

TRIBUNAL
DE CONTAS
DE SANTA
CATARINA

Manual AOP

2024 . versão 01

SUMÁRIO

CAPA	1
DADOS TRIBUNAL/MANUAL	1
1. INTRODUÇÃO	4
2. REQUISITOS GERAIS	5
3. EQUIPE DE AUDITORIA, USUÁRIOS E RESPONSÁVEIS	9
3.1. Definição da equipe	9
3.2. Usuários previstos e partes responsáveis	10
4. AUDITORIA OPERACIONAL	12
4.1. Conceito e dimensões	12
4.2. Fluxo da auditoria	13
4.3. Seleção dos temas de auditoria	14
4.4. Levantamento	15
5. PLANEJAMENTO	17
5.1. Escopo da auditoria	17
5.2. Abordagem da auditoria	18
5.3. Objetivo geral ou problema de auditoria	18
5.4. Atividades do Planejamento da Auditoria	19
5.5. Técnicas utilizadas no planejamento	21
5.6. Matriz de Planejamento	22
5.6.1. Questões de auditoria	24
5.6.2. Informações necessárias	26
5.6.3. Critério	27
5.6.4. Fonte de informações	28
5.6.5. Procedimentos de coleta de dados	29
5.6.6. Procedimentos de análise de dados	29
5.6.7. Limitações	30
5.6.8. Possíveis causas	31
5.6.9. O que a análise vai permitir dizer	31
5.6.10. Apresentação e/ou validação do planejamento	31
5.7. Instrumentos de coleta de dados ou papéis de trabalho	33
5.8. Teste-Piloto	35
5.9. Cronograma de execução da auditoria	35
5.10. Atividades prévias à execução da auditoria em campo	37
6. EXECUÇÃO	38
6.1. Achados de Auditoria	39
6.2. Matriz de Achados	40
6.3. Apresentação e/ou validação do resultado da auditoria	46
7. RELATÓRIO	48
7.1. Orientações gerais	48

7.2. Estrutura padrão do Relatório de Auditoria.....	49
7.2.1 Introdução	50
7.2.1.1 Visão geral do auditado	51
7.2.1.2 Visão geral do tema da auditoria	51
7.2.1.3 Visão geral da auditoria	51
7.2.2 Resultado da auditoria	52
7.2.2.1 Outras situações encontradas	53
7.2.3. Conclusão do Relatório de Instrução	53
7.2.4. Audiência do gestor	53
7.2.4.1. Comentários do gestor	54
7.2.4.2. Análise dos comentários do gestor	54
7.2.5. Conclusão do Relatório de Reinstrução.....	54
8. PLANO DE AÇÃO	56
9. MONITORAMENTO.....	58
9.1. Conceito e objetivo	58
9.2. Formas de monitoramento.....	58
9.3. Quando e o que monitorar	59
9.4. Processo de monitoramento.....	60
9.5. Atividades do monitoramento	61
9.6. Mensuração dos benefícios	62
9.7. Situação de cumprimento e implementação das deliberações.....	62
9.8. Classificação	64
9.9. Relatório de monitoramento	65
10. SUPERVISÃO E REVISÃO DOS TRABALHOS.....	67
10.1 Supervisão.....	67
10.2 Revisão.....	68
11. CONTROLE E ASSEGURAÇÃO DA QUALIDADE.....	69
12. MODELO DE DOCUMENTOS SUGERIDOS.....	70
13. ROTEIRO DE AUDITORIA OPERACIONAL	71
GLOSSÁRIO	77
REFERÊNCIAS	80
APENDICE A – Modelo de Matriz de Planejamento de Auditoria	83
APENDICE B – Modelo de Matriz de Achados.....	84
APENDICE C – Modelo de Matriz de Plano de Ação.....	85
APENDICE D – Modelo de Matriz de Planejamento de Monitoramento	86
APENDICE E – Modelo de Ofício de Apresentação e Diligência de Auditoria.....	87
APENDICE F – Modelo de Ofício de Apresentação e Diligência de Monitoramento	89
APENDICE G – Modelo de Relatório de Instrução.....	91
APENDICE H – Modelo de Relatório de Reinstrução	95
APENDICE I – Modelo de Relatório de Análise de Plano de Ação	99
APENDICE J – Modelo de Relatório de Primeiro Monitoramento.....	102
APENDICE K – Modelo de Relatório de Último Monitoramento.....	108

1. INTRODUÇÃO

As auditorias do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC) são classificadas conforme o objeto, sendo definidas como Auditoria de Regularidade, Auditoria Operacional e Auditoria Financeira. Pela peculiaridade e procedimentos específicos que cada uma requer, elaborou-se o Manual de Auditoria Operacional, a ser observado na realização desse tipo de fiscalização nos órgãos e entidades sob a jurisdição do TCE/SC.

Este manual tem como objetivo principal:

- **orientar** e estabelecer um padrão mínimo de qualidade dos trabalhos;
- **oferecer** um modelo para a execução das atividades;
- **servir** de referencial de atuação para as equipes de auditoria; e
- **contribuir** para a melhoria dos processos e resultados do Tribunal de Contas.

O conteúdo desta publicação contempla subsídios que permitem determinar os procedimentos e as práticas a serem utilizados no levantamento, no planejamento, na execução, na elaboração dos relatórios e no monitoramento das auditorias operacionais, uniformizando e definindo requisitos essenciais às diversas etapas.

O Manual traz ainda orientações para a supervisão das auditorias e a avaliação da qualidade dos resultados dos trabalhos.

O presente documento é baseado nas Diretrizes Gerais de Auditoria, nos Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional e nas Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores (ISSAI), desenvolvidas pela Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). Dentre elas, cita-se:

- **a ISSAI 300** – princípios fundamentais de auditoria operacional;
- **a ISSAI 3000** – norma internacional oficial para auditoria operacional;
- **a ISSAI 3100** – diretrizes relacionadas aos conceitos de auditoria operacional; e
- **a ISSAI 3200** – diretrizes relacionadas ao processo de auditoria operacional.

