



# MANUAL DE AUDITORIAS GOVERNAMENTAIS DO TCE-RJ

2ª Edição | Rio de Janeiro, março de 2021

## IDENTIDADE INSTITUCIONAL

### Missão

Fiscalizar, orientar e avaliar a gestão dos recursos públicos no interesse da sociedade.

### Visão

Ser uma instituição que promova o aprimoramento da gestão pública, a ampliação da transparência e o fomento do controle social.

### Valores

**Transparência:** Dar visibilidade e prestar informações completas à sociedade, de forma a possibilitar a formação de juízos de valor a respeito dos atos de gestão pública.

**Ética:** Agir com integridade, honestidade e probidade para a preservação dos interesses institucionais e dos princípios que regem a Administração Pública.

**Efetividade:** Atingir os resultados propostos e solucionar os problemas existentes, com eficácia e eficiência, mediante ações, projetos e planos desenvolvidos para essa finalidade.

**Inovação:** Fomentar a introdução de novos métodos, da criatividade e de novas tecnologias para a solução dos problemas.

**Independência:** Preservar a autonomia, com base na legalidade e no interesse público.

**Profissionalismo:** Agir de forma técnica e competente, proativa e coerente, responsável e objetiva.

## CONSELHO DELIBERATIVO

### **Presidente**

Conselheiro Rodrigo Melo do Nascimento

### **Vice-Presidente e Corregedor-Geral**

Conselheira Marianna Montebello Willeman

### **Conselheiros**

José Gomes Graciosa

Marco Antônio B. de Alencar

José Maurício Lima Nolasco

Aloysio Neves Guedes

Domingos Inácio Brazão

### **Conselheiros-Substitutos**

Marcelo Verdini Maia

Andrea Siqueira Martins

Christiano Lacerda Ghuerren

### **Secretário-Geral de Controle Externo:**

Oseias Pereira de Santana

### **Subsecretário de Controle da Receita e Políticas de Cidadania**

Jorge Eduardo Salgado Salles

### **Subsecretária de Controle da Seguridade Social e Políticas de Desenvolvimento**

Talita Dourado Shwartz

### **Subsecretário de Controle de Contas e Gestão Fiscal**

Julio Cesar dos Santos Martins

### **Subsecretário de Controle de Pessoal**

Ederson dos Santos Macieira

### **Subsecretário de Controle de Infraestrutura e Desestatização**

Marcelo Pires de Pinho

**Produção de conteúdo técnico:**

Adriana Vianna Passos Valença

Alcir dias de Souza

Alessandro Francisco Silva de Oliveira

Alberto Tavares de Fontes Neto

Amélia Luz

Antônio José Algebaile

Carlos de Campos Soares

Carlos Leandro dos Santos Reginaldo

Claudio Coutinho da Silva

Diego Ramos Ferreira da Silva

Ederson dos Santos Macieira

Eduardo Gil da Silva

Felipe Azevedo Barbosa de Pinho

Fernando Henrique Ferreira Carneiro Leão

Flavio Augusto de Oliveira Correia

Francisco Lopes de Magalhães

Humberto Horst Carvalho

Igor Soares Pinheiro

Jeferson Luis Terroso Correa

Joana Granja Santana

Jones de Azevedo Pelech Junior

Jorge Eduardo Salgado Salles

José Ricardo Viegas

Josyane Rocha

Leonardo Cesar Gomes

Leonardo Lima de Menezes

Leonardo Mandarin Zaroubin

Luiz Claudio Lopes de Sá

Manoel Gonçalves da Silva

Marcio Henrique Rodrigues Cattein

Marco Antonio da Silva Pereira

Marcelo Azevedo Silveira

Mario Henrique Monteiro da Silva Anache

Mauricio Vinagre Maia

Paula Jacqueline Freitas

Paulo Cesar Malhado Junior

Rafael Goulart Cerrone

Sérgio Lino da Silva Carvalho

Simone Gomes Quintão

Toneypson da Silva Abreu

Wellington Souza Amaral



## Manual de Auditorias Governamentais

Rio de Janeiro, março de 2021

Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro

Impresso no Brasil / Printed in Brazil

[www.tcerj.tc.br](http://www.tcerj.tc.br)

Permite-se a reprodução desta publicação, no todo ou em parte, sem alteração do conteúdo e desde que seja citada a fonte e sem fins comerciais.

Brasil, Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro.

Manual de Auditorias Governamentais/Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro .  
2ª Ed. – Rio de Janeiro: TCE-RJ, Secretaria Geral de Controle Externo (SGE), 2021.

26 p.

1. Auditoria Governamental. I. Manual de Auditorias Governamentais

## Sumário

Introdução .....	2
1. PLANO ANUAL DE AUDITORIAS GOVERNAMENTAIS DO TCE-RJ .....	3
1.1. Objetivo e normatização .....	3
1.2. Elaboração e aprovação do PAAG .....	3
1.3 Objetivos gerais e específicos: controle externo por resultados .....	4
2. AUDITORIA GOVERNAMENTAL .....	4
2.1. Conceito e objetivos .....	4
2.2. Fases da auditoria governamental .....	4
2.3. Classificação quanto à forma de autorização.....	5
2.3.1. Auditorias ordinárias .....	5
2.3.2. Auditorias extraordinárias .....	5
2.3.3. Auditorias especiais.....	5
2.4. Classificação quanto ao momento do controle .....	5
2.4.1. Concomitante.....	5
2.4.2. A posteriori.....	5
2.5. Instrumentos de fiscalização .....	5
2.5.1. Auditoria de conformidade.....	6
2.5.2. Auditoria operacional.....	6
2.5.3. Auditoria financeira.....	6
2.5.4. Inspeção .....	6
2.5.5. Levantamento .....	7
2.5.6. Monitoramento.....	7
2.5.7. Acompanhamento.....	7
3. EQUIPE DE AUDITORIA.....	7
3.1. Definição e designação da equipe de auditoria.....	7
3.2. Perfil profissional da equipe .....	7
3.3. Quantitativo de membros da equipe de auditoria.....	8
3.4. Apresentação da equipe .....	8
3.5. Liderança da equipe .....	9

3.6. Supervisão dos trabalhos de auditoria .....	9
3.6.1 Perfil do supervisor .....	10
3.7. Revisão dos trabalhos da equipe de auditoria .....	10
4. DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA.....	11
4.1. Conceito.....	11
4.2. Objetivos.....	11
4.3. Elaboração .....	11
4.4. Conteúdo .....	11
4.5. Tipos de documentação de auditoria.....	12
4.6. Destinação e guarda da documentação de auditoria.....	13
4.7. Confidencialidade da documentação de auditoria .....	13
5. PROCEDIMENTOS E TÉCNICAS DE AUDITORIA .....	13
5.1. Inspeção física .....	14
5.2. Observação direta .....	14
5.3. Exame documental.....	14
5.4. Entrevista ou indagação oral .....	14
5.5. Indagação escrita .....	15
5.6. Conciliação .....	15
5.7. Confirmação externa ou circularização .....	15
5.8. Revisão analítica .....	15
5.9. Revisão de contas.....	15
5.10. Recálculo ou conferência de cálculos.....	16
5.11. Reexecução .....	16
5.12. Mapeamento de processos .....	16
5.13. Cruzamento eletrônico de dados .....	16
5.14. Outras técnicas e procedimentos.....	16
6. PLANEJAMENTO DE AUDITORIA.....	17
6.1. Conceito e objetivo .....	17
6.2. Aspectos estratégicos e operacionais .....	17
6.3. Designação da equipe de auditoria e providências administrativas preliminares.....	17
6.4. Características e atividades do planejamento.....	18

6.5. Análise preliminar do objeto de auditoria .....	18
6.6. Identificação do objetivo e do escopo da auditoria .....	18
6.7. Elaboração da matriz de planejamento.....	19
6.8. Aprovação da matriz de planejamento .....	19
6.9. Preparação preliminar e validação de papéis de trabalho .....	19
7. EXECUÇÃO DE AUDITORIAS .....	20
7.1. Conceito e objetivo .....	20
7.2. Achado de auditoria: conceito e elementos .....	20
7.3. Critérios .....	20
7.4. Evidências .....	20
7.5. Situação encontrada.....	21
7.6. Causas.....	21
7.7. Efeitos.....	21
7.8. Propostas de encaminhamento .....	21
7.9. Matrizes de achados e de responsabilização .....	22
8. RELATÓRIO DE AUDITORIA .....	23
8.1 Objetivos e requisitos de qualidade .....	23
8.2 Estrutura e conteúdo.....	24
8.3. Elementos opcionais do relatório.....	25
8.4. Discussão da matriz de achados com o gestor .....	25
9. Referências Bibliográficas.....	26

## Introdução

Este manual está aderente às Normas Internacionais das Entidades de Fiscalização Superiores (ISSAI) e às Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), em especial às NBASP 100 e 400, tendo como referência também os Manuais de Auditoria e Documentos dos Tribunais de Contas da União, do Mato Grosso, do Paraná, do Espírito Santo e dos Tribunais de Contas do Município do Rio de Janeiro e dos Municípios de Goiás.

