3.17. Entende-se por escopo de fiscalização o conteúdo que define a natureza e a extensão dos procedimentos realizados para responder as questões propostas. Representa tudo aquilo que será realizado na fiscalização. Por outro lado, os procedimentos e análises que não farão parte dos trabalhos de fiscalização. (NAG 4200)

5.3.18. O escopo da auditoria deve ser estabelecido de modo suficiente a satisfazer os objetivos do trabalho. O escopo envolve a definição das questões de auditoria, a profundidade e o detalhamento dos procedimentos, a delimitação do universo auditável (abrangência), a configuração da amostra (extensão) e a oportunidade dos exames.

5.3.19. Para determinar a extensão e o alcance da auditoria que será proposta, a unidade técnica deve dispor de informações relativas aos objetivos relacionados, ao objeto que será auditado e aos riscos relevantes associados a esses objetivos, bem como à confiabilidade dos controles adotados para tratar esses riscos. Tais informações são obtidas, tipicamente, na realização de outras ações de controle cuja principal finalidade é o conhecimento da unidade jurisdicionada e devem ser levadas em conta no planejamento e na aplicação dos procedimentos de auditoria.

5.3.20. As equipes que realizam as auditorias visando a subsidiar a apreciação das Contas de Governo apresentadas pelo Chefe do Poder Executivo devem estar capacitadas para realizar uma avaliação coordenada dos sistemas contábeis dos diferentes órgãos, assim como das formas de coordenação e dos mecanismos de controle do órgão central. Essas equipes devem conhecer os respectivos sistemas de contabilidade e de controle do Governo, bem como ter suficiente domínio das técnicas usadas pelo TC nesse tipo de auditoria. (NAG 4204)

#### **5.4 Providências Administrativas Preliminares**

5.4.1. No âmbito interno, antes do início dos trabalhos de planejamento, deverão ser adotadas medidas administrativas acerca das matérias abaixo:

##### **5.4.2. Necessidades de Pessoal**

5.4.3. A equipe de fiscalização, representada pelo coordenador, deverá comunicar ao supervisor de fiscalização a respeito das necessidades adicionais de pessoal, relativas ao número de membros da equipe e colaboração de especialistas externos. (NAG 4310.6).

5.4.4. Caberá ao Supervisor de Fiscalização, em conjunto com o Chefe de Inspeção, deferir as solicitações relativas às necessidades adicionais de pessoal, às justificativas de impossibilidade técnica da equipe de fiscalização e deliberar sobre a utilização de especialistas externos para a execução dos trabalhos.

#### **5.4.5. Orçamento e Cronograma**

5.4.6. Ao definir a distribuição de seus recursos entre as diferentes atividades de fiscalização, o TCE-MS deve dar prioridade àquelas tarefas que, por lei ou por acordo, precisam ser realizadas dentro de um prazo específico, dando especial atenção ao Plano de Fiscalização do TCE-MS, a fim de identificar a ordem adequada de prioridade das fiscalizações que, a seu juízo, pretenda realizar. (NAG 4104)

5.4.7. A equipe de fiscalização elaborará um cronograma para a fiscalização de modo a contribuir para o gerenciamento de todas as fases da fiscalização e subsidiar a elaboração da Matriz de Planejamento.

5.4.8. Durante a elaboração do cronograma deve-se observar a necessidade de atender a prazos estabelecidos pelo TCE-MS. (NAG 4312.3)

5.4.9. O coordenador informará o prazo necessário para a fase do planejamento da fiscalização, com base nos objetivos e escopo definidos.

5.4.10. O TCE-MS assegurará que a equipe de fiscalização tenha o prazo suficiente para elaboração da etapa do planejamento.

5.4.11. A redução do prazo implicará adequação do escopo da fiscalização.

5.4.12. Caberá ao supervisor de fiscalização elaborar estimativa de orçamento contendo: valor das diárias, necessidade de veículos e outras despesas necessárias a realização dos trabalhos. (NAG 4310.5).

5.4.13. A equipe de fiscalização, por meio de seu coordenador, poderá propor alterações, ao longo de todas as etapas dos trabalhos, tanto no cronograma quanto na estimativa de orçamento.

5.4.14. Caberá ao supervisor de fiscalização analisar a viabilidade e a pertinência das proposições feitas pela equipe de fiscalização.

5.4.15. As propostas, ratificadas ou não pelo supervisor de fiscalização, deverão compor o Projeto de Auditoria. (NBASP 40.46)

#### **5.4.16. Visão Geral do Objeto**

5.4.17. A Visão Geral do Objeto é um papel de trabalho que objetiva conhecer e compreender o objeto a ser fiscalizado e o ambiente organizacional em que está inserido.

5.4.18. A equipe de fiscalização ficará responsável pela elaboração da Visão Geral do Objeto, para obtenção de conhecimento e compreensão a seu respeito, levando em conta a dinâmica organizacional na qual está inserido, a legislação, normas e instruções aplicáveis, o ambiente em que será desenvolvida a fiscalização e as condições de obtenção dos resultados planejados. (NAG 4303)

5.4.19. Para a percepção do objeto a ser fiscalizado, serão considerados os itens abaixo, sem prejuízo de outros que a equipe julgar pertinentes ao caso:

- I. O campo de atuação do ente auditado, seus principais objetivos e metas; (NAG 4308.1)
- II. A relação dos responsáveis pelas contas públicas, incluindo os de controle interno; (NAG 4308.2)
- III. As normas, planos e programas; (NAG 4308.3)
- IV. O orçamento atual e dos anos anteriores, verificando as alterações procedidas em relação ao exercício anterior; (NAG 4308.5)
- V. A existência de unidades orçamentárias, gestoras e administrativas, departamentos, autarquias, fundações, fundos, estatais dependentes ou não dependentes, vinculadas e demais entidades associadas, filiais e partes relacionadas; (NAG 4308.6)
- VI. Resultados de trabalhos de auditoria de outros órgãos de controle; (NAG 4308.7)
- VII. Os relatórios de auditoria interna; (NAG 4308.8)
- VIII. As recomendações e demais decisões decorrentes do julgamento das contas e das auditorias anteriores. (NAG 4308.9)

5.4.20. Para elaboração do Termo de Visão Geral do Objeto, a equipe de fiscalização acessará o *Portal e-Contas*, bem como quaisquer outras fontes de informação oficial que julgar pertinente.