A publicação segue, ainda, as Normas de Auditoria do Setor Público (NBASP), uma iniciativa do Instituto Rui Barbosa (IRB) que tem por objetivo alinhar os trabalhos de fiscalização dos Tribunais de Contas brasileiros a um padrão internacionalmente aceito, o qual compreende os pronunciamentos profissionais da Organização Internacional e das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI).

Utilizou-se também a Resolução N. TC-176/2021 – que dispõe sobre a fiscalização por meio de auditoria operacional deste Tribunal de Contas –, a Resolução N.TC-0161/2020, a Portaria N.TC-575/2016, a Portaria IRB nº 16/2019, os manuais de auditoria operacional do Tribunal de Contas da União (edições 2010 e 2020) e os manuais de auditoria elaborados pelos Tribunais de Contas do Estado do Rio de Janeiro e do Distrito Federal.

Por fim, ressalta-se que o Manual de Auditoria Operacional que está sendo adotado pelo TCE/SC foi elaborado em conformidade com a competência, estrutura e normas da instituição. Seu aprimoramento deve ser um processo contínuo e permanente, por meio de revisões e atualizações.

2. REQUISITOS GERAIS

Antes de iniciar a realização de uma auditoria operacional, é importante observar 11 princípios básicos para garantir o seu bom desempenho e resultado. Tais requisitos devem ser considerados também durante todo o processo de auditoria (ISSAI 3000, ISSAI 3100). São eles:

▶ **Independência e ética:** o auditor deve seguir os procedimentos para manter a independência e a ética no trabalho, de acordo com a Resolução N. TC-087/2013 (Código de Ética dos Servidores do TCE/SC). Deste modo, se busca garantir imparcialidade nos resultados e nas conclusões da auditoria (ISSAI 3000/21,23).

▶ **Confiança e asseguração:** a asseguração é a garantia de que o usuário pode confiar nos achados, nas conclusões, determinações e recomendações do relatório. O auditor fornece asseguração ao explicar, de maneira equilibrada e razoável, como os achados, os critérios e as conclusões foram desenvolvidos e porque os achados resultaram nas conclusões.

É necessário que o auditor comunique, de maneira transparente no relatório, o(s) objetivo(s), o escopo, a metodologia e os dados coletados, assim como quaisquer limitações significativas, para que os usuários não sejam induzidos em erro (ISSAI 3000/32).

▶ **Abordagem:** a abordagem de auditoria determina a natureza do exame a ser realizado e constitui uma ligação importante entre o(s) objetivo(s) de auditoria, os critérios e o trabalho a ser feito para a coleta de evidências. A auditoria operacional geralmente adota uma abordagem orientada a resultado, a problema ou a sistema, ou uma combinação destas (ISSAI 3000/40). Essas abordagens estão detalhadas no item 5.2 deste manual.

▶ **Risco de auditoria:** o auditor deve gerenciar ativamente o risco de auditoria para evitar o desenvolvimento de achados, conclusões e recomendações incorretos ou incompletos, fornecendo informações desequilibradas ou que não agreguem valor (ISSAI 3000/52).

O gerenciamento ativo do risco de auditoria inclui:

- **antever** os riscos possíveis ou conhecidos do trabalho previsto;
- **desenvolver** abordagens de auditoria para lidar com esses riscos, durante o planejamento e a seleção dos métodos de auditoria; e
- **documentar** como tais riscos serão abordados.

Inclui, também, avaliar se a equipe de auditoria:

- **tem competência** suficiente e apropriada para realizar o trabalho;
- **tem acesso** a informações de boa qualidade, precisas, confiáveis e relevantes; e
- **considera** qualquer nova informação disponível.

▶ **Comunicação:** o auditor deve planejar e manter uma comunicação eficaz e adequada dos aspectos-chave da auditoria com a entidade auditada e as partes interessadas relevantes, durante todo o processo de auditoria (ISSAI 3000/55). E, ainda, esclarecer em seu relatório as normas que foram seguidas na realização da auditoria operacional (ISSAI 3000/61).

Uma boa comunicação pode ajudar o auditor no acesso aos dados e informações e a entender melhor as perspectivas da entidade auditada e das partes interessadas.

O auditor precisa comunicar à entidade auditada, no início dos trabalhos:

- **o objeto** central de auditoria;
- **o(s) objetivo(s)** e/ou a(s) questão(ões) de auditoria;

- **os critérios** de auditoria;
- **o período** a ser auditado; e
- **os empreendimentos**, os serviços, as organizações e/ou os programas governamentais a serem incluídos na auditoria.

Um diálogo eficaz, com envolvimento da entidade auditada durante todo o processo, contribui para a obtenção de melhorias reais na governança e o aumento do impacto da auditoria. Para isso ocorrer, é necessário que haja compreensão do papel e das responsabilidades de cada parte interessada e um fluxo de informações livre, facilitado pelo respeito mútuo. Entretanto, a comunicação com as partes interessadas não deve comprometer a independência e a imparcialidade do trabalho (ISSAI 3000/59).

▶ **Habilidade:** a equipe de auditoria deve ter a competência profissional necessária para realizar o trabalho (ISSAI 3000/63).

A competência profissional em auditoria operacional inclui conhecimentos de:

- **auditoria;**
- **projeto** de pesquisa;
- **métodos** de ciências sociais; e
- **técnicas** de investigação ou avaliação.

Também inclui habilidades pessoais como:

- **capacidade** analítica, de escrita e de comunicação; e
- **criatividade** e receptividade em relação a visões e argumentos.

Caso o auditor identifique a necessidade de expertise externa para complementar o conhecimento da equipe, poderá consultar pessoas, vinculadas ou não ao Tribunal, que tenham o conhecimento especializado necessário.

Especialistas externos envolvidos com a auditoria também precisam ser independentes quanto a situações e relações que possam prejudicar sua objetividade. Embora a atividade de especialistas possa ser utilizada como evidência de auditoria, toda a responsabilidade pela auditoria e pelas conclusões do relatório permanece com o auditor.