Em função da utilização de diferentes fontes de pesquisa, este manual apresenta diversos trechos dos referidos documentos sem explicitar a fonte, caso a caso, com a finalidade de conferir-lhe um aspecto mais técnico do que acadêmico. Entretanto, em respeito às normas de proteção intelectual, todas as fontes são devidamente referenciadas em seção específica.

As disposições aqui previstas aplicam-se às auditorias de conformidade e, subsidiariamente, aos demais instrumentos de fiscalização a cargo do TCE-RJ, como as inspeções, os levantamentos, acompanhamentos e monitoramentos.

Qualquer que seja a natureza do processo de fiscalização, as equipes técnicas deverão observar as disposições deste manual quanto aos procedimentos de auditoria, planejamento e execução dos trabalhos, desenvolvimento dos achados, imputação de responsabilidade aos jurisdicionados e, especialmente, à garantia da qualidade das auditorias governamentais.

Por fim, cabe destacar que os aspectos procedimentais e operacionais das auditorias governamentais serão normatizados por meio de guias gerais específicos ou outros instrumentos que se mostrem mais adequados em cada caso, como portarias ou resoluções.

# 1. PLANO ANUAL DE AUDITORIAS GOVERNAMENTAIS DO TCE-RJ

## 1.1. Objetivo e normatização

O Plano Anual de Auditorias Governamentais (PAAG) é elaborado anualmente pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCE-RJ) e integra os instrumentos de planejamento do Tribunal. O documento consolida os resultados esperados das atividades de controle externo a cargo da Secretaria-Geral de Controle Externo (SGE), além de apresentar as previsões de auditorias a serem realizadas no exercício. Sua elaboração se dá em consonância com o art. 49, § 1º, alínea “a” do Regimento Interno do TCE-RJ, aprovado pela Deliberação nº 167/92.

O referido instrumento de planejamento da área de controle externo é normatizado pela Resolução TCE-RJ nº 302/17, que estabelece normas gerais para seleção de objetos de auditoria, fiscalização de atos administrativos e elaboração do PAAG e do Plano de Capacitação para Auditorias no âmbito da Secretaria-Geral de Controle Externo.

## 1.2. Elaboração e aprovação do PAAG

O PAAG no TCE-RJ surge da integração pela Secretaria Geral de Controle Externo (SGE) das propostas de trabalhos de auditoria governamental (planos setoriais) elaboradas pelas unidades técnicas integrantes da sua estrutura, que seguem o seguinte trâmite:

- a) Consolidação pela SGE dos planos setoriais em uma proposta de PAAG para o exercício seguinte; e
- b) Aprovação da proposta pelo Conselho Superior de Administração do TCE-RJ (CSA).

Portanto, o PAAG é um documento elaborado anualmente e de forma descentralizada pelas unidades técnicas da SGE, que consolida todas as auditorias governamentais a serem realizadas, contendo objetos de controle selecionados segundo critérios de significância, observadas ainda as orientações e diretrizes definidas pela referida Secretaria-Geral, conforme preceitos estabelecidos na Resolução nº 302/17.

Além das auditorias previstas, o PAAG apresenta os objetivos e metas esperados da atuação das unidades técnicas da área de controle externo, bem como outros elementos definidos segundo orientações da SGE emanadas em documento próprio.

Elaboradas as propostas dos planos setoriais pelas unidades técnicas, a respectiva subsecretaria as consolida em uma proposta setorial que, após um processo de análise e aprovação, é submetida à apreciação da SGE.

Recebidas as propostas das subsecretarias, a SGE procederá à análise para fins de avaliação e consolidação. Após a conclusão dessas fases, a SGE caminha documento com as informações da proposta de PAAG resultante à Presidência, para posterior apreciação do CSA, contendo a descrição dos respectivos objetos da auditoria, as funções de governo em que os trabalhos serão realizados, a forma de autorização de cada atividade de fiscalização, nos termos do art. 49, § 1º, “a”, “b” e “c” do Regimento Interno do TCE-RJ e, quando for o caso, os temas em que os trabalhos de auditoria se desenvolverão, além dos objetivos gerais e específicos definidos para a atividade de controle externo constante dos Planos Setoriais e das informações relativas à capacidade operacional das Unidades de Auditoria.

Após sua aprovação pelo CSA, o PAAG passa a ser o instrumento que norteia as auditorias governamentais a serem executadas pelo TCE-RJ no correspondente exercício, sofrendo as alterações decorrentes do dinamismo da área de controle externo, seja por iniciativa própria dos gestores da área, sempre justificadas e baseadas em critérios de significância, ou por solicitação de outros atores previstos nos normativos.

Em quaisquer dessas hipóteses, as eventuais alterações do PAAG serão submetidas à aprovação da Presidência do TCE-RJ, com ciência aos demais membros do CSA quando de sua revisão quadrimestral.

Ademais, de acordo com a autoridade que iniciou o procedimento de inclusão do trabalho de auditoria governamental no PAAG, esta poderá ser classificada como auditoria ordinária, extraordinária ou especial, nos termos do § 1º do art. 49 do Regimento Interno do TCE-RJ.

### 1.3 Objetivos gerais e específicos: controle externo por resultados

O PAAG materializa a atuação do controle externo na atividade de auditoria governamental, incluindo os resultados dela esperados para o respectivo exercício. Esses resultados são expressos em objetivos gerais, definidos pela SGE em consonância com o planejamento estratégico vigente do TCE-RJ.

Os objetivos gerais são elaborados com foco na sociedade e resultam da identificação de problemas ou riscos que, observadas as competências constitucionais do TCE-RJ, poderão ser objeto de intervenção com a finalidade de contribuir para a sua mitigação.

Esses objetivos definidos pela SGE orientam a definição dos objetivos específicos elaborados pelas unidades técnicas que executam auditorias governamentais. Nas subsecretarias, a estratégia de controle é representada pela harmonização, consolidação e alinhamento dos objetivos específicos das coordenadorias integrantes da sua estrutura.

## 2. AUDITORIA GOVERNAMENTAL

### 2.1. Conceito e objetivos

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

A auditoria do setor público é essencial, pois, fornece aos órgãos legislativos e de controle, bem como aos responsáveis pela governança e ao público em geral, informações e avaliações independentes e objetivas acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais.

### 2.2. Fases da auditoria governamental

As auditorias governamentais possuem as seguintes fases: programação ou seleção, planejamento, execução e relatório. Além das quatro fases da auditoria, após a elaboração do relatório e respectiva decisão plenária, deve ser considerado o monitoramento das questões relatadas como relevantes nas auditorias executadas (NBASP 100).

Na fase de programação ou seleção, o objeto da auditoria e o respectivo instrumento são selecionados e incluídos no PAAG do exercício, após terem passado por todo o processo regulamentado pela Resolução nº 302/17, conforme os critérios técnicos de seleção constantes daquele normativo.

Na fase de planejamento, os auditores definem a estratégia e os aspectos operacionais da auditoria, considerando o atingimento do seu objetivo e visando a assegurar que seja executada de forma eficaz, eficiente e com qualidade.

Na fase de execução, os auditores realizam os procedimentos de auditoria, planejados, de forma a obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas para respaldar o relatório de auditoria. Os procedimentos previstos devem ser revistos e a auditoria replanejada sempre que necessário.