#### **5.4.21. Comunicação**

5.4.22. O Chefe da Inspeção encaminhará o Ofício de Comunicação de Fiscalização ao dirigente da entidade fiscalizada ou procurador, contendo, no mínimo, as seguintes informações, sem prejuízo de outras que julgar pertinentes:

- I. data provável para apresentação da equipe de fiscalização e início das atividades;
- II. documentos e informações já identificados como necessários;
- III. solicitação de ambiente reservado e seguro para a instalação da equipe de fiscalização;
- IV. solicitação de um servidor apto a prestar as informações necessárias ao bom andamento dos trabalhos;
- V. senha de acesso aos sistemas e bancos de dados.

5.4.23. O supervisor de fiscalização certificará que o responsável pela entidade auditada recebeu o Ofício de Comunicação de Fiscalização.

5.4.24. Nos casos de urgência ou no caso em que o elemento surpresa seja fundamental para o sucesso dos trabalhos, dispensa-se o envio antecipado do Ofício de Comunicação de Fiscalização, sendo necessário incluir nos autos a justificativa para o sigilo.

## **5.5 Da Metodologia**

5.5.1. No âmbito das fiscalizações, a metodologia deve dispor de mecanismos para a seleção do objeto da auditoria, segundo critérios de relevância, risco, materialidade e oportunidade. (NAG 4106)

5.5.2. A relevância refere-se à importância relativa para o interesse público ou para o segmento da sociedade beneficiada. (NAG 4106.1).

5.5.3. A metodologia deve abranger o exame da legalidade, legitimidade, razoabilidade, impessoalidade, publicidade e moralidade dos atos administrativos quanto aos aspectos orçamentários, financeiros, contábeis e patrimoniais, assim como a avaliação do sistema de controles internos (SCI) e dos aspectos operacionais de desempenho da gestão e de resultados das políticas públicas, sob os critérios de economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade, ética e proteção do meio ambiente. (NAG 4102)

### **5.5.4. Amostragem (NAG 4403)**

5.5.5. Um dos procedimentos largamente utilizados em Auditoria Governamental é o dos exames parciais, também denominados de amostragem, processo pelo qual se obtém informação sobre um todo (população), examinando-se apenas uma parte (amostra). (NAG 2308.1)

5.5.6. O método de amostragem é aplicado como forma de viabilizar a realização de ações de controle em situações em que o objeto alvo da ação se apresenta em grande quantidade ou se distribui de maneira bastante pulverizada. A amostragem é também aplicada pela necessidade de obtenção de informações em tempo hábil, nos casos em que a ação completa torna-se impraticável.

5.5.7. Razões que justificam a utilização de amostragem em levantamentos de grandes populações:

- I. economicidade de meios, haja vista os recursos humanos e materiais serem escassos, a técnica torna o trabalho mais fácil e ágil;
- II. economia de tempo;
- III. confiabilidade dos dados, a medida que se reduz o número de elementos, pode-se dar mais atenção aos casos individuais;
- IV. redução de erros nas respostas encontradas.

5.5.8. Não é recomendada a utilização de amostragem quando:

- I. a população é tão pequena que o custo e o tempo adicional de um censo são desprezíveis;

- II. o tamanho da amostra é grande em relação à população, o que pode ocorrer em populações muito heterogêneas;
- III. exige-se precisão total;

5.5.9. O profissional de auditoria sempre terá como objetivo uma extensão razoável da sua amostra; exceto quando o exame da totalidade dos universos sob o seu controle for exigido por determinação legal, normativa, regimental ou similar. (NAG 3204.1)

#### 5.5.10. Tipos de Amostragem

5.5.11. O método de amostragem se divide em dois tipos: probabilístico e o não-probabilístico.

5.5.12. A amostragem não-probabilística é a que não utiliza métodos estatísticos, baseando-se, principalmente, na experiência do profissional de auditoria sobre o setor em exame. É utilizada, dentre outras ocasiões, na busca exploratória de informações ou sondagem, quando se deseja obter informações detalhadas sobre questões particulares, durante um espaço de tempo específico.

5.5.13. A amostragem probabilística tem como característica fundamental o fato de poder ser submetida a tratamento estatístico; sendo, portanto, os resultados obtidos na amostra generalizáveis para a população. Para tanto, a amostragem estatística conta com uma série de formas diferentes de obtenção do tamanho da amostra, dentre as quais:

- I. **Amostragem aleatória simples:** tem como característica que cada elemento da população tenha a mesma chance de pertencer à amostra. Considera-se para isso que os elementos da população em questão estão distribuídos de maneira uniforme. Nas demais formas ou métodos de amostragem, pelo fato dos elementos não se processarem de maneira homogênea na população, se faz necessário dispor de técnicas mais sofisticadas na obtenção do tamanho e seleção da amostra;
- II. **Amostragem sistemática:** semelhante à amostragem aleatória simples, porém com a seleção de itens de maneira que haja sempre um intervalo prefixado e uniforme, entre cada um deles. Devem seguir as seguintes considerações: o ponto de partida deve ser aleatório e deve ser eliminada a parcialidade prévia, ou seja, a documentação sujeita ao teste deve estar em uma ordem tal que elimine a parcialidade de motivação prévia, ou seja, que os itens na população não estejam ordenados de modo a prejudicar a parcialidade;
- III. **Amostragem estratificada:** é usada quando, no exame de itens, a população apresenta muita diversidade nos valores individuais, datas etc. Consiste na separação da população em grupos (estratos) de itens similares, procedendo à amostragem em cada subgrupo de forma aleatória, utilizando técnica similar a adotada na amostragem aleatória ou sistemática;
- IV. **Amostragem por conglomerados ou lotes:** consiste na escolha de certos grupos de transações a serem examinados ou testados na sua totalidade.

Esses grupos ou conglomerados são compostos de elementos heterogêneos, representativos da população;

- V. **Amostragem exploratória:** aplica-se quando da evidência de que um caso simples de divergência ou irregularidade parece exigir uma investigação mais profunda. Indicado para o caso de pesquisa de fraudes, quebras relevantes de controle e burla deliberada às normas estabelecidas.