▶ **Supervisão:** a supervisão de auditoria envolve fornecer orientação e direção suficientes à equipe designada. O trabalho dos auditores de todos os níveis e em todas as fases da auditoria deve ser supervisionado durante todo o processo (ISSAI 3000/66). Aspectos de supervisão estão detalhados no item 10 deste manual.

▶ **Julgamento e ceticismo profissional:** julgamento profissional refere-se à aplicação de conhecimento e experiência relevantes adquiridos pelo profissional, na tomada de decisões sobre os cursos de ação que são apropriados às circunstâncias do trabalho de auditoria.

O auditor deve manter alto padrão de comportamento profissional (ISSAI 3000/75). Isso significa que deve:

- **aplicar** padrões profissionais na realização do trabalho de maneira competente e com imparcialidade;
- **conhecer** e seguir as leis, os regulamentos, as convenções, as políticas, os procedimentos e as práticas aplicáveis à auditoria;
- **possuir** um bom entendimento dos princípios e normas constitucionais, legais e institucionais que regem as operações da entidade auditada; e
- deve **cumprir** princípios e requisitos éticos.

Ceticismo profissional significa manter distanciamento profissional da entidade auditada e uma atitude alerta e questionadora quando se avalia a suficiência e adequação das evidências obtidas ao

longo da auditoria. É essencial que o auditor adote essa postura por meio de uma abordagem crítica e avaliações racionais, ignorando preferências pessoais e de terceiros.

As auditorias operacionais requerem julgamento e interpretação significativos, uma vez que as evidências para esse tipo de auditoria são de natureza mais persuasiva do que conclusiva. Com isso, o auditor deve exercer julgamento e ceticismo profissionais e analisar as questões a partir de diferentes perspectivas, mantendo uma atitude aberta e objetiva em relação aos vários pontos de vista e argumentos (ISSAI 3000/68).

O auditor deve, ainda, avaliar o risco de fraude ao planejar o trabalho e manter-se alerta a essa possibilidade durante todo o processo de auditoria (ISSAI 3000/73). Além disso, precisa fazer indagações e realizar procedimentos para identificar e responder aos riscos de fraude relevantes para os objetivos da auditoria. Se o risco de fraude for significativo, é importante que o auditor examine se existem indícios de irregularidade no controle interno da parte auditada que possam prejudicar a auditoria.

Quando forem constatados indícios de fraude que não tenham relação com o objetivo principal da auditoria operacional, o auditor deve comunicar seu superior hierárquico para que adote as medidas necessárias para fiscalização em outro processo.

▶ **Controle de Qualidade:** é o acompanhamento e a inspeção simultâneos das atividades que estão sendo executadas durante a auditoria. O objetivo é assegurar a qualidade de cada produto gerado (matrizes, papéis de trabalho, relatórios) e o cumprimento das normas e dos padrões instituídos pelo órgão responsável pela auditoria (ISSAI 40).

Por isso, o Tribunal de Contas deve estabelecer e manter um sistema para garantir relatórios apropriados, equilibrados e imparciais, que agreguem valor e respondam às questões de auditoria (ISSAI 3000/79). Para tanto, o Manual do Controle e da Garantia da Qualidade das Auditorias do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina deve ser seguido (ver Portaria N. TC-575/2016).

▶ **Materialidade:** a materialidade pode ser definida como a importância relativa ou significância de um assunto dentro do contexto no qual está sendo considerada. Além do valor monetário, a materialidade inclui questões de importância social e política, conformidade, transparência, governança e *accountability*¹. Em virtude disso, a materialidade pode variar ao longo do tempo e depender da perspectiva dos usuários previstos e das partes responsáveis. Assim, o auditor deve considerar a materialidade em todas as fases do processo de auditoria, com o objetivo de agregar tanto valor quanto for possível (ISSAI 3000/83), repercutindo em auditorias relevantes.

A materialidade é um importante referencial para diferentes aspectos da auditoria operacional, tais como:

- **a definição** do objetivo e dos critérios de auditoria;
- **a avaliação** das evidências de auditoria;
- **a extensão** da documentação; e
- **o gerenciamento** dos riscos de produzir achados ou relatórios de auditoria inadequados ou de baixo impacto.

▶ **Documentação:** o auditor deve documentar a auditoria de maneira suficientemente completa e detalhada (ISSAI 3000/86).

A documentação de auditoria engloba:

- **o registro** dos procedimentos realizados;
- **as evidências** de auditoria relevantes obtidas; e
- **as conclusões** a que o auditor chegou.

¹ *Accountability* é um termo da língua inglesa que pode ser traduzido para o português como “responsabilidade com ética” e remete, ainda, à obrigação, à transparência e à prestação de contas.

Essas informações são geralmente registradas em papéis de trabalho.

Para manter a organização e entrega tempestiva da documentação, o auditor deve:

- **preparar** a documentação de auditoria em tempo hábil;
- **manter** a documentação atualizada ao longo de toda a auditoria;
- **completar** a documentação, na medida do possível, antes da emissão do relatório de auditoria.

A documentação adequada permite compreender, claramente, o trabalho da auditoria. Ela deve identificar quem realizou o trabalho e a data em que foi concluído. Deve, ainda, permitir que um auditor experiente, mas sem nenhum conhecimento prévio da auditoria, possa entender:

- **a natureza** do trabalho;
- **o escopo** (propósito) e os resultados do trabalho da auditoria;
- **a evidência** obtida para sustentar os achados;
- **as conclusões** e as recomendações; e
- **o raciocínio** por trás de todas as questões relevantes que exigiram o exercício de julgamento profissional (Portaria N. TC-575/2016).

Se, no contexto de uma auditoria operacional, o auditor coletar dados ou informações pessoais, ele deve garantir que estes sejam adequadamente protegidos, mantendo a confidencialidade (por exemplo, prontuário médicos). A natureza e a sensibilidade das informações são fatores para determinar o nível de segurança adequado.