O relatório de auditoria deve ser elaborado pelos auditores com base nas conclusões alcançadas, com vistas a comunicar os resultados da auditoria às partes interessadas, aos responsáveis pela governança e ao público em geral.

### 2.3. Classificação quanto à forma de autorização

Quanto à forma de autorização, considerando os preceitos do § 1º do art. 49 do Regimento Interno do TCE-RJ, as auditorias governamentais podem ser classificadas como ordinárias, extraordinárias e especiais.

#### 2.3.1. Auditorias ordinárias

As auditorias ordinárias são as incluídas no PAAG por iniciativa das unidades técnicas de auditoria, contendo objetos de fiscalização selecionados segundo os critérios de significância definidos na Resolução nº 302/17.

Conforme disposições do Regimento Interno do TCE-RJ, a auditoria governamental será classificada como ordinária quando autorizada pelo Presidente, contemplada em programa elaborado pela Secretária-Geral de Controle Externo conforme critérios próprios de seleção;

#### 2.3.2. Auditorias extraordinárias

As auditorias extraordinárias são incluídas no PAAG em razão de determinação do Plenário do TCE-RJ.

A inclusão de auditorias determinadas pelo Plenário durante a execução do PAAG observará os procedimentos para sua alteração, inclusive a autorização da Presidência, o que não é suficiente para alterar sua classificação de extraordinária para outra forma de autorização.

#### 2.3.3. Auditorias especiais

As auditorias especiais são incluídas no PAAG por solicitação de Conselheiro, Conselheiro-Substituto, Membro do Ministério Público Especial, do Titular da Secretaria Geral de Controle Externo ou da Assembleia Legislativa, na forma da lei, após autorização formal da Presidência do TCE-RJ.

Assim, o Conselheiro, Conselheiro-Substituto ou Membro do Ministério Público Especial encaminhará a solicitação de realização de auditoria governamental à Presidência do TCE-RJ que, a autorizando, oficiará a Secretária-Geral de Controle Externo para a adoção dos procedimentos necessários à inclusão do referido trabalho no PAAG.

No âmbito da SGE, a auditoria especial será solicitada pelo titular da Secretaria Geral de Controle Externo que, após a autorização da Presidência, será incluída no PAAG e executada pela unidade técnica competente.

### 2.4. Classificação quanto ao momento do controle

As auditorias governamentais no TCE-RJ, quanto ao momento do exercício do controle, podem ser concomitantes ou *a posteriori*.

#### 2.4.1. Concomitante

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

#### 2.4.2. A posteriori

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

### 2.5. Instrumentos de fiscalização

Segundo os itens 22, 23 e 30 da NBASP 100, as auditorias podem ser classificadas quanto à sua finalidade em auditorias de conformidade, auditorias operacionais e auditorias financeiras.

No TCE-RJ, essas auditorias governamentais são materializadas por alguns instrumentos de auditoria específicos, conforme as técnicas aplicáveis e os objetivos de fiscalização, segundo classificação constante do Regimento Interno do TCE-RJ (§ 2º do art. 49) combinado com as NBASP (NBASP 100-22).

Nestes termos, de acordo com as NBASP e o Regimento Interno do TCE-RJ, são instrumentos de fiscalização: auditoria de conformidade, auditoria operacional, auditoria financeira, inspeção, levantamento, monitoramento e acompanhamento.

### 2.5.1. Auditoria de conformidade

Esse instrumento de fiscalização foca em determinar se um particular objeto está em conformidade com normas aplicáveis identificadas como critérios. Essas normas podem incluir regras, leis, regulamentos, resoluções orçamentárias, políticas, códigos estabelecidos, acordos ou princípios gerais que regem a gestão financeira responsável do setor público e a conduta dos agentes públicos (NBASP 100-22).

É realizada para avaliar se as atividades governamentais cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a entidade ou o objeto auditado.

### 2.5.2. Auditoria operacional

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

As auditorias operacionais ou de desempenho são frequentemente precedidas de um levantamento com vistas à coleta de informações acerca do objeto e à avaliação da viabilidade de sua realização no órgão auditado.

### 2.5.3. Auditoria financeira

A auditoria financeira foca em determinar se a informação financeira de uma entidade é apresentada em conformidade com a estrutura de relatório financeiro e o marco regulatório aplicável. Isso é alcançado obtendo-se evidência de auditoria suficiente e apropriada para permitir ao auditor expressar uma opinião quanto a estarem as informações financeiras livres de distorções relevantes por fraude ou erro (NBASP 100-22).

### 2.5.4. Inspeção

Uma Inspeção é realizada preferencialmente *in loco* sempre que houver necessidade de se verificar, dentre outras questões específicas:

- a) a execução de contratos, em questões específicas surgidas em processos em trânsito no Tribunal;
- b) o objeto de denúncias ou representações; ou
- c) outros pontos duvidosos ou omissões em processo em trânsito no Tribunal.

O elemento que costumeiramente caracteriza uma auditoria governamental como inspeção é a existência prévia de um processo administrativo no TCE-RJ, que requeira uma investigação mais aprofundada, a fim de se elucidar algum ponto específico.

Em uma inspeção, deve-se observar as normas aplicáveis, tanto para seleção do objeto de auditoria quanto para definição dos respectivos procedimentos, inclusive considerando a combinação de técnicas que requeiram a presença dos profissionais de auditoria em campo com outras que permitam verificações remotas, por meio das tecnologias emergentes como, por exemplo, fotografia com georreferenciamento.

### 2.5.5. Levantamento

O Levantamento é um instrumento de auditoria de caráter informacional, utilizado para:

- a) conhecer a organização e/ou funcionamento dos órgãos jurisdicionados, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais no que se refere aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário, patrimonial, operacional e de pessoal;
- b) identificar objetos e instrumentos de auditorias governamentais, e/ou
- c) avaliar a viabilidade da realização de auditorias governamentais.

O Levantamento deverá ser realizado estritamente para o cumprimento de seu objetivo regimental, não sendo o instrumento próprio para a verificação de determinações plenárias ou de outras irregularidades identificadas pela unidade de auditoria.

### 2.5.6. Monitoramento

O Monitoramento é o instrumento de auditoria utilizado para verificar o cumprimento das determinações do TCE-RJ aos jurisdicionados e os resultados delas advindos.

Além do uso do monitoramento como instrumento de auditoria, o TCE-RJ pode utilizar outros meios para monitorar o cumprimento das suas decisões plenárias.

### 2.5.7. Acompanhamento

O Acompanhamento é o instrumento de auditoria utilizado, ao longo de um período predeterminado, para o controle seletivo e concomitante de atividades, projetos ou programas executados pelos órgãos jurisdicionados.

## 3. EQUIPE DE AUDITORIA

### 3.1. Definição e designação da equipe de auditoria

A equipe de auditoria é composta por servidores ocupantes de cargos efetivos lotados nas unidades técnicas de auditoria integrantes da Secretaria-Geral de Controle Externo, responsáveis pelas atividades concernentes ao planejamento, execução e elaboração do relatório de auditorias governamentais.

A equipe de auditoria será designada pelo titular da unidade técnica de auditoria dentre os servidores que a integram, devendo seu nome e matrícula constar da credencial de auditoria (Ofício de Apresentação).

Admite-se a formação de equipes de auditoria com a participação de servidores de diferentes unidades técnicas, na hipótese de realização de trabalhos em conjunto pelas referidas unidades, necessidades operacionais ou quando se requer a indicação de servidores com conhecimento técnico especializado.

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

### 3.2. Perfil profissional da equipe

Os membros da equipe de auditoria devem possuir, coletivamente, o conhecimento, as habilidades e a competência necessários para concluir com êxito a auditoria. Isso inclui compreensão e experiência prática acerca do tipo de auditoria que está sendo realizada, familiaridade com as normas e a legislação aplicáveis, entendimento das operações da entidade e habilidade e experiência para exercer julgamento profissional (NBASP 100-39).