#### **5.5.14. Risco de Amostragem**

5.5.15. Risco de amostragem é o risco de que a conclusão do profissional de auditoria, com base em amostra, pudesse ser diferente se toda a população fosse sujeita ao mesmo procedimento de fiscalização. (NBC TA 530)

5.5.16. O profissional de auditoria deve determinar o tamanho da amostra suficiente para reduzir o risco de amostragem a um nível mínimo aceitável.

5.5.17. O tamanho da amostra pode ser determinado mediante a aplicação de fórmula com base em estatística ou do exercício do julgamento profissional.

### **5.6 Dos Procedimentos**

#### **5.6.1. Questões de Auditoria**

5.6.2. As questões de auditoria são o elemento central na determinação do direcionamento dos trabalhos de fiscalização, das metodologias e técnicas a serem adotadas e dos resultados que se pretende atingir. Elas devem ser elaboradas de forma a estabelecer com clareza o foco da investigação e os limites e dimensões que devem ser observados durante a execução dos trabalhos.

5.6.3. A equipe de fiscalização detalhará as questões de auditoria, dimensionando a disponibilidade de informações requeridas com as fontes de informações disponíveis para atendê-la.

5.6.4. A equipe de fiscalização, por ocasião da elaboração das questões, deve considerar os seguintes aspectos para o atingimento de seus objetivos:

- I. Clareza e especificidade;
- II. Uso de termos que possam ser definidos e mensurados;
- III. Viabilidade investigativa (possibilidade de ser respondida);
- IV. Articulação e coerência (o conjunto das questões elaboradas deve ser capaz de esclarecer o problema previamente identificado).

5.6.5. A partir das questões propostas, será elaborado o papel de trabalho denominado Matriz de Planejamento.

#### **5.6.6. Matriz de Planejamento**

5.6.7. A Matriz de Planejamento é um papel de trabalho que visa a documentar os trabalhos específicos para cada fiscalização a ser realizada, tornando-a mais sistemática e dirigida, detalhando o que for necessário ao entendimento dos pontos de controle e procedimentos que serão aplicados em termos de natureza, oportunidade e extensão, de forma a servir como guia e meio de controle de sua execução. (NAG 4313).

5.6.8. A Matriz de Planejamento detalhará os planos de ação, voltados para orientar e controlar a execução dos procedimentos de fiscalização, descrevendo os procedimentos a serem aplicados, com a finalidade de obter evidências adequadas a fim de possibilitar a formação de uma opinião. Entretanto, serão consideradas apenas como guia mínimo, a ser utilizado no transcurso dos exames; não devendo, em qualquer hipótese, limitar a aplicação de outros procedimentos julgados necessários diante das circunstâncias. (NAG 4313.1)

5.6.9. A Matriz de Planejamento não deve deixar dúvidas acerca:

- I. das áreas ou questões mais relevantes em uma determinada fiscalização, previamente selecionadas;
- II. do foco ao trabalho de fiscalização;
- III. da possibilidade de se alcançar bons resultados com o trabalho;
- IV. da minimização dos riscos de prorrogações dos trabalhos e desgastes com as gerências;
- V. do equacionamento das expectativas e surpresas ao final da execução, facilitando a discussão do trabalho com as gerências em bases objetivas.

5.6.10. A Matriz de Planejamento, bem como toda a fase de planejamento da fiscalização e os programas de trabalho, deve ser revisada e atualizada sempre que novos fatos recomendarem, antes ou durante o desenvolvimento dos trabalhos. (NAG 4306.1)

## **5.7 Projeto de Auditoria**

5.7.1. O Projeto de Auditoria é um roteiro detalhado de ação, voltado para orientar e controlar a execução dos procedimentos da fiscalização. É, também, a 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 ao profissional de auditoria formar opinião.

5.7.2. Ao final da etapa de planejamento, o coordenador de equipe ficará responsável pela elaboração do Projeto de Auditoria. Para auxiliar a sua elaboração, o Chefe de Inspeção ou o Supervisor de Fiscalização aplicará sua experiência e julgamento profissional de maneira a assegurar que a equipe de fiscalização atinja, de forma eficiente e eficaz, os objetivos nele estabelecidos. (NAG 4314)

5.7.3. O Projeto de Auditoria deverá incluir:

- I. Equipe de fiscalização;
- II. Cronograma;

- III. Descrição do objeto de auditoria, objetivo, escopo e finalidade;
- IV. Anexos: Matriz de Planejamento e Termo de Visão Geral do Auditado.

5.7.4. O responsável pelos trabalhos de planejamento, a seu critério e conforme a capacitação de sua equipe, poderá delegar a alguns de seus integrantes, no todo ou em parte, a execução das medidas preparatórias ou mesmo a elaboração do Projeto de Auditoria; nesse caso, deverá adotar as medidas necessárias para se certificar da qualidade e completude desse programa em relação aos objetivos predeterminados. (NAG 4314.1)

5.7.5. Após a finalização, o Projeto de Auditoria será aprovado pelo supervisor de fiscalização e pelo Chefe de Inspeção; oportunidade na qual deverão assinar todos os documentos gerados na fase de planejamento, inclusive a Matriz de Planejamento.

## **5.8. Revisão e Supervisão do Planejamento**

5.8.1. Todo o planejamento da Auditoria Governamental deve ser supervisionado pelos Chefes de Inspeção e Supervisores de Fiscalização. (NAG 4305).

5.8.2. A supervisão deve ser um processo contínuo, realizado à medida que são cumpridas cada fase da fiscalização, tanto no tocante ao conteúdo quanto ao método de fiscalização, de modo a assegurar a qualidade, o alcance dos objetivos e o desenvolvimento das equipes de trabalho. ( NAG 4501, NAG 4502, NAG 4503)

5.8.3. A supervisão deve ser iniciada na fase de planejamento e finalizada após a conclusão dos exames e a emissão do relatório, devendo alcançar também o posterior monitoramento das recomendações contidas nele. (NAG 4503.1)

5.8.4. A supervisão deve abranger os trabalhos de todos os profissionais que integram a equipe de fiscalização, inclusive os de consultores e especialistas porventura contratados pelo TCE-MS. (NAG 4504.2)

## **6. EXECUÇÃO DAS FISCALIZAÇÕES**

### **6.1 Disposições Gerais**

6.1.1. A execução é a fase do processo de Auditoria Governamental na qual as evidências são coletadas e examinadas, de modo a fundamentar os comentários e opiniões. Essa fase envolve a verificação dos seguintes itens (NAG 4400):

- I. exame de registros e documentos, assim como a avaliação de processos e sistemas contábeis, orçamentários, financeiros, patrimoniais e operacionais;
- II. confiabilidade do sistema de controles internos (SCI);
- III. legalidade, legitimidade, impessoalidade, moralidade e publicidade dos atos;
- IV. regularidade das contas, o desempenho da gestão e os resultados das políticas, programas e projetos públicos.