Ao determinar a natureza e extensão da documentação para uma área de auditoria específica ou etapa de procedimento, o auditor pode ainda precisar de mais documentação de auditoria quando (ISSAI 3100/116):

- a) o risco é alto (risco associado com a condução da auditoria ou quando o achado é significativo, sensível ou controverso);
- b) necessitar de mais julgamento quando executar o trabalho ou avaliar os resultados;
- c) a evidência é crítica para concluir sobre os objetivos da auditoria.

É recomendável que a equipe mantenha a guarda segura dos documentos de auditoria, mas ao mesmo tempo facilite o acesso aos profissionais autorizados. Deve, ainda, conservar esses papéis por período suficiente para atender às necessidades legais, regulatórias, administrativas e profissionais referentes à retenção de documentos e para realizar as atividades de monitoramento da auditoria.



3. EQUIPE DE AUDITORIA, USUÁRIOS E RESPONSÁVEIS

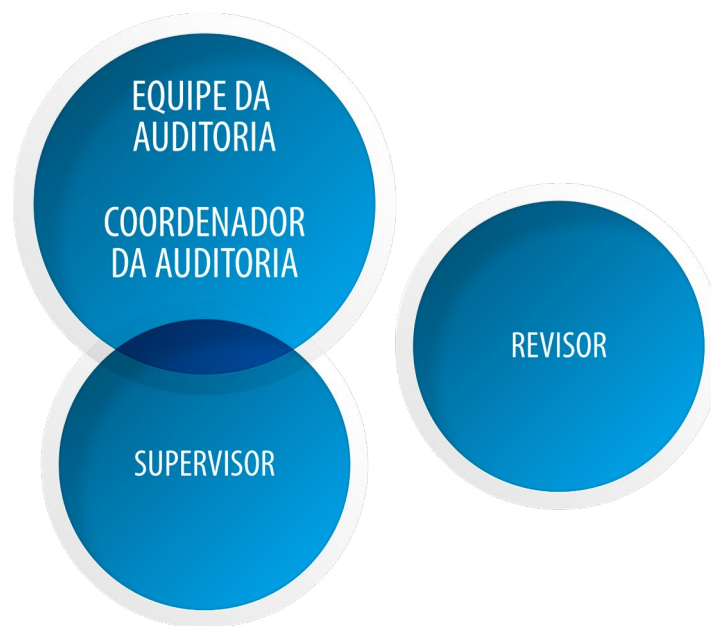
A equipe de auditoria deve contemplar profissionais com diferentes formações, habilidades, experiências e competências, de acordo com a natureza do trabalho. Para a escolha dos servidores, deve-se considerar também a complexidade, relevância e criticidade do ente e do tema a ser auditado, seus serviços, operações e transações. Os auditores devem ter conhecimento das técnicas e dos procedimentos aplicados, inclusive os relacionados à tecnologia da informação.

A auditoria operacional requer profissionais criativos, receptivos, flexíveis, com interesse e dedicação aos estudos, dispostos a inovar e que tenham capacidade de comunicação e escrita e habilidade para trabalhar em equipe (ISSAI 300/5, 30, 31, ISSAI 3000/77,78).

Além de garantir uma equipe qualificada, o Tribunal de Contas deve assegurar quantidade de profissionais suficiente para a realização dos trabalhos (ISSAI 100/39).

3.1 Definição da equipe

Aprovada a realização da auditoria, é necessário definir os auditores que irão compor a equipe. Dentre eles, designa-se um servidor para ser o coordenador da auditoria e outro para fazer a supervisão e revisão dos trabalhos. O servidor que assumir o papel de supervisão e revisão não deve participar diretamente dos trabalhos.



A indicação da equipe é feita pelo Diretor de Controle e/ou pelo Coordenador de Controle, em consenso com o Chefe de Divisão, para cada auditoria aprovada.

- **Membros da equipe:** a equipe de auditoria deve respeitar a legislação e as demais normas relacionadas a sua atividade. Seus integrantes precisam, ainda, observar os padrões éticos de conduta aplicáveis aos servidores do TCE/SC para que todo o processo seja considerado íntegro e seguro (ISSAI 3000/21, 23, ISSAI 3100/95 e Resolução N. TC-087/2013).

Caso o TCE/SC não tenha profissionais suficientes ou com conhecimento específico em seu quadro funcional, poderá contratar serviços de consultores, especialistas e peritos externos nos trabalhos de auditoria para complementar o conhecimento da equipe de auditoria em questões específicas (ISSAI

100/39). Contudo, deve-se exigir competência, zelo, independência, ética e sigilo profissional da mesma forma imposta a um auditor do Tribunal (NBASP 3000/21, ISSAI 20/Princípio 5).

- **Coordenador:** o Coordenador da auditoria deve ter conhecimentos, habilidades, experiência em auditorias e capacidade de organização e direção. Ele é o responsável por acompanhar os trabalhos de auditoria realizados pela sua equipe, bem como representá-la nas comunicações com o auditado.
- **Supervisor:** em regra, o supervisor é um profissional de auditoria mais experiente ou hierarquicamente superior (ISSAI 40/elementos 4 e 5, ISSAI 3100/104). No caso do TCE/SC, a função caberia ao Chefe de Divisão ou Coordenador de Controle. No entanto, a critério da Diretoria, pode ser definido outro técnico para ser Supervisor, desde que devidamente fundamentado.

Se o Chefe de Divisão assumir a função de Coordenador da Auditoria, o ideal é que um Coordenador de Controle da mesma diretoria assuma a função de Supervisor. No entanto, a critério da Diretoria, outro servidor pode exercer a função, desde que não tenha participado dos trabalhos.

O Supervisor da Auditoria é o responsável por inspecionar, orientar e revisar o trabalho e/ou a atividade realizada pela equipe da auditoria, em todas as fases. O objetivo é garantir que o trabalho seja realizado de acordo com o programado e as normas adotadas pelo TCE/SC, desde o início do planejamento até a finalização do relatório da auditoria.