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

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

### 3.3. Quantitativo de membros da equipe de auditoria

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

O quantitativo dos membros da equipe de auditoria levará em consideração:

- a) a natureza, complexidade e amplitude do objeto de auditoria; e
- b) a capacidade operacional da unidade técnica de auditoria.

Admitida pela Presidência a contratação de pessoa física ou jurídica para assessorar a equipe de auditoria no exercício de atividades de fiscalização, integrarão a equipe de auditoria tão somente os servidores de que trata o item 3.1, estando o contratado restrito à função de assessoramento.

Neste diapasão, a contratação de pessoa física ou jurídica dar-se-á em situações de excepcionalidade devidamente justificadas e previamente autorizadas pela Presidência do TCE-RJ, inclusive nos casos de assessoria e capacitação de auditores, não sendo admitida, em quaisquer hipóteses, a intervenção do particular contratado na esfera de competências exclusivas de auditor de controle externo deste TCE-RJ.

### 3.4. Apresentação da equipe

O Ofício de Apresentação é o documento expedido pela Presidência do TCE-RJ que formaliza o credenciamento da equipe para realização dos trabalhos e instrumentaliza a apresentação dos integrantes da equipe de auditoria ao jurisdicionado.

O Ofício de Apresentação deve ser entregue ao jurisdicionado na reunião preliminar ou de abertura, oportunidade em que a equipe apresentará ao jurisdicionado os objetivos da auditoria e solicitará o apoio necessário ao bom desempenho das atividades a serem desenvolvidas. Em auditorias executadas remotamente, nas quais o contato com o jurisdicionado se dá de forma não presencial, pode ser dispensada a realização da reunião de abertura.

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

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

### 3.5. Liderança da equipe

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

O líder da equipe deve ser designado pelo titular da unidade técnica de auditoria e tem a responsabilidade de assegurar o atingimento dos objetivos do projeto de auditoria. Sua escolha deve recair sobre quem tenha, além dos conhecimentos requeridos para realização dos trabalhos, experiência em auditorias e capacidade de organização e direção. Entre as atividades de responsabilidade do líder, destacam-se aquelas relacionadas com a administração dos trabalhos, compreendendo:

- a) a distribuição das tarefas, em conformidade com o perfil profissional de cada membro da equipe e com o cronograma aprovado;
- b) a utilização dos recursos;
- c) a interação com o supervisor e com o titular da unidade técnica de auditoria;
- d) a atualização das informações ao supervisor sobre o andamento dos trabalhos (TCM-RJ, 2019).

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

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

### 3.6. Supervisão dos trabalhos de auditoria

Entende-se por supervisão o envolvimento dos profissionais de auditoria mais experientes no direcionamento dos trabalhos, na motivação da equipe, no fornecimento das instruções adequadas à equipe, de forma que o processo de avaliação seja contínuo, que os problemas sejam detectados e analisados com antecedência e a comunicação seja imediata (TCM-RJ, 2019).

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

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

A supervisão será realizada por servidor designado pelo titular da unidade técnica de auditoria ou pelo próprio titular, observadas as normas deste manual e demais normativos aplicáveis.

A atividade de supervisão de auditoria será regulamentada em ato próprio da Secretaria-Geral de Controle Externo, observadas as normas deste Manual e demais normativos aplicáveis e abrangerá o acompanhamento:

- a) da definição, dos procedimentos a serem executados e dos métodos de trabalho, orientando a elaboração do programa de auditoria;
- b) do planejamento da auditoria, assegurando que os membros da equipe possuam nítida e sólida compreensão do objetivo da auditoria;
- c) da aplicação de procedimentos e técnicas para atingir os objetivos e metas estabelecidos;
- d) da confecção dos documentos de auditoria;
- e) da avaliação da consistência das informações levantadas e das conclusões;
- f) da observância dos objetivos da auditoria;
- g) do cumprimento das normas de auditoria; e
- h) da elaboração do relatório de auditoria, ressalvada a opinião fundamentada dos auditores (TCDF, 2011 e TCM-RJ, 2019).

No caso de auditorias realizadas por diferentes unidades técnicas, a supervisão caberá ao profissional da unidade técnica que titularizar o respectivo processo.

### 3.6.1 Perfil do supervisor

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

Os conhecimentos e habilidades exigidos do supervisor de auditoria abrangem, especialmente:

- a) o domínio das Normas Brasileiras de Auditoria Governamental;
- b) o conhecimento das normas de auditoria do TCE-RJ;
- c) o domínio dos métodos e técnicas de auditoria governamental;
- d) a capacidade de comunicação e expressão de ideias;
- e) o comportamento ético e respeitoso com os colegas;
- f) a capacidade de trabalhar em equipe, de liderar e gerir pessoas.

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

### 3.7. Revisão dos trabalhos da equipe de auditoria

A revisão da auditoria compete ao titular da unidade técnica de auditoria, podendo ser delegada a outro servidor, e deverá ocorrer na fase de relatório e antes da tramitação do respectivo processo às demais instâncias do TCE-RJ.

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

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

A revisão de auditoria poderá ser objeto de regulamentação pela Secretaria-Geral de Controle Externo, observadas as normas deste manual e demais normativos aplicáveis.

## 4. DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA

### 4.1. Conceito

Documentação de auditoria, também denominada papéis de trabalho, compreende todos os documentos e anotações que registram as evidências dos trabalhos executados pelo auditor e que fundamentam sua opinião, devendo ser suficientemente detalhada para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, da evidência obtida e das conclusões.

Deve registrar os procedimentos executados e a evidência obtida e dar suporte à elaboração do relatório, apoiando a comunicação dos resultados da auditoria.

### 4.2. Objetivos

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

Esse objetivo geral da documentação da auditoria pode ser desdobrado nos seguintes objetivos específicos:

- a) Registrar os procedimentos de trabalho realizados pelo auditor e seus resultados;
- b) Dar o suporte necessário à opinião do auditor e respaldar o relatório de auditoria;
- c) Possibilitar e facilitar a revisão e a supervisão dos trabalhos executados;
- d) Servir de fonte de informações na realização de auditorias subsequentes;
- e) Servir como base para a avaliação de desempenho dos auditores;
- f) Servir de provas por ocasião de processos administrativos e judiciais que envolvam os profissionais de auditoria.

### 4.3. Elaboração

A documentação de cada auditoria é de responsabilidade da equipe de auditoria e deve ser elaborada, organizada e arquivada de forma sistemática, lógica e racional, sendo esse processo e a sua qualidade verificada na atividade de supervisão.

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

A documentação da auditoria deve ser elaborada com a devida objetividade, sem registrar obscuridades ou incertezas, com concisão, clareza, exatidão e completude, permitindo a formação de opinião sobre os trabalhos realizados, sem rasuras ou emendas que possam prejudicar o seu correto entendimento e credibilidade.

### 4.4. Conteúdo

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

São requisitos da documentação de auditoria:

- a) deve evidenciar os procedimentos de auditoria governamental adotados, na sua extensão e profundidade;
- b) não deve incluir dados e informações desnecessários à emissão da opinião ou de comentários do auditor;
- c) deve conter todos os elementos que amparem as informações apresentadas nos relatórios;
- d) deve incluir, quando elaborada pelo auditor: logomarca do TCE-RJ, data de elaboração, período examinado, responsáveis pela sua elaboração, responsáveis pela supervisão, nome do órgão/entidade auditada e tipo e natureza de exame realizado;
- e) deve ser numerada e codificada de maneira a possibilitar que as informações nela contida sejam facilmente localizadas e entendidas; e
- f) Nos casos em que forem utilizadas cópias de documentos, ou quando se tratar de documentação elaborada por terceiros, deverão ser feitas observações, anotações, demonstrações e o que mais couber para sua correlação com o relatório e matrizes, e sua pronta localização nos arquivos.

A SGE disponibilizará modelos dos principais papéis de trabalho padrão, de relatórios de auditoria e guias de preenchimento das matrizes de planejamento, de achados e de responsabilização.