6.1.2. A execução dos trabalhos de fiscalização será um processo contínuo de obtenção, reunião, análise, interpretação, avaliação e registro de informações, determinando as causas e identificando os efeitos das deficiências, falhas e irregularidades detectadas, com o objetivo de fundamentar os resultados da fiscalização, para emissão de opinião, desenvolvendo recomendações, quando cabíveis. (NAG 4401)

6.1.3. A fase de execução da fiscalização caracteriza-se por ser o momento do contato direto da equipe com os dirigentes, gestores e servidores do ente auditado. A imagem dos profissionais de auditoria, representantes do TCE-MS perante o ente auditado, é de grande relevância e exige postura, comportamento irrepreensível e capacidade de interlocução oral.

6.1.4. A execução dos trabalhos de fiscalização compreende a verificação junto ao jurisdicionado a respeito da sua atuação governamental em atendimento aos princípios constitucionais e legais.

6.1.5. A execução dos trabalhos de Auditoria Governamental deve incluir:

- I. a avaliação de controles, eventos, operações e transações; o exame de registros e documentos; a realização de provas e a documentação das informações em meio eletrônico ou físico; (NAG 4407.1)
- II. o desenvolvimento dos achados de auditoria encontrados durante os exames, mediante análise de critérios, causas e efeitos; (NAG 4407.2)
- III. a obtenção da opinião do ente auditado; (NAG 4407.3)
- IV. o desenvolvimento de conclusões e recomendações. (NAG 4407.4)

6.1.6. Quando os sistemas de informações e controles gerenciais apresentados mostram-se vulneráveis, a equipe de fiscalização pode aprofundar os exames e aplicar outros procedimentos com o intuito de auxiliar e determinar a proporção em que a economicidade, a eficiência e a eficácia têm sido afetadas.

6.1.7. A equipe de fiscalização deve assegurar que terceiros alcancem as mesmas conclusões a partir das evidências coletadas, avaliando a cada momento a necessidade de provas adicionais para garantir essa segurança.

## **6.2 Papéis de Trabalho**

6.2.1. São os documentos e as anotações, preparados em qualquer meio, com informações e provas elaboradas ou obtidas diretamente pelo profissional de auditoria ou por sua solicitação e supervisão, tanto em meio físico como eletrônico.

6.2.2. Sua função é registrar as evidências dos trabalhos executados, procedimentos adotados, testes realizados e informações obtidas, além de fundamentar a opinião e apresentar os comentários do profissional de auditoria.

6.2.3. Os papéis de trabalho são de propriedade exclusiva do TCE-MS, que será responsável por sua guarda e sigilo. (NAG 4408.5).

6.2.4. Os objetivos dos papéis de trabalho são:

- I. registrar os procedimentos de trabalho realizados pelo profissional de auditoria e seus resultados, demonstrando se foram executados conforme o planejado; (NAG 4408.2.1)
- II. dar suporte necessário à opinião do profissional de auditoria 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 dos trabalhos (NAG 4408.2.5);
- VI. servir de fonte de informações para outros profissionais de auditoria que não participaram dos trabalhos, servindo de guia para os trabalhos de fiscalização subsequentes (NAG 4408.2.6);
- VII. servir como base para a avaliação de desempenho dos profissionais de auditoria (NAG 4408.2.7);
- VIII. possibilitar a continuidade dos trabalhos quando necessária a substituição de membros da equipe de fiscalização;
- IX. servir de provas por ocasião de processos administrativos e judiciais que envolvam os profissionais de auditoria. (NAG 4408.2.8).

6.2.5. O profissional de auditoria, 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. (NAG 4408.9.1).

6.2.6. As informações registradas nos papéis de trabalho devem ser concisas, transmitindo o máximo de informações com o mínimo de palavras, concentrando-se no que é relevante e suficiente para transmitir a ideia. (NAG 4408.9.1.3 - NAG 4408.9.1.2)

6.2.7. A documentação deve ser completa, incluindo todos os dados e informações suficientes, relevantes, materiais, fidedignos, úteis ou necessários. (NAG 4408.9.1.5)

6.2.8. 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 e 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. (NAG 4408.9.1.1, NAG 4408.9.1.4, NAG 4408.9.1.5, NAG 4408.9.1.6)

**6.2.9. Conteúdo dos Papéis de Trabalho**

6.2.10. Os papéis de trabalho devem:

- I. conter as conclusões obtidas nos exames de cada área fiscalizada, guardando conformidade com os procedimentos e critérios utilizados, evidenciando também os procedimentos de Auditoria Governamental. (NAG 4408.9.3 4408.9.2)
- II. ser suficientemente completos e detalhados para permitir a um profissional de auditoria experiente, sem prévio envolvimento nos exames, verificar, posteriormente, por meio deles, o trabalho realizado para fundamentar as conclusões. (NAG 4408.9.9)
- III. ser preparados de tal forma que outro profissional de auditoria, 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 (NAG 4408.9.9.1).