- **Revisor:** a função do revisor é conferir se os produtos da auditoria foram elaborados com clareza, concisão, harmonia e padronização, e se o trabalho foi realizado de acordo com as normas e a legislação pertinente. Sempre que possível, o mesmo auditor deve acumular as funções de Supervisor e Revisor, para maior celeridade do processo de auditoria.

Todo trabalho deve ser objeto de revisão, preservada a independência da conclusão técnica do auditor. A revisão contribui para o aprimoramento da qualidade das auditorias e a promoção da aprendizagem e do desenvolvimento dos servidores.

3.2 Usuários previstos e partes responsáveis

Os usuários previstos são as pessoas para quem o auditor prepara o relatório de auditoria operacional. É recomendável identificar quem são os usuários já nos estágios iniciais da auditoria, principalmente os relevantes (ISSAI 3100/20).

A identificação dos usuários previstos e das partes responsáveis da auditoria deve estar explícita. Ao longo do trabalho, o auditor deve considerar o impacto dos papéis das partes, a fim de conduzir a auditoria de maneira apropriada (ISSAI 3000/25). Para definir os usuários, interessados e responsáveis e as suas relações com o tema e a própria fiscalização, sugere-se utilizar a técnica Análise Stakeholder³. No entanto, caso o auditor tenha maior familiaridade com outra técnica, poderá optar por sua utilização.

Podem ser usuários previstos (ISSAI 3100/20):

- **poderes** Legislativo e Executivo e entidades governamentais;

² Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/tecnicas-de-auditoria-analise-stakeholder.htm>. Acesso em 28 set 2020.

³ A análise stakeholder consiste na identificação dos principais atores envolvidos, dos seus interesses e do modo como esses interesses irão afetar os riscos e a viabilidade de programas ou projetos. Stakeholders são pessoas, grupos ou instituições com interesse em algum programa ou projeto e inclui tanto aqueles envolvidos quanto os excluídos do processo de tomada de decisão.

- **beneficiários** e público em geral;
- **parte** responsável (órgãos e gestores auditados);
- **terceiros** interessados no relatório (órgãos, gestores, associações, conselhos);
- **grupos** de interesse;
- **organizações** envolvidas na implementação de políticas públicas;
- **especialistas**, colaboradores e/ou contratados pelo Tribunal de Contas, por possuírem habilidades ou conhecimentos especiais ou excepcionais em determinado tema, prática, atividade, ramo do saber e/ou ocupação profissional;
- **cidadãos**, por poderem utilizar os resultados de um trabalho de auditoria operacional para fazer escolhas mais bem informadas;
- **comunidade** acadêmica;
- **mídia**, em um contexto específico.

A parte responsável ou principal interessado é aquele que deve adotar medidas a partir das conclusões, determinações e recomendações do relatório de auditoria. Vários atores podem compartilhar esse papel, cada uma com sua responsabilidade e competência em relação ao objeto auditado. Com isso, a parte responsável pode incluir quem desempenha papel operacional e/ou de supervisão e, ainda, de topo de hierarquia na entidade ou órgão auditado (ex.: Secretário de Estado e Prefeito) (ISSAI 3100/22).

4. AUDITORIA OPERACIONAL

4.1 Conceito e dimensões

A auditoria operacional analisa se empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade e se há espaço para aperfeiçoamento (ISSAI 300/9, NBASP 3000/17).

Além da economicidade, eficiência e efetividade, outras dimensões, como a equidade e a legalidade, poderão ser explicitadas em razão de sua relevância para a delimitação do escopo da auditoria operacional.

As dimensões podem ser utilizadas isoladamente, no entanto, não é aconselhável, pois podem promover resultados não efetivos. O ideal é usá-las em conjunto, conectadas (ISSAI 3000/47). Ou seja, em uma auditoria operacional, um ou mais comandos de análise podem ser utilizados. A avaliação de aspectos operacionais de desempenho da gestão e de resultados de políticas públicas também podem ser verificadas.

A efetividade, do inglês *effectiveness*, abrange dois conceitos diferentes na língua portuguesa: eficácia e efetividade. Ou seja, no inglês a eficácia está embutida no conceito de efetividade, por isso ela não é citada no conceito da ISSAI.

As seis dimensões citadas estão conceituadas a seguir:

Economicidade: é a capacidade de minimizar os custos para a realização de uma atividade sem comprometer a qualidade (ISSAI 3100/38). Os recursos utilizados devem estar disponíveis tempestivamente, em quantidade suficiente, na qualidade apropriada e com o melhor preço (ISSAI 300/11, ISSAI 3100/8);

Eficiência: é a relação entre os produtos (bens e serviços) gerados por uma atividade e os custos dos insumos para produzi-los, em um determinado período, mantidos os padrões de qualidade (ISSAI 3100/39). Ou seja, a correspondência entre os recursos empregados e os produtos entregues em termos de quantidade, qualidade e tempestividade (ISSAI 300/11, ISSAI 3100/8);

Eficácia: é o grau de alcance das metas programadas, num determinado período, independente dos custos (ISSAI 300/11, ISSAI 3100/8);

É importante que a análise de eficácia considere os critérios adotados para fixação da meta a ser alcançada. Uma meta subestimada pode levar a conclusões equivocadas da eficácia do programa ou da atividade examinada. Além disso, fatores externos, como restrições orçamentárias, por exemplo, podem comprometer o alcance das metas planejadas. Logo, também devem ser levados em conta durante a análise da eficácia (Manual de Auditoria Operacional TCU 2020);

Efetividade: é o resultado real de uma intervenção ou um programa para a população-alvo. É o impacto proporcionado pela ação governamental. Diz respeito a atingir os objetivos estabelecidos e alcançar os resultados pretendidos (ISSAI 300/11, ISSAI 3100/8);

Equidade: é a garantia de justiça social, proporcionada pelo acesso de qualquer cidadão aos seus direitos civis (liberdade de expressão, de acesso à informação, de associação, de voto, igualdade entre gêneros), políticos e sociais (saúde, educação, moradia, segurança), em acordo com o interesse público;

Legalidade: é a observância das leis e normas na aplicação dos recursos públicos.