#### 4.5. Tipos de documentação de auditoria

A documentação de auditoria, quanto à sua elaboração, pode ser assim classificada:

- **Elaborada pelo próprio auditor:** consiste na documentação de auditoria produzida pela equipe de auditoria que registra o planejamento e a execução do trabalho, como termos de entrevista, questionários, termos de solicitação, matrizes, dentre outros;
- **Elaborada por terceiros:** é a documentação de auditoria produzida pelo órgão/entidade auditada ou por atores externos, não diretamente ligados aos trabalhos de auditoria. Essa documentação pode ser elaborada pelo órgão/entidade ou por atores externos a pedido do auditor, como em casos de circularização, ou pode ser inerente aos processos de trabalho que integram o objeto auditado.

Quanto à natureza do seu conteúdo, a documentação pode ser assim classificada:

- **Conteúdo permanente:** abrange informações utilizadas por período superior a um exercício, para uso atual ou futuro. Seu conteúdo em geral é composto de elementos da estrutura organizacional, legislação e negócios do órgão/entidade; planos e metas de longo prazo; contratos e ajustes importantes, planos de contas, normas e rotinas, dentre outros. Quando possível, as informações constantes desse conteúdo servirão de subsídios para os próximos trabalhos de auditoria;
- **Conteúdo corrente:** envolve documentação relativa à execução de cada auditoria e informações e documentos do órgão/ente auditado que possuem conteúdo mais mutável. No seu conteúdo encontram-se: registros do planejamento e da execução dos trabalhos; cópias de demonstrações, resumos, balancetes e fluxos de transações, cartas de confirmação, dentre outros.
- Para fins de organização, as unidades de auditoria devem armazenar a documentação de conteúdo permanente, como organogramas e legislação dos órgãos/entidades jurisdicionadas, de forma que possam ser reutilizadas em auditorias subsequentes.

#### 4.6. Destinação e guarda da documentação de auditoria

A propriedade e a posse de toda a documentação de auditoria são do TCE-RJ, independentemente de o trabalho ter sido realizado por equipe de servidores ou por contratados para atividades de apoio (NBASP 40–52).

A documentação da auditoria governamental executada deve ser armazenada por um período mínimo de cinco anos, contados a partir da primeira apreciação plenária do trabalho. Deve ser organizada e agrupada segundo sua finalidade, em pastas e arquivos, preferencialmente em meio digital, conforme a natureza do conteúdo.

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

#### 4.7. Confidencialidade da documentação de auditoria

O auditor deve respeitar todos os requisitos relacionados à confidencialidade (NBASP 100-49). Neste sentido, todas as informações recebidas pela equipe de auditoria protegidas por algum grau de sigilo, conforme a legislação aplicável, deve receber tratamento adequado, segundo os normativos internos do TCE-RJ.

O auditor deve manter, ainda, o sigilo relativo às informações obtidas em razão do seu trabalho, até que se tornem públicas, não as divulgando para terceiros, salvo quando houver obrigação legal ou judicial de fazê-lo.

## 5. PROCEDIMENTOS E TÉCNICAS DE AUDITORIA

Os procedimentos de auditoria são ações sistematicamente executadas durante os trabalhos e materializam os exames, pesquisas e avaliações realizadas pelo auditor visando à obtenção das evidências necessárias para a consecução dos objetivos estabelecidos e para suportar a sua opinião. São executados visando a responder às questões de auditoria formuladas na fase de planejamento.

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

Ao aplicarem-se as técnicas e procedimentos de auditoria, deve-se considerar o uso da triangulação<sup>1</sup>, com o objetivo de corroborar as informações obtidas, as conclusões da equipe de auditoria e a opinião emitida.

O auditor deve realizar ainda procedimentos para obter evidência de auditoria e informações suficientes e apropriadas quanto à responsabilidade do agente público, que pode ser responsabilizado por atos de não conformidade ou por atos ilícitos (baseado na NBASP 4000-153).

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. Neste manual, aplicável principalmente às auditorias que verificam aspectos de conformidade, serão descritos mais detidamente os procedimentos frequentemente utilizados nestas auditorias.

---

<sup>1</sup> Utilização de diferentes procedimentos para a investigação e averiguação de um mesmo ponto de interesse na auditoria, com o objetivo de fortalecer as conclusões e evidenciar os achados.

### 5.1. Inspeção física

É a técnica de se verificar fisicamente, de forma atenta e minuciosa, o objeto sob exame, dentro ou fora das instalações do ente auditado, observando-o no seu aspecto estrutural, com o objetivo precípua de constatar a sua existência, características, atributos ou condições físicas<sup>2</sup>.

A comprovação por meio dessa técnica é essencialmente visual, sendo recomendável sua documentação por intermédio de fotografias. Se o exame requerer uma análise mais aprofundada do objeto analisado, outras técnicas deverão ser utilizadas, tais como perícias ou exames laboratoriais.

### 5.2. Observação direta

Observação direta é um método de coleta de informação em que se faz uso dos sentidos para se verificar o funcionamento de determinado processo, serviço ou atividade. A técnica possibilita sua aplicação de forma sistemática e estruturada, valendo-se de roteiros para registro das observações.

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

### 5.3. Exame documental

Essa técnica consiste no exame de documentos relacionados aos objetos da auditoria em busca de dados ou informações que poderão servir de subsídio ao planejamento da auditoria ou como evidências dos achados<sup>3</sup>.

O exame documental pode ser executado para a verificação da autenticidade ou validade de documentos ou para a análise do seu conteúdo.

### 5.4. Entrevista ou indagação oral

A entrevista consiste na elaboração de perguntas realizadas pessoalmente ou à distância, na forma de conversação individual ou em grupo, devendo ser o resultado registrado em papéis de trabalho devidamente referenciados, o extrato da entrevista.

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

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

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

- a) estruturadas, quando são utilizados formulários na coleta de dados; e
- b) não estruturadas, quando não há suporte nesse tipo de documento.

---

<sup>2</sup> A técnica de inspeção física é aplicável, por exemplo, para verificação da existência de itens em estoque de almoxarifado, condições físicas de uma obra e datas de validade de lotes de medicamento.

<sup>3</sup> Exemplos de documentos que podem ser analisados: processos de licitação, termos contratuais, termos de convênios, prestações de contas, documentos avulsos (notas fiscais, cheques) e relatórios, dentre outros.

### 5.5. Indagação escrita

Essa técnica consiste na formulação e apresentação de questões, geralmente por meio de um termo de solicitação ou questionário eletrônico, com a finalidade de obter a manifestação formal do respondente, por escrito.

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

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

### 5.6. Conciliação

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

A técnica tem por finalidade verificar a compatibilidade entre o saldo das contas sintéticas com aqueles das contas analíticas ou, ainda, o confronto dos registros mantidos pelo auditado com outros elementos recebidos de fontes internas ou externas. Nesse sentido, pode ser combinada com a técnica de circularização.

### 5.7. Confirmação externa ou circularização

- a) A circularização (também chamada de confirmação externa) trata da solicitação de confirmação, por parte de fontes externas ao órgão auditado, de informações obtidas junto aos gestores do órgão. A resposta, que deve ser formalizada, pode vir no formato de declaração escrita ou de cópia de documentos.
- b) A técnica é utilizada, por exemplo, para se confirmar:
  - c) a existência de bens em poder de terceiros;
  - d) direitos a receber;
  - e) obrigações assumidas pelo fiscalizado junto a terceiros;
  - f) pagamento a fornecedores;
  - g) a ocorrência de serviços prestados ao fiscalizado;
  - h) se alegados licitantes participaram efetivamente de licitações; e,
  - i) a veracidade de notas fiscais junto ao Fisco.

### 5.8. Revisão analítica

São análises de dados e informações por meio de comparações matemáticas simples, de aplicação de técnicas estatísticas, de exames de flutuações horizontais ou verticais e da utilização de índices de análise.

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

### 5.9. Revisão de contas

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

### 5.10. Recálculo ou conferência de cálculos

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

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

### 5.11. Reexecução

Envolve a execução independente pelo auditor, a título de teste, de procedimentos ou controles que foram originalmente realizados como parte dos controles internos do órgão/entidade auditada.

### 5.12. Mapeamento de processos

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

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

### 5.13. Cruzamento eletrônico de dados

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

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

### 5.14. Outras técnicas e procedimentos

Além das técnicas de auditoria já descritas, outras podem vir a ser utilizadas, a depender da peculiaridade e do grau de complexidade do objeto auditado e da situação encontrada.