6.2.11. Em contrapartida, não devem incluir dados e informações desnecessários à emissão da opinião ou de comentários do profissional de auditoria contendo todos os dados e elementos que amparem as informações apresentadas nos relatórios de Auditoria Governamental. (NAG 4408.9.5 4408.9.4)

#### 6.2.12. Cuidados na Preparação

6.2.13. Quando da preparação dos papéis de trabalho, o profissional de auditoria deve adotar cuidados em sua elaboração, dentre os quais (NAG 4408.9.6):

- I. Os papéis de trabalhos elaborados pela equipe de fiscalização devem ser providos de cabeçalho com a logomarca do TCE-MS, do número do processo, do objeto da fiscalização, do período examinado e nome do ente auditado;
- II. Os documentos de auditoria devem ser separados por assunto, tipo ou tópico;
- III. As fontes dos dados e informações apresentados devem ser mencionadas;
- IV. Os documentos analisados e as pessoas entrevistadas devem ser mencionados sempre que as informações contidas forem baseadas em análise de documentos ou entrevistas;
- V. Devem possuir notas explicativas com esclarecimentos sobre o seu conteúdo;
- VI. O profissional de auditoria deve ter em mente que o conteúdo e a organização da documentação de auditoria refletem seu nível de preparação, experiência e conhecimento (NAG 4408.10).
- VII. O papel de trabalho registra todas as evidências obtidas pelo profissional de auditoria; sendo desta forma o principal meio de prova.

6.2.14. Os papéis de trabalhos podem ser classificados como (NAG 4408.11):

- I. **Elaborados pelo profissional de auditoria:** papel de trabalho que registra as evidências obtidas e que é preparada pelo próprio profissional de auditoria, à medida que analisa os diversos eventos e transações do ente, programa ou sistema auditado, com o objetivo de ter um registro do serviço executado (NAG 4408.11.1).
- II. **Elaborada por terceiros:** documentação de auditoria que registra as evidências obtidas e que é preparada pelo ente auditado ou por outros que não sejam ligados aos trabalhos de auditoria (NAG 4408.11.2).
- III. **Elaborada por solicitação direta do profissional de auditoria:** é papel de trabalho preparado pelo ente auditado a pedido do profissional de auditoria e de uso específico para atender a um determinado procedimento de Auditoria Governamental, tais como cartas de confirmação de terceiros ou circularização, resumo de movimentação de bens permanentes e de dívidas de longo prazo (NAG 4408.11.2.1).
- IV. **Elaborada no exercício das atividades do ente auditado:** todas as demais documentações de auditoria solicitadas pelo profissional de auditoria ao ente auditado, que também são utilizadas para registrar ou evidenciar o trabalho executado, suportar as conclusões e fundamentar a opinião (NAG 4408.11.2.2).

6.2.15. Os papéis de trabalho necessários à execução da fiscalização serão padronizados no Manual de Auditoria do TCE-MS, sem prejuízo da inclusão de outros que a equipe de fiscalização julgue pertinente a determinado caso. (NAG 4408.12 4408.122.2)

#### 6.2.16. Destinação dos Papéis de Trabalho

6.2.17. Devem ser juntados ao processo referente à fiscalização, apenas os documentos imprescindíveis à correta compreensão ou à comprovação de fatos relevantes; todos os demais papéis produzidos devem ser arquivados em pastas correntes ou em pastas permanentes.

6.2.18. Antes de encerrar os trabalhos, tudo que não estiver em formato eletrônico deverá ser digitalizado.

6.2.19. O Projeto de Auditoria e as matrizes de planejamento, achados e responsabilização não devem ser juntados ao processo de fiscalização. Após digitalização e revisão, os documentos em papel que não serão juntados aos autos poderão ser destruídos.

6.2.20. Na pasta corrente serão armazenados todos 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 etc.);
- III. Projeto de auditoria com a matriz de planejamento.

6.2.21. Todos os demais papéis de trabalho que evidenciem os achados, os procedimentos de fiscalização e que respaldem a confecção do Relatório também serão armazenados na pasta corrente.

6.2.22. A pasta permanente deve armazenar as informações que possam ser utilizadas em mais de uma fiscalização e, que se refiram ao ente jurisdicionado. Esta pasta deve ser constantemente atualizada e estar disponível para acesso amplo, devendo constar, 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;

6.2.23. O prazo para guarda dos documentos de auditoria deverá observar as regras de temporariedade aplicadas no TCE-MS.

### **6.3 Achados de Auditoria**

6.3.1. Achados de auditoria são fatos significativos, dignos de relato pelo profissional de auditoria que serão usados para responder às questões de auditoria. São as discordâncias entre o critério de auditoria e a situação detectada.

6.3.2. O desenvolvimento dos achados de auditoria consiste em encontrar evidências relevantes que permitam a emissão de juízo sobre o objeto da auditoria, pela comparação entre a situação observada e os critérios fixados.

6.3.3. Os fatos observados pela equipe de fiscalização devem atender os requisitos básicos dos achados de auditoria, uma vez que servirão de fundamentação para as conclusões e recomendações. Os achados serão suficientes e completos para amparar a emissão de juízo. Ademais, serão objetivos e fortemente embasados em evidências, as quais estarão

devidamente registradas em papéis de trabalho, de modo a exercer suficiente poder de convencimento.

6.3.4. É na fase de execução que será realizado o desenvolvimento dos achados de auditoria por meio do instrumento denominado Matriz de Achados. (NAG 4407.2)

#### 6.3.5. **Requisitos Básicos dos Achados de Auditoria**

6.3.6. Os achados de auditoria devem ser simultaneamente:

- I. pertinentes (diretamente relacionados com as evidências);
- II. relevantes;
- III. confiáveis e adequadamente documentados;
- IV. bastantes para amparar as conclusões;
- V. convincentes para todos que detenham um mínimo grau de conhecimento do assunto.

#### 6.3.7. **Atributos dos Achados de Auditoria**

6.3.8. Como atributos dos achados de auditoria, pode-se listar (NAG 4407.2):

- I. condição: a situação encontrada (o que é?);
- II. critério de auditoria: parâmetro ou grandeza com a qual se fazem comparações para avaliar e emitir opinião (o que deveria ser?);
- III. causa: origem da diferença referida no item anterior. Deve-se procurar conhecer as causas do desvio identificado (por que ocorreu?);
- IV. efeito: 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).

#### 6.3.9. **Fatores a Observar na Verificação dos Achados**

6.3.10. Na verificação dos achados de auditoria, a equipe de fiscalização deve observar os seguintes fatores:

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

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

#### 6.4 Procedimentos de Fiscalização

6.4.1. A aplicação dos procedimentos de Auditoria Governamental deve ser realizada em razão da complexidade e volume das operações, por meio de provas seletivas, testes e amostragens, cabendo à equipe de fiscalização, com base na análise de riscos e outros elementos de que dispuser, determinar a amplitude dos exames necessários à obtenção dos elementos de convicção que sejam válidos para o todo. (NAG 4403)

6.4.2. Existem inúmeros procedimentos de Auditoria Governamental estabelecidos pela técnica e consagrados pela experiência, que são aplicados caso a caso, atendendo às circunstâncias em que são recomendáveis e à especificidade de cada trabalho. (NAG 4402.2).