DIMENSÃO	ASPECTOS ABORDADOS
Economicidade	Produto/serviço entregue + custo + qualidade
Eficiência	Produto/serviço entregue + custo + qualidade + determinado tempo
Eficácia	Produto/serviço entregue + alcance das metas + determinado tempo
Efetividade	Resultado - efeitos e impactos do produto/serviço entregue à população-alvo
Equidade	Produtos/serviços promovem justiça social
Legalidade	Atendimento à legislação

As dimensões a serem exploradas nas auditorias operacionais são definidas pela equipe na fase de planejamento. É nesse momento que são determinadas as questões para avaliar o desempenho de órgãos, entidades ou programas, quanto ao resultado de:

- **funções** e subfunções;
- **programas** e ações;
- **áreas**;
- **processos** e ciclos operacionais; e
- **serviços** e sistemas.

O objeto da auditoria pode envolver entes de uma ou mais esferas de Governo (municipal e estadual), assim como qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie, ou administre recursos públicos.

A auditoria operacional visa a contribuir para a melhoria da economia, eficiência e efetividade no setor público. Também tem como objetivo colaborar para a responsabilidade do gestor de dinheiro público, a transparência e a inclusão social. A auditoria operacional busca, ainda, disponibilizar novas informações, análises ou percepções e, quando apropriado, fazer determinações e/ou recomendações para melhorias.

Assim, economicidade, eficiência e efetividade são dimensões fundamentais a serem verificadas na auditoria operacional. E, sempre que possível, avaliar a importância de se avaliar outras dimensões.

Essas são as principais diferenças entre uma auditoria operacional e uma auditoria de conformidade. Enquanto uma auditoria de conformidade examina a regularidade, principalmente no atendimento de leis e regulamentos, uma auditoria de desempenho se concentra no efeito das decisões tomadas.

4.2 Fluxo da auditoria

A auditoria operacional é uma atividade fiscalizatória composta por diversas fases. Ela começa com a seleção do tema da auditoria e termina com o relatório de impacto, que apresenta o resultado do último monitoramento realizado. Entre a fase inicial e a final, há etapas como a audiência ao gestor e a apreciação dos autos pelo Plenário do Tribunal de Contas. Esse processo é chamado de Fluxo da Auditoria Operacional, que será detalhado neste Manual.

FLUXO DA AUDITORIA OPERACIONAL



4.3 Seleção dos temas de auditoria

A escolha do tema da auditoria deve estar em consonância com o planejamento estratégico e o sistema de planejamento anual do Tribunal (ISSAI 3000/89).

O controle externo das unidades gestoras sujeitas à fiscalização do Tribunal de Contas de Santa Catarina terá como base (Resolução Nº TC-0161/2020):

- **as Diretrizes** de Atuação do Controle Externo;
- **o Plano** de Atividades do Controle Externo;
- **a Programação** de Fiscalização.

As diretrizes de atuação vão indicar as linhas de ação e os temas relevantes sobre os quais o Tribunal atuará de forma prioritária. Elas nortearão as iniciativas, o plano de atividades e a programação de fiscalização, considerando os objetivos estratégicos do Tribunal e os critérios de seletividade, tais como:

- **risco;**
- **materialidade;**
- **gravidade;**
- **urgência;**
- **tendência;**
- **relevância** do tema para a sociedade e para o controle externo; e
- **oportunidade** estratégica da ação fiscalizatória.

Esses critérios decorrem, principalmente:

- de decisões do Plenário do Tribunal de Contas, da Presidência, dos Conselheiros, e de outros órgãos;
- **do resultado** da aplicação de matriz de risco;
- **de denúncias** e representações;
- **de constatações** de fiscalizações e levantamentos anteriores; e
- ainda, de **informações** obtidas na mídia.

▶ A relevância está relacionada ao grau de interesse público ou de importância para o segmento beneficiado.

▶ A oportunidade refere-se à capacidade de fazer algo adequado no momento ou circunstância favorável.

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

▶ A materialidade refere-se principalmente à representatividade dos valores ou do volume de recursos envolvidos. Porém, envolve também a importância de um assunto dentro do contexto no qual está inserido, seja social ou político, de conformidade, transparência, governança etc.

Outra questão a ser verificada é se o tema é adequado para a realização de uma auditoria. A auditabilidade pode ser constatada respondendo a questionamentos como:

- **existem** abordagens, metodologias e critérios de auditoria disponíveis?
- **as informações** requeridas estarão disponíveis e poderão ser obtidas de forma eficiente?
- **a equipe** de auditoria tem disponibilidade e competências para realizar o trabalho?
- **o objeto** a ser auditado já passou por um período de implementação que permita que se avalie sua gestão e as dimensões de análise, ou seja, não é demasiado novo (ISSAI 3000/94)?

O objeto da auditoria operacional não precisa estar limitado a programas ou entidades. Ele pode incluir atividades (com seus produtos, resultados e impactos) ou situações existentes (incluindo causas e consequências), como por exemplo:

- 1) prestação de serviços pelas partes responsáveis; e
- 2) efeitos da política e regulação do governo sobre a administração, as partes interessadas, os negócios, os cidadãos e a sociedade.

O objeto é determinado pelo objetivo e formulado nas questões de auditoria (ISSAI 300/19, NBASP 3000/30).

Os trabalhos de auditoria devem ser devidamente autorizados, observando-se o estabelecido nas Diretrizes de Atuação do Controle Externo, no Plano de Atividades do Controle Externo e na Programação de Fiscalização, conforme dispõe a Resolução Nº TC-0161/2020.

4.4 Levantamento

Levantamento é uma das fases da auditoria operacional que engloba o estudo inicial para compreensão do objeto a ser fiscalizado. Está diretamente ligado a fase de planejamento. Ele pode ser considerado uma etapa da auditoria ou uma fase da etapa de planejamento da auditoria.