Muitas destas técnicas são mais comumente empregadas em auditorias operacionais, ainda que possam ser também utilizadas em auditorias de conformidade, tais como mapeamento de processos, matriz *SWOT*, Diagrama de Verificação de Riscos (DVR), análise de conteúdo, mapa de produto, *benchmarking*, marco lógico, árvore de problemas, análise RECI, dentre outras.

## 6. PLANEJAMENTO DE AUDITORIA

### 6.1. Conceito e objetivo

Toda auditoria deve ser devidamente planejada, buscando-se garantir que a sua execução seja de alta qualidade e que os trabalhos sejam realizados tempestivamente e de forma eficiente, eficaz, efetiva e oportuna.

O planejamento individualizado para cada trabalho de auditoria ocorre não obstante o planejamento das atividades de fiscalização realizado pelo TCE-RJ em um nível mais estratégico, descrito no capítulo 1 deste manual. Esse planejamento de uma auditoria específica consiste na primeira fase do trabalho, seguida da execução e do relatório, envolvendo aspectos estratégicos e operacionais (NBASP 100-48).

### 6.2. Aspectos estratégicos e operacionais

Do ponto de vista mais estratégico, o planejamento deve definir o escopo, a abordagem da auditoria e estabelecer ou rever os objetivos. Os objetivos referem-se àquilo que a auditoria pretende alcançar. O escopo refere-se ao objeto e aos critérios que os auditores utilizarão para avaliar e relatar acerca do objeto, e está diretamente relacionado com os objetivos. A abordagem descreverá a natureza e extensão dos procedimentos a serem aplicados para reunir evidências de auditoria (NBASP 100-48).

O planejamento deve ser elaborado, nesse sentido, para se reduzir os riscos de auditoria a um nível aceitavelmente baixo.

Quanto ao aspecto operacional, o planejamento implica estabelecer um cronograma para a auditoria e definir a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria. Durante o planejamento, devem ser designados os membros da equipe de auditoria e deve-se identificar outros recursos que possam ser necessários, tais como especialistas na matéria.

### 6.3. Designação da equipe de auditoria e providências administrativas preliminares

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

- a) Designação da equipe de auditoria pelo Coordenador, inclusive do supervisor da auditoria;
- b) Medidas administrativas quanto à participação de especialista externo na equipe, caso necessário;
- c) Emissão das credenciais necessárias à apresentação da equipe de auditoria, inclusive na fase de planejamento, caso necessário; e
- d) Medidas administrativas, se necessário, para assegurar o prazo adequado ao planejamento dos trabalhos, em função da sua complexidade, como solicitação de alteração de prazos previstos.

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

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

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

Os integrantes de equipes de auditoria designados para tal fim assinarão declaração de não impedimento para realização de cada trabalho, conforme modelo próprio disponibilizado pela Secretaria-Geral de Controle Externo.

#### 6.4. Características e atividades do planejamento

O planejamento de auditoria deve ser responsivo a mudanças significativas nas circunstâncias e condições do trabalho. É um processo iterativo que ocorre ao longo de toda a auditoria, não se tratando somente de uma fase isolada (NBASP 100-48).

A atividade de planejar deve ser, portanto, dinâmica, contínua e flexível.

O planejamento de uma auditoria consiste nas seguintes atividades:

- a) análise preliminar do objeto de auditoria;
- b) identificação ou revisão do objetivo e definição do escopo da auditoria;
- c) elaboração da matriz de planejamento;
- d) aprovação da matriz de planejamento;
- e) preparação preliminar e validação de papéis de trabalho; e
- f) elaboração do programa de auditoria.

#### 6.5. Análise preliminar do objeto de auditoria

A análise preliminar consiste no levantamento de informações relevantes sobre o objeto auditado para adquirir-se o conhecimento necessário à formulação das questões de auditoria que serão examinadas pela equipe. Nesta etapa do planejamento, a equipe técnica coleta e analisa os dados e as informações necessárias com o intuito de conhecer o objeto e de compreender seu funcionamento.

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

A equipe deve realizar investigação preliminar dos controles internos e dos sistemas de informação, assim como dos aspectos legais considerados significativos no contexto da auditoria. A avaliação dos controles internos deve ser considerada na estimativa do risco de auditoria<sup>4</sup>, servindo de balizamento para o dimensionamento dos procedimentos a serem executados.

#### 6.6. Identificação do objetivo e do escopo da auditoria

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

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

A questão de auditoria é o elemento central que norteia os trabalhos de auditoria, as metodologias e técnicas a serem aplicadas e os resultados que se pretende atingir.

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

---

<sup>4</sup> O risco de auditoria consiste na possibilidade de o auditor chegar a conclusões equivocadas ou incompletas. É composto do risco inerente e do risco de controle.

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

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

### 6.7. Elaboração da matriz de planejamento

A matriz de planejamento é um quadro resumo das informações relevantes de uma auditoria, tratando-se de um papel de trabalho que organiza e sistematiza toda a etapa de planejamento, com o propósito de orientar a equipe na fase de execução, segundo modelo e guia próprio de preenchimento disponibilizado pela Secretaria-Geral de Controle Externo.

É um papel de trabalho que torna o planejamento mais sistemático e dirigido, facilitando o entendimento e comunicação em relação à metodologia adotada entre membros da equipe e entre a equipe e o supervisor. Também auxilia na condução dos trabalhos de campo.

A matriz de planejamento é um instrumento flexível e o seu conteúdo pode e deve ser atualizado ou modificado pela equipe à medida que o trabalho de auditoria progride.

No TCE-RJ, a matriz de planejamento substitui o programa de auditoria, que pode ser elaborado em auditorias de maior complexidade, segundo modelo próprio divulgado pela SGE.

O processo de planejamento de auditorias pode apresentar procedimentos próprios relacionados às características do tipo de trabalho, como validação da matriz de planejamento em painel de referência junto a especialistas, em auditorias operacionais, não sendo o objetivo o aprofundamento desses procedimentos neste manual.

### 6.8. Aprovação da matriz de planejamento

A matriz de planejamento, após ser concluída pela equipe de auditoria, deve ser revisada e aprovada pelo supervisor, antes do início da etapa de execução do trabalho, conforme Portaria própria da Secretaria-Geral de Controle Externo.

Esse processo de aprovação tem os seguintes objetivos:

- a) conferir a pertinência dos elementos da auditoria e o rigor da metodologia aplicada, relacionando as fontes de informação, a estratégia e método de análise a ser utilizado em confronto com os objetivos da auditoria;
- b) orientar e aconselhar a equipe de auditoria sobre a abordagem a ser adotada na auditoria; e
- c) assegurar a qualidade do trabalho e alertar a equipe sobre falhas no seu planejamento/concepção.

### 6.9. Preparação preliminar e validação de papéis de trabalho

Na fase de planejamento, paralelamente a pesquisas de informação sobre o objeto auditado, estudo da legislação aplicável, construção da matriz de planejamento, dentre outras atividades, inicia-se a elaboração dos primeiros papéis de trabalho.

São elaborados nesta etapa os instrumentos de coleta de dados que serão utilizados durante a fase de execução da auditoria, os quais consistem em documentação de auditoria que será preenchida ou completada naquela fase, tais como questionários, roteiros de entrevistas, *checklists*, planilhas, modelos etc.

Após a elaboração, alguns desses instrumentos de coleta de dados podem necessitar de uma validação por meio de testes piloto, para que se identifiquem os ajustes necessários aos objetivos pretendidos. Após a elaboração e validação, os papéis de trabalho devem ser aprovados pelo supervisor da auditoria.

Outros papéis de trabalho complementares podem ser necessários ao longo do trabalho, devendo ser elaborados na fase de execução e também submetidos à aprovação do supervisor.

## 7. EXECUÇÃO DE AUDITORIAS

### 7.1. Conceito e objetivo

A execução é a etapa da auditoria destinada à aplicação das técnicas de auditoria com objetivo de obter as evidências para se respaldar os achados e conclusões da equipe. Nessa fase são desenvolvidos os trabalhos em campo ou de forma remota, executando-se os procedimentos de auditoria delineados no planejamento, de acordo com o escopo e objetivos definidos.