6.4.3. Contudo, existem procedimentos básicos que podem ser utilizados em qualquer trabalho de fiscalização, utilizando-se qualquer meio, manual ou eletrônico. Entre eles destacamos:

- 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. Inclusive 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)

6.4.4. Para atingir os objetivos da Auditoria Governamental, os profissionais de auditoria, na fase de execução, devem utilizar testes ou análises seletivas para reunir as provas ou evidências necessárias à fundamentação dos trabalhos e para suportar os resultados apresentados, com vistas à emissão de opinião imparcial e isenta sobre os fatos constatados. Aplicam-se esses testes a todos os elementos possíveis ou a uma amostra representativa e adequada. (NAG 4405)

6.4.5. Tendo em vista a ampla competência dos órgãos de controle e suas limitações diversas, os trabalhos de fiscalização são desenvolvidos, em regra, por meio de testes de auditoria, já que não é possível verificar a totalidade dos objetos possíveis.

6.4.6. Os testes de auditoria estão assim classificados:

- I. **Teste de controle:** aquele que se destina a verificar e comprovar a regularidade na aplicação das normas e certificar a confiabilidade e a adequação dos procedimentos do sistema de controles internos (SCI). (NAG 4406.1)
- II. **Teste substantivo:** o exame praticado pelo profissional de auditoria com a preocupação de obter competente e razoável evidência comprobatória da validade e propriedade material do tratamento de eventos e transações pelo ente público. A ênfase é na obtenção de evidências detalhadas. (NAG 4406.2)

6.4.7. No processo de execução dos trabalhos de fiscalização, especialmente em situações em que os sistemas de informações e os controles apresentam deficiências, o profissional de auditoria deve, além de aplicar os testes de controle, adotar os testes substantivos para auxiliar e determinar a extensão dos trabalhos.

## 6.5 Execução dos Procedimentos Planejados

### 6.5.1. Disposições Gerais

6.5.2. Durante a realização dos trabalhos, qualquer fato relevante detectado, não relacionado à fiscalização, deve ser comunicado de forma expressa ao supervisor de fiscalização para tomar as providências cabíveis.

6.5.3. A Matriz de Planejamento deve nortear os procedimentos de fiscalização mediante o estabelecimento do cronograma e das ações prioritárias que serão desencadeadas pelos membros da equipe de fiscalização para proceder aos exames, às provas seletivas, às entrevistas, às aplicação de questionários, aos testes e às amostragens. Devendo, ainda, ser considerados os riscos envolvidos, o escopo dos trabalhos necessários à obtenção dos elementos probatórios e as evidências de auditoria (NAG 4402).

6.5.4. Na execução da fiscalização, sé preenchida a Matriz de Achados e, se for o caso, a Matriz de Responsabilização, que subsidiarão a elaboração do Relatório.

6.5.5. As evidências encontradas devem conter informações pertinentes, suficientes e adequadas para permitir que a equipe de fiscalização se manifeste conclusivamente sobre as questões de auditoria apresentadas e o objetivo geral.

6.5.6. As evidências podem ser classificadas de acordo com os procedimentos utilizados para coletá-las, tais como: evidência física, documental, testemunhal e analítica.

6.5.7. Os indícios apurados devem ser confirmados por documentação idônea e completa obtida junto ao órgão auditado.

#### 6.5.8. **Reunião de Apresentação**

6.5.9. No início da execução dos trabalhos, a equipe de fiscalização realizará reunião de abertura com os dirigentes e responsáveis do órgão ou entidade auditada, ou com representantes por eles designados. O objetivo da reunião é apresentar os integrantes da equipe de fiscalização aos jurisdicionados, bem como elucidar possíveis dúvidas acerca do objetivo e escopo do trabalho.

6.5.10. No caso de fiscalização sigilosa, o coordenador entregará o Ofício de Comunicação de Fiscalização junto com o Ofício de Apresentação.

6.5.11. A equipe de fiscalização deve preservar o sigilo de eventuais denúncias a serem investigadas em campo e de outras informações que possam prejudicar o resultado da fiscalização.

#### 6.5.12. **Requisição de Documentos e Informações**

6.5.13. A requisição de documentos e informações será formalizada por meio da Solicitação de Documentos (SD), durante todas as fases da fiscalização (planejamento, execução e relatório), devendo ser fixado prazo para seu atendimento, sem prejuízo de solicitação verbal durante a execução *in loco*, a critério da equipe de fiscalização.

6.5.14. A Solicitação de Documentos deve ser entregue mediante atestado de recebimento. Os documentos fornecidos pelo gestor devem identificar quem os elaborou ou forneceu e a fonte da informação, além de estarem legíveis datados e assinados.

6.5.15. A primeira solicitação de documentos da fase de execução deve ser entregue na reunião de abertura dos trabalhos de fiscalização. Os documentos e informações que forem entregues por meios não impressos (mídias óticas ou digitais) deverão ser acompanhados de ofício, detalhando suficientemente o seu conteúdo.

6.5.16. A equipe de fiscalização deve alertar os responsáveis sobre penalidades cabíveis no caso de sonegação de processo, documento ou informação.

6.5.17. O não atendimento ou o atendimento parcial de solicitações feitas deverão ser objeto de registro do fato no Relatório. Tais situações devem ser comunicadas imediatamente ao supervisor de fiscalização, com fins de orientação quanto às medidas necessárias.

#### 6.5.18. **Obtenção de Evidências**

6.5.19. O trabalho de campo é realizado com o objetivo de reunir as evidências necessárias à emissão de opinião. A evidência é a prova, ou conjunto de provas que permite à equipe de fiscalização formar convicção a respeito do objeto auditado. Devem ser devidamente documentadas, além de serem adequadas, relevantes e razoáveis para fundamentar as opiniões e conclusões. Dessa forma, não deve haver dúvida quanto à afirmação feita de que o objeto auditado encontra-se regular ou irregular, adequado ou inadequado, eficaz ou ineficaz, conforme o caso. (NAG 1113)

6.5.20. As evidências são obtidas pela aplicação de procedimentos de auditoria, que são definidos como ações, atos e técnicas sistematicamente ordenados, em sequência racional e lógica, a serem executados durante os trabalhos, indicando ao profissional de auditoria o que e como fazer para realizar seus exames, pesquisas e avaliações, e como obter as evidências comprobatórias necessárias para a consecução dos objetivos dos trabalhos e para suportar a sua opinião (NAG 1118).