4.4.1. Análise preliminar do objeto auditado

Para definir o escopo e garantir que a auditoria seja adequadamente planejada, o auditor precisa: adquirir conhecimento suficiente do objeto a ser auditado e/ou da atividade da entidade auditada, antes de iniciar a auditoria ou logo no seu início.

Portanto, primeiramente, é necessário realizar pesquisa para produzir conhecimento, testar vários desenhos de auditoria e verificar se os dados necessários estão disponíveis. Esse trabalho, chamado de pré-estudo ou estudo inicial, pode fazer parte do levantamento ou ser elaborado na fase inicial do planejamento (ISSAI 300/37, NBASP 3000/99, ISSAI 3200/20).

O estudo inicial pode ser realizado por meio das seguintes ações:

- **Verificação** de operações, objetivos, metas e estrutura organizacional da Unidade Auditada;
- **Identificação** de legislação aplicável ao tema da auditoria;
- **Verificação** da existência de outros trabalhos sobre o tema já realizados pelo Tribunal de Contas ou por outros entes – Tribunal de Contas da União (TCU), Controladoria-Geral da União (CGU), Ministério Público (MP), outros Tribunais de Contas (TCs);
- **Levantamento** de notícias sobre o assunto, em sites, jornais, *clipping*, revistas etc.;
- **Identificação** dos principais sistemas, processos, fluxos e controles do auditado;
- **Levantamento** de normas, planejamentos, programas, planos de gestão, manuais e rotinas internas relacionadas ao tema da auditoria;
- **Levantamento** de informações iniciais do programa/projeto/atividade/serviço a ser auditado – objetivos, público-alvo, responsáveis técnicos, resultados pretendidos;
- **Levantamento** de indicadores de desempenho sobre o assunto auditado;
- **Identificação** de outros atores envolvidos, por exemplo, entidade que de alguma forma participe do programa/projeto/atividade/serviço;
- **Identificação** das esferas de governo envolvidas e suas participações financeiras;
- **Verificação** das práticas contábeis, financeiras, orçamentárias, patrimoniais, administrativas e operacionais adotadas pelo auditado;
- **Verificação** da existência de unidades orçamentárias, gestoras e administrativas, departamentos, autarquias, fundações, fundos, estatais dependentes ou não dependentes, vinculadas;
- **Identificação** do valor total dos programas/projetos/atividades e suas respectivas ações previstos no Plano Plurianual (PPA), incluindo as metas físicas, total e por exercício, para cada ação;
- **Identificação** da despesa fixada na Lei Orçamentária Anual (LOA) dos exercícios a serem analisados, referente a programas/projetos/atividades e de suas respectivas ações;
- **Levantamento** da execução orçamentária dos exercícios selecionados e comparação com os valores orçados;
- **Avaliação** do sistema de controle interno e/ou dos riscos da Auditoria Interna do órgão/entidade auditada;
- **Verificação** de determinações e/ou recomendações e demais decisões decorrentes de auditorias anteriores realizadas no TCE/SC sobre o tema.

As informações para compreender o objeto fiscalizado podem ser obtidas mediante a aplicação de diversas técnicas, como:

- **análise** documental;
- **entrevistas** com gestores públicos e especialistas;
- **uso** de dados primários e secundários;
- **avaliações** de riscos;
- **diagrama** de Ishikawa (ou diagrama de causa e efeito, ou diagrama espinha de peixe);
- **análises** econométricas.

A partir do estudo inicial, a equipe começa a pensar e moldar o propósito do trabalho: quem são os beneficiários finais, o porquê de uma ação ser importante, quais são os problemas existentes, o que se pode fazer para melhorar e quais serão os produtos esperados no final da auditoria.

5. PLANEJAMENTO

Após o estudo inicial, o próximo passo é definir o escopo e a abordagem da auditoria.

5.1 Escopo da auditoria

O escopo da auditoria é a delimitação estabelecida para o trabalho, ou seja, o que será tratado e os limites da auditoria (ISSAI 3200/35; 36). Apresenta, principalmente:

- **o objetivo;**
- **as questões;**
- **os procedimentos** a serem seguidos;
- **a identificação** dos gestores e demais envolvidos; e
- **o período** de abrangência da análise.

A formulação das questões de auditoria é a atividade central na definição do escopo. Após realizar estudo prévio sobre o tema e aplicar técnicas de coleta de dados e/ou informações, a equipe deve possuir elementos suficientes para formular questões que contemplem todos os aspectos relevantes do objetivo da auditoria.

Para formular as questões e delimitar o escopo da auditoria, aplicam-se algumas técnicas, com base nas informações coletadas na fase inicial, como análise SWOT⁴, Diagrama de Verificação de Risco (DVR), Espinha de Peixe, Árvore de Problemas, entre outras, que serão abordadas mais adiante.

Por fim, para concluir a definição do escopo da auditoria, a equipe deve responder a quatro perguntas:

O QUÊ?	Que tema será examinado? Qual o tipo de estudo/abordagem mais apropriado?
QUEM?	Quem são os órgãos/entidades auditados?
ONDE?	Que locais serão cobertos pela auditoria? Qual será a amostra definida?
QUANDO?	Qual é o período coberto pela auditoria?

É recomendável discutir o escopo da auditoria com o auditado (ISSAI 3200/37). Ainda, em alguns casos, é importante explicitar o não escopo do trabalho. Isso ajuda a evitar mal-entendidos e falsas expectativas, não só por parte da entidade auditada, mas também da equipe e de outros *stakeholders*, internos e externos ao TCE/SC.

Ressalta-se que o escopo deve ser delineado na fase inicial do planejamento, porém ele não é estanque. Conforme as atividades da fase de planejamento da auditoria vão sendo realizadas, ele pode sofrer mudanças até o momento em que seja totalmente definido.

⁴ Sigla dos termos ingleses Strengths (Forças), Weaknesses (Fraquezas), Opportunities (Oportunidades) e Threats (Ameaças)

5.2 Abordagem da auditoria

A abordagem de uma auditoria determina a natureza do exame a ser realizado. Define o conhecimento, a informação, os dados e os procedimentos de auditoria necessários para obtê-los e analisá-los.