A execução do trabalho de auditoria é um processo contínuo de obtenção, reunião, análise, interpretação, avaliação e registro de informações, determinação das causas e identificação dos efeitos das deficiências, falhas e irregularidades detectadas, com o objetivo de fundamentar os resultados da fiscalização.

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

### 7.2. Achado de auditoria: conceito e elementos

Achados de auditoria são fatos significativos, dignos de relato pelo profissional de auditoria, que serão usados para responder às questões de auditoria.

São detectados quando se verifica discrepância na comparação entre o critério aplicável e a situação existente. O achado de auditoria, suportado por evidência suficiente e apropriada, é composto dos seguintes atributos: critério (o que deveria ser); condição (o que é); causa (origem da divergência entre a condição e o critério); efeito (consequências da situação encontrada).

### 7.3. Critérios

São os parâmetros com os quais são realizadas as comparações para a avaliação do objeto e para emitir a opinião. É a representação de como o objeto deveria ser ou se comportar<sup>5</sup>.

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

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

### 7.4. Evidências

O auditor deve planejar e realizar procedimentos para obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para formar uma conclusão com o nível de asseguração estabelecido (NBASP 4000-144).

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

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

---

<sup>5</sup> Em auditorias de conformidade, os critérios de auditoria normalmente são extraídos de leis, normas, princípios, regras e regulamentos, aplicáveis ao objeto auditado, segundo o planejamento realizado.

A evidência é relevante se for relacionada, de forma clara e lógica, aos critérios e objetivos da auditoria. A validade se refere à legitimidade da evidência enquanto a confiabilidade se refere à sua precisão e à fonte da qual foi obtida.

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

### 7.5. Situação encontrada

A situação encontrada (condição) compreende os aspectos relevantes que o profissional de auditoria verificou concretamente em relação ao objeto auditado, considerando as divergências com os critérios aplicáveis.

Considerações importantes acerca da situação encontrada e seu registro serão realizadas no próximo capítulo deste manual.

### 7.6. Causas

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

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

Ao analisá-las, a equipe de auditoria deve se concentrar em causas que representem deficiências ou inexistências de controles que propiciaram a ocorrência do achado.

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

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

### 7.7. Efeitos

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

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

São representados por fatos ou estimativas probabilísticas, no caso dos riscos, e devem ser expressos, sempre que possível, em unidades monetárias ou em outras unidades de medida que demonstrem a necessidade das ações corretivas.

### 7.8. Propostas de encaminhamento

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

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

## 7.9. Matrizes de achados e de responsabilização

Ao longo da fase de execução, a equipe de auditoria deve preencher, quando cabível, as matrizes de achados e de responsabilização, conforme modelos e guias próprios disponibilizados pela Secretaria-Geral de Controle Externo.

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

A matriz de achados deve conter, ao menos, os seguintes elementos:

- a) Achado;
- b) Critério;
- c) Evidencia;
- d) Causa;
- e) Efeito;
- f) Encaminhamento.

Em auditorias de maior complexidade e quando não houver má fé do gestor ou não for o trabalho decorrente de denúncia ou representação, será facultado à equipe encaminhar a matriz de achados ao gestor, para que este possa tomar conhecimento e comentar os achados e conclusões da equipe de auditoria.

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

A análise de culpabilidade desses responsáveis deve ser realizada de forma sistemática, buscando a individualização das condutas ativas ou omissivas que resultaram ou contribuíram para a ocorrência das irregularidades.

A matriz de responsabilização é o papel de trabalho que sistematiza essa análise, contendo os elementos e informações necessárias para tal, como período de exercício do cargo ou função, conduta, tipo de culpa, análise de culpabilidade e nexos de causalidade, ou seja, a relação de causa e efeito entre a conduta do responsável e o resultado ilícito ou irregularidade.

A matriz de responsabilização deve ser preenchida sempre houver achado que constitua irregularidade passível de eventual citação ou notificação dos responsáveis, fundamentando tais propostas de encaminhamento.

As matrizes de achados e de responsabilização devem ser aprovadas pelo supervisor, conforme portaria específica da SGE, e anexadas ao relatório de auditoria, devendo a equipe de auditoria fazer menção a tais anexos no desenvolvimento do achado e/ou na conclusão/proposta de encaminhamento do relatório.

As orientações para preenchimento das matrizes de achado e responsabilização constarão do respectivo Guia Geral elaborado pela Secretaria-Geral de Controle Externo.

## 8. RELATÓRIO DE AUDITORIA

### 8.1 Objetivos e requisitos de qualidade

O processo de auditoria envolve a elaboração de um relatório para comunicar os resultados da auditoria às partes interessadas, aos responsáveis pela governança e ao público em geral. O propósito também é facilitar o monitoramento de ações corretivas (NBASP 100-51).

O relatório é o principal produto da auditoria e constitui documento formal, técnico e obrigatório, por intermédio do qual a equipe comunica, dentre outras informações, o objetivo, a metodologia usada, os achados, as conclusões e as propostas de encaminhamento.

Os relatórios devem ser de fácil compreensão, livres de imprecisões ou ambiguidades e completos. Devem ser objetivos e justos, incluindo somente informações respaldadas por evidências de auditoria suficientes e apropriadas.

Relatórios de auditoria devem ser elaborados considerando-se sempre que o TCE-RJ se comunica com um público amplo e heterogêneo, abrangendo:

- a) público interno;
- b) servidores, agentes públicos e agentes políticos que atuam nos entes jurisdicionados, de diversos poderes e esferas governamentais;
- c) pessoas físicas e jurídicas passíveis de serem arroladas em processos como responsáveis solidários;
- d) procuradores das partes;
- e) representantes de organizações não governamentais;
- f) parlamentares;
- g) profissionais da imprensa;
- h) membros do Ministério Público;
- i) estudantes e acadêmicos; e
- j) cidadãos em geral.

Essa heterogeneidade das partes interessadas nos relatórios e a ampla publicidade dada a este produto das auditorias pelo TCE-RJ requerem um alto padrão de qualidade na produção de tais documentos, havendo diversos requisitos aplicáveis nesse sentido.

Ao se elaborar relatórios de auditoria, devem ser observados os seguintes requisitos de qualidade:

- a) **Clareza:** a informação deve ser revelada de forma lógica, bem ordenada, mediante linguagem impessoal, possibilitando a qualquer pessoa entendê-la, ainda que não versada na matéria;
- b) **Convicção:** a informação deve ser isenta de incertezas ou ambiguidades, não deve expor dúvidas ou obscuridades que possam causar várias interpretações, devendo ser exata, correta e pormenorizada. Os achados e as conclusões devem ser expostos com firmeza, evitando-se expressões que transmitam insegurança, como “salvo melhor juízo”, por exemplo;
- c) **Tempestividade:** a informação deve ser divulgada em tempo hábil para que a adoção de medidas e seus efeitos possam ser oportunos e efetivos;
- d) **Imparcialidade:** a informação deve ser fiel aos fatos, focando-os com neutralidade, conforme as evidências obtidas e sem a emissão de juízo subjetivo de valor;
- e) **Impessoalidade:** a informação deve ser relatada mediante linguagem isenta e razões pessoais não devem influir na apresentação de quaisquer fatos;

- f) **Objetividade:** a informação deve ser direta, útil, sem distorções, de fácil entendimento e correspondente ao exame ou avaliação realizada, expressando-se em linguagem de fácil compreensão e interpretação, sem termos complexos, técnicos ou embaraçantes;
- g) **Concisão:** a informação deve ser breve, escrita sem detalhes desnecessários, mas de forma precisa e de fácil entendimento por todos, sem necessidade de explicações adicionais;
- h) **Completeness:** a informação, embora concisa, deve ser descrita de forma inteira, acabada, terminativa, sem omissões ou supressões, sem lacunas de conteúdo ou significado;
- i) **Conclusividade:** a informação revelada deve permitir a formação de opinião sobre os trabalhos realizados.

## 8.2 Estrutura e conteúdo

Quanto ao conteúdo, em regra, somente devem constar do corpo do relatório de auditoria as ocorrências que gerem conclusões e propostas de encaminhamento.