#### 6.5.21. **Matriz de Achados**

6.5.22. Matriz de Achados é um papel de trabalho elaborado pelo profissional de auditoria que o auxilia na organização das informações correspondentes aos achados de auditoria verificados na fase de execução e deve guardar pertinência com a Matriz de Planejamento.

6.5.23. A Matriz de Achados é uma ferramenta que facilita e sistematiza os trabalhos de fiscalização, tendo por objeto a visualização dos resultados da execução, a demonstração da consistência lógica entre os achados, suas causas, seus efeitos além de subsidiar a elaboração do Relatório.

6.5.24. Na Matriz de Achados devem ser consignadas as propostas de encaminhamento sugeridas pela equipe de fiscalização para a regularização da situação inadequada, quando aplicável.

6.5.25. A Matriz de Achados será definida em normativo específico, junto com os itens essenciais para sua elaboração.

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

6.5.27. A equipe de fiscalização deverá identificar os responsáveis e demonstrar sua responsabilidade. Para isso, deve utilizar o instrumento denominado Matriz de Responsabilização.

6.5.28. A Matriz de Responsabilização fecha o ciclo das apurações realizadas no decorrer da fiscalização à medida que objetiva a formulação de conclusões sobre as responsabilidades individuais dos gestores e agentes públicos que contribuíram ou deram causa aos atos administrativos objetos dos achados.

6.5.29. A Matriz de Responsabilização evidencia a responsabilidade daquele que deu causa à irregularidade ou impropriedade identificada na fiscalização e seus efeitos, bem como fundamenta a proposta de sanção ou sua não aplicação.

6.5.30. Nesta fase, identifica-se o responsável pelo achado, o período de sua competência, qual a sua conduta, o nexos de causalidade entre a conduta e o resultado indesejado e, por fim, a culpabilidade do indivíduo.

6.5.31. O preenchimento do “nexo de causalidade” e da “culpabilidade” balizará a formulação das propostas a serem incluídas no campo “Propostas de Encaminhamento” da Matriz de Responsabilização.

6.5.32. Além da identificação do nome do agente, especificando o seu cargo e CPF, é fundamental identificar o período de exercício que ocorreu o fato, pois não é possível responsabilizar o agente durante as suas férias ou licença, bem como a necessidade de verificação sobre a existência de ato de delegação.

6.5.33. Caso um só achado inclua mais de uma irregularidade, semelhantes ou não, ou irregularidades em processos diferentes, a responsabilização deverá ser individualizada por irregularidade, mediante registro nos campos da Matriz de Responsabilização.

6.5.34. A responsabilidade do agente público pode ser configurada pela omissão de um dever ou pela ação realizada em desconformidade com a lei.

6.5.35. A responsabilização deve ser estendida também para os responsáveis solidários, que devem sempre ser arrolados desde o início do processo. (LC 160 art. 63)

6.5.36. A fase de execução é o momento propício para identificar a cadeia de responsabilidades do achado de auditoria, identificando quem praticou determinado ato, em que circunstâncias e se houve a participação de mais alguém. Em boa parte dos casos, a análise do processo físico administrativo não traz essas informações, mas sim a análise de diversos documentos, sistemas e declarações, que nos permitirão a identificação dos responsáveis pelos atos considerados irregulares.

6.5.37. Na Matriz de Responsabilização, devem ser anotadas as propostas de encaminhamento relacionadas à eventual responsabilização de agentes. Nesses casos, o detalhamento da proposição, a quantificação dos valores e a individualização das responsabilidades deverão estar lá registrados.

6.5.38. O modelo de Matriz de Responsabilização será definida em normativo específico, junto com os itens essenciais para sua elaboração.

## **7. DO RELATÓRIO**

### **7.1 Disposições Gerais**

7.1.1. O Relatório é a comunicação formal sobre os achados identificados pela equipe de fiscalização. É o elemento final após a execução dos trabalhos de campo e apresenta uma série de ritos formais, que vão desde o tratamento dado ao destinatário até a forma final da edição do texto. (NAG 4700)

7.1.2. É um documento técnico obrigatório, pelo qual o profissional de auditoria relata suas constatações, análises, opiniões, conclusões e recomendações sobre o objeto da fiscalização. (NAG 4701)

7.1.3. As funções do relatório são comunicar as constatações da equipe de fiscalização e fornecer elementos suficientes para a elaboração do parecer pelo Ministério Público de Contas, pelo Corpo Especial, quando for o caso, bem como para o relatório e voto do Relator das contas. (NAG 4702)

7.1.4. O profissional de auditoria deverá elaborar o relatório de modo descritivo, explicitando o escopo da fiscalização, os fatos materiais significativos, relevantes e úteis que devem ser divulgados e finalizará expressando suas conclusões e opiniões. (NAG 4702.1)

7.1.5. A sua elaboração deve ter por base o conteúdo da Matriz de Achados e, quando houver, da Matriz de Responsabilização; e conter introdução, resultados da fiscalização, conclusão e proposições.