No que se refere à estrutura, este manual não define os modelos de relatório de auditoria associados aos diversos instrumentos utilizados no TCE-RJ: auditoria de conformidade, inspeção, auditoria operacional, levantamento, acompanhamento, monitoramento e auditoria financeira. Tais modelos serão disponibilizados aos profissionais de auditoria em cada caso pela SGE.

No entanto, os relatórios de auditorias que verificam aspectos de conformidade, alvo principal do presente manual, apresentam alguns elementos obrigatórios, listados a seguir:

- a) **Sumário:** O sumário é uma relação dos tópicos integrantes do relatório e suas respectivas paginações, apresentando a organização de como o relatório foi estruturado;
- b) **Resumo:** é um relato conciso da auditoria, com o objetivo de dar ao leitor uma breve visão dos principais aspectos do trabalho, devendo ser o mais sucinto possível;
- c) **Introdução:** neste tópico deve ser realizado um registro de forma concisa daquelas informações consideradas importantes para a compreensão da auditoria realizada, sendo composto de:
  - a. ato que autorizou/determinou a auditoria;
  - b. identificação das normas de auditoria aplicadas na realização do trabalho;
  - c. visão geral do objeto, objetivos e escopo da auditoria;
  - d. eventuais limitações aos trabalhos da auditoria.
- d) **Resultados da auditoria:** é o capítulo no qual são apresentados, preferencialmente em ordem de relevância, os achados de auditoria identificados e apontados pela equipe, sendo tópico central do trabalho, onde os achados são apresentados com todos os elementos constantes da matriz de achados e a situação encontrada, descritos de forma detalhada, em redação final de relatório;
- e) **Proposta de encaminhamento:** este tópico contém o conjunto de propostas de encaminhamento sugeridas pela equipe de auditoria ao Plenário, contendo as providências que a equipe de auditoria entende serem necessárias com vistas a sanar as deficiências identificadas. As propostas de encaminhamento devem conter referência aos achados de auditoria correspondentes, para facilitar o entendimento do relatório.

Quanto ao campo situação encontrada, constante de cada achado apresentado no capítulo Resultados da auditoria, deve ser escrito de forma a oferecer a compreensão do que foi verificado pela equipe de auditoria e como e porque os critérios foram violados. Na situação encontrada, deve haver referência aos critérios e às evidências, apesar de já terem sido destacados em campo próprio no achado.

É essencial, ainda, a indicação do período de ocorrência e do período a que se referem os fatos, mesmo que coincidam com o período total sob exame. Essa informação é fundamental para possibilitar a sua eventual associação aos responsáveis.

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

Em auditorias de verificação de aspectos de conformidade em que forem identificados danos ao erário decorrentes de algum achado de auditoria, será necessariamente elaborado um segundo relatório para o trabalho, apartado do principal, a ser convertido em Tomadas de Contas, onde se propõe a apuração dos fatos, identificação dos responsáveis e quantificação do dano, nos termos de portaria específica da SGE.

### 8.3. Elementos opcionais do relatório

Nas auditorias de conformidade, o capítulo de Conclusão é opcional no relatório de auditoria, sendo utilizado para relacionar os achados e registrar as conclusões da equipe. Este elemento se destina a sintetizar os fatos apurados no trabalho realizado. Serão respondidas, de forma sucinta, as questões de auditoria.

As conclusões são afirmações da equipe, deduzidas dos achados, devendo-se destacar os pontos mais importantes da auditoria que embasarão as propostas de encaminhamento.

Sendo a conclusão uma síntese dos fatos apurados, não se deve fazer longas descrições, pois o objetivo principal é comunicar, de forma objetiva, a visão geral do resultado da auditoria.

### 8.4. Discussão da matriz de achados com o gestor

Em auditorias de maior complexidade e quando não for constatada má fé do gestor ou não for o trabalho decorrente de denúncia ou representação, será facultado à equipe encaminhar a matriz de achados ao gestor, para que este possa tomar conhecimento e comentar os achados e conclusões da equipe de auditoria.

É imprescindível, nesses casos, que a matriz de achados seja submetida, previamente à revisão pelo supervisor da auditoria. Essa revisão tem por objetivo assegurar o cumprimento dos requisitos de qualidade e que as conclusões são aderentes à metodologia e decorrem logicamente dos fatos apresentados.

A matriz de achados será remetida ao gestor pela equipe, ainda durante o prazo de realização da auditoria, estipulando-se prazo compatível e prorrogável para o envio de comentários pelo gestor.

Nesses casos, a equipe de auditoria deve considerar os comentários do gestor quando da elaboração do relatório de auditoria, comentando-os individualmente em cada achado apontado.

### 8.5. Considerações finais

No relatório de auditoria deve constar a data de encerramento dos trabalhos de campo, que informa ao leitor que o auditor levou em consideração o efeito de atos, fatos ou operações das quais teve conhecimento até aquele momento.

O relatório deve ser submetido a uma discussão e revisão final pelo líder de equipe, em conjunto com a equipe de auditoria, objetivando corrigir qualquer deficiência porventura existente. Em sequência, o mesmo seguirá ao supervisor dos trabalhos, que aprova o relatório, nos termos de portaria própria da SGE.

Em seguida, o gestor da unidade de auditoria realiza a revisão do trabalho, também nos termos do referido normativo.

Por fim, tanto o supervisor quanto o gestor da unidade de auditoria terão manifestações escritas logo após o relatório, em áreas próprias, nas quais o supervisor declarará que supervisionou os trabalhos de acordo com os normativos vigentes e o gestor da unidade tecerá suas considerações acerca do relatório, quando necessário.

## 9. Referências Bibliográficas

BRASIL. Normas Brasileiras de Auditoria Aplicada ao Setor Público – NBASP, Nível 1. Instituto Ruy Barbosa. Disponível em: [https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/woocommerce\\_uploads/2019/05/irb-nbasp-nivel1.pdf](https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/woocommerce_uploads/2019/05/irb-nbasp-nivel1.pdf). Acesso em: 08.04.2020

BRASIL. Normas Brasileiras de Auditoria Aplicada ao Setor Público – NBASP, Nível 2. Instituto Ruy Barbosa. Disponível em: <http://www.mpc.ro.gov.br/assets/uploads/2017/12/NBASP-Nivel2-2017.pdf> Acesso em: 08.04.2020

BRASIL. Normas Brasileiras de Auditoria Aplicada ao Setor Público – NBASP, Nível 3. Instituto Ruy Barbosa. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/produto/nbasp-3/> Acesso em: 08.04.2020

DISTRITO FEDERAL. Manual de Auditorias Governamentais. Tribunal de Contas do Distrito Federal e Territórios – TCDF. Distrito Federal, 2011. Disponível em: <http://www.tc.df.gov.br/app/biblioteca/pdf/PE500418.pdf>

RIO DE JANEIRO. Lei Complementar nº 63 de 1º de agosto de 1990. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro e dá outras providências. Assembleia Legislativa do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 1990. Disponível em: <https://www.tce.rj.gov.br/legislacao/> Acesso em: 08.04.2020

RIO DE JANEIRO. Deliberação nº 167 de 10 de dezembro de 1992. Aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 1992. Disponível em: <https://www.tce.rj.gov.br/legislacao/> Acesso em: 08.04.2020

RIO DE JANEIRO. Resolução nº 302 de 24 de agosto de 2017. Estabelece normas gerais para seleção de objetos de auditoria, fiscalização de atos administrativos e elaboração do Plano Anual de Auditorias Governamentais – PAAG e do Plano de Capacitação para Auditorias no âmbito da Secretaria-Geral de Controle Externo. Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro, agosto de 2017.

RIO DE JANEIRO. Manual de Auditorias Governamentais. Tribunal de Contas do Município do Rio de Janeiro, 2017. Disponível em: [http://www.tcm.rj.gov.br/Noticias/12294/Manual\\_Auditoria\\_Governamental\\_TCMRJ.pdf](http://www.tcm.rj.gov.br/Noticias/12294/Manual_Auditoria_Governamental_TCMRJ.pdf) Acesso em: 08.04.2020



**SGE**  
Secretaria-Geral  
de Controle Externo