7.1.6. Na elaboração do relatório, é recomendável evitar, enfoques inconvenientes, afirmações sobre pontos imateriais ou irrelevantes e alegações não fundadas em fatos cujo suporte material conste nos documentos de auditoria. (NAG 4703)

7.1.7. No relatório, deverá constar a data de encerramento dos trabalhos de campo, que informará ao leitor que o profissional de auditoria levou em consideração o efeito de atos, fatos ou operações das quais teve conhecimento até aquela data. (NAG 4706.2)

#### **7.1.8. Requisitos de Qualidade**

7.1.9. A equipe de fiscalização deve sempre buscar adequar o Relatório aos padrões de qualidade propostos pelas NAG e pelas NBASP. Para isso, a redação do relatório deverá se revestir dos seguintes atributos (NAG 4703):

- I. **Clareza:** informação exteriorizada de modo lógico, ordenado, redigido em linguagem clara, descrita em vocábulo impessoal, evitando a erudição, o preciosismo, o jargão e a ambiguidade, de modo a possibilitar ao leitor leigo sua fácil compreensão.
- II. **Convicção:** expor os achados e as conclusões com firmeza, demonstrando certeza da informação comunicada, evitando palavras ou expressões que denotem insegurança, possam ensejar dúvidas ou imprecisões no entendimento, tais como: deduzimos, achamos, ouvimos dizer, boa parte, a maioria, salvo melhor juízo, etc.;
- III. **Concisão:** informação sucinta, exata, precisa, de fácil entendimento, sem necessidade de remissões adicionais, dispensando supérfluos, o floreio e comentários desnecessários e fuga do tema proposto. Relatório conciso significa que não se estende além do essencial para respaldar a mensagem que o profissional de auditoria deseja transmitir.
- IV. **Completeness:** informação descrita de modo integral e final, apresentando a informação e os elementos necessários para atender aos objetivos da fiscalização, além de permitir a correta compreensão dos fatos e situações relatadas. A informação deve demonstrar a aplicação das normas aplicáveis ao tema, sendo suficiente para possibilitar a formação de convencimento sobre os trabalhos realizados pela equipe de fiscalização;
- V. **Exatidão:** informação despida de incertezas e ambiguidades. Deverá ser exata, correta e pormenorizada apresentando as evidências necessárias para sustentar os achados, conclusões e propostas, de modo a não deixar espaço para contra argumentações;
- VI. **Relevância:** expor apenas o que tem importância dentro do contexto e que deve ser levado em consideração em face dos objetivos da fiscalização. Não se deve discorrer sobre fatos ou ocorrências que não contribuem para as conclusões e não resultem em propostas de encaminhamento;
- VII. **Tempestividade:** divulgação da informação em tempo hábil e suficiente a propiciar a eficácia e efetividade das providências adotadas. A equipe de fiscalização deve sempre buscar cumprir o prazo previsto para a elaboração do relatório, sem comprometer a qualidade. Caso não seja possível cumprir o prazo, deve-se solicitar dilação do prazo;
- VIII. **Objetividade:** informação simples, direta, sem distorções de fácil compreensão e relacionada ao exame ou avaliação realizada. A informação deve estar vinculada estritamente aos fatos, descrita com neutralidade, fundada no conjunto probatório evidenciado e isenta de juízo de valor.

7.1.10. A elaboração do relatório poderá ser gradativa (em função dos trabalhos) e conterá as informações julgadas necessárias pela equipe de fiscalização. (NAG 4704)

7.1.11. O Relatório deve evidenciar as constatações, análises, opiniões, conclusões e recomendações pertinentes, e o seu conteúdo sofrerá variações segundo a natureza,

tamanho e complexidade de cada fiscalização executada. Deve conter a data de emissão e ser assinado pela Equipe de Fiscalização. (NAG 4705)

#### **7.1.12. Estrutura do Relatório**

7.1.13. Para atingir sua finalidade, o Relatório deve seguir estrutura formal mínima obrigatória, a ser definida em normativo próprio.

7.1.14. O Relatório deve ser relevante e tempestivo, de forma que as informações possam ser utilizadas pelo TCE-MS e pela Administração Pública em geral a tempo de possibilitar o aperfeiçoamento da gestão pública e a proteção do erário. (NAG 4715)

#### **7.1.15. Proposta de Encaminhamento**

7.1.16. É um item do Relatório, elaborado pela Equipe de Fiscalização, que propõe medidas aos achados de auditoria.

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

7.1.18. Nas propostas de encaminhamento, são consignadas as medidas preventivas, corretivas, processuais ou materiais que a equipe avalia que o Tribunal deva determinar ou recomendar que sejam adotadas para os fatos identificados.

7.1.19. Todas as propostas de encaminhamento apresentadas na seção “Proposta de encaminhamento” do relatório devem estar elencadas na matriz de achados ou na matriz de responsabilização.

7.1.20. Ao final da elaboração das matrizes, a comparação da “Situação encontrada” com as “Propostas de encaminhamento” diminui a possibilidade de eventuais achados sem respectivas propostas de encaminhamento.

7.1.21. A equipe de fiscalização poderá incluir tópicos adicionais que considere relevantes a determinado caso específico, desde que preserve os tópicos gerais.

#### **7.1.22. Supervisão do Relatório**

7.1.23. O Relatório deve ser submetido à discussão e revisão final pelo supervisor de fiscalização, em conjunto com a equipe de fiscalização a fim de corrigir qualquer deficiência existente. (NAG 4714)

## **8. DO CONTROLE DE QUALIDADE DAS FISCALIZAÇÕES**

### **8.1 Disposições Gerais**

8.1.1. Os procedimentos de controle de qualidade são os passos a serem executados de forma a cumprir as normas adotadas. É de fundamental importância que o TCE-MS possua procedimentos que assegurem às Auditorias Governamentais, os padrões de qualidade

exigidos pelos usuários internos e externos, bem como os padrões estabelecidos pela legislação, no mais alto grau de aceitação e profissionalismo. (NAG 4600)

8.1.2. O controle de qualidade das auditorias visa exclusivamente à melhoria da qualidade em termos de:

- I. aderência às disposições destas Normas, bem como das Normas de Auditoria Governamental (NAG), de forma subsidiária;
- II. redução do tempo de tramitação das fiscalizações;
- III. diminuição do retrabalho;
- IV. aumento da efetividade das propostas de encaminhamento.

8.1.3. Concomitantemente à realização da fiscalização, o controle de qualidade no TCE-MS será efetuado pelo supervisor em conjunto com o coordenador de equipe, quanto aos trabalhos, que devem ser supervisionados de forma contínua, para assegurar sua conformidade com as NAG, com as disposições destas Normas e com outras normas e padrões estabelecidos pelo TCE-MS (NAG 4605.1.1);

8.1.4. O formulário que consignar “Boas Práticas” será encaminhado ao Departamento de Normas e Informação Jurisprudencial da Diretoria de Gestão e Modernização para consolidação e publicação do Manual de Boas Práticas do TCE-MS.