A auditoria operacional geralmente segue uma das abordagens a seguir (ISSAI 3000/41, ISSAI 300,26):

- **orientada** a resultado;
- **orientada** a problema;
- **orientada** a sistema; ou
- **a uma** combinação dessas três.

• **Abordagem orientada a resultado:** avalia se os objetivos do tema auditado, em termos de produtos ou impactos, foram atingidos como planejado; ou se os programas e serviços estão funcionando como pretendido. Nessa abordagem, o auditor verifica o desempenho real, os resultados e efeitos obtidos e os relaciona aos critérios. Os achados muitas vezes assumem a forma de desvio dos critérios da auditoria, e a perspectiva é, basicamente, normativa (ISSAI 3100/50-51). Em termos gerais, pode-se dizer que a abordagem orientada a resultados trabalha as dimensões eficácia e efetividade.

• **Abordagem orientada a problema:** examina, verifica e analisa as causas de problemas específicos ou de desvios em relação a critérios. Tem como ponto de partida um problema ou desvio já conhecido. Neste tipo de abordagem, os critérios de auditoria têm papel menos significativo, já que a tarefa principal é analisar as causas dos problemas existentes a partir de diferentes perspectivas. A abordagem é analítica e instrumental, e o objetivo é fornecer informações atualizadas sobre os problemas identificados e como lidar com eles (ISSAI 3100/50; 52; 53). Pode-se inferir que essa abordagem costuma focar na dimensão eficiência.

• **Abordagem orientada a sistema:** examina o adequado funcionamento dos sistemas de gestão (por exemplo, sistema de gestão financeira, de avaliação, de controle, de monitoramento, de qualidade). Não foca diretamente na política ou nas metas, mas no funcionamento dos sistemas como condição para o alcance da economicidade, eficiência, eficácia e efetividade das políticas (ISSAI 3100/50; 54).

As três abordagens podem ser seguidas a partir de uma perspectiva de cima para baixo ou de baixo para cima. Auditorias com perspectiva de cima para baixo concentram-se, principalmente, em requisitos, intenções, objetivos e expectativas da governança. Uma perspectiva de baixo para cima focaliza em problemas de importância para o povo e a comunidade (ISSAI 300/26).

5.3 Objetivo geral ou problema de auditoria

O objetivo geral ou o problema é a questão principal a ser focada e que será objeto de investigação pela auditoria. Pode ser formulado em forma de pergunta ou texto.

Para encontrar o que será investigado, a equipe pode trabalhar nos seguintes questionamentos: qual é o problema central do tema definido ou da organização a ser trabalhada. Qual é o produto esperado ao seu final? Ou seja, estabelece-se aonde se quer chegar, o que se quer atingir ou o que se quer melhorar, ou, ainda, o que se quer verificar se teve resultado e/ou impacto.

O objetivo geral ou o problema é definido com base nas informações propiciadas pelo levantamento da auditoria e/ou no pré-estudo, bem como nos critérios definidos e nas condições observadas pela equipe, que se refere a uma condição existente que se encontra com baixo desempenho, ou desempenho comprometido ou ameaçado.

Ao formular o objetivo ou o problema, a equipe está estabelecendo o foco de sua investigação e

os limites e dimensões que deverão ser observados durante a execução dos trabalhos. Em resumo, está delimitando o escopo da auditoria.

Se a abordagem for voltada a resultado, questiona-se se o programa, ação ou serviço está: desempenhando o papel para o qual foi criado; atingindo seu objetivo; atingindo algum resultado; e/ou se esse resultado é positivo ou precisa melhorar. Os achados serão, muitas vezes, na forma de desvios dos critérios estabelecidos ou definidos na auditoria. As sugestões de determinação ou recomendação, se apresentadas, geralmente têm como objetivo a eliminação de tais desvios.

Já na abordagem voltada a problema, a questão principal é a existência de algum problema ou um desvio “conhecido” daquilo que deveria ou poderia interferir no programa, ação ou serviço. Neste caso, procura-se identificar as causas para a sua solução. Propostas para alterar leis, regulamentos e concepções estruturais de empreendimentos governamentais podem ser feitas, se ficar demonstrado que a estrutura existente dá origem a problemas graves.

Por fim, se a abordagem for voltada a sistema, direciona-se o foco para o funcionamento dos sistemas de gestão. Para a definição do objetivo geral ou problema, pode-se utilizar questões descritivas como: Qual o objetivo do sistema? Quais as responsabilidades de cada ator? Quais os fluxos de informação relevantes? Estas podem ser complementadas por questões avaliativas como: Em que medida existe um plano de gestão consistente? A comparação entre a informação do sistema de monitoramento e o plano leva a ajustes, se necessário? Os processos são avaliados periodicamente de forma apropriada?

Assim como ocorre com o escopo de auditoria, o objetivo ou problema de auditoria também pode sofrer alterações ao longo do planejamento, conforme as atividades vão sendo realizadas.

5.4 Atividades do Planejamento da Auditoria

O planejamento da auditoria operacional é a etapa na qual são definidas a estratégia e a programação dos trabalhos. Nessa fase, são determinados:

- **a natureza**, a oportunidade e a extensão dos exames;
- **os papéis** de trabalho;
- **os prazos**;
- **a equipe** de profissionais; e
- **outros recursos** necessários para que os trabalhos sejam realizados com qualidade, no menor tempo e com o menor custo possível.

O auditor deve planejar seu trabalho de forma a contribuir para uma auditoria de alta qualidade, que deve ser realizada de maneira econômica, eficiente, eficaz e oportuna e de acordo com os princípios da boa gestão (ISSAI 3000/96).

A fase de planejamento é a que demanda mais atenção e dedicação da equipe de auditoria. É durante essa etapa que se define onde se quer chegar e qual o caminho a ser seguido. É a fase que leva mais tempo. Porém, o tempo gasto em um bom planejamento será recompensado com a objetividade, durante a execução dos trabalhos, e com a prevenção e/ou minimização de erros no percurso.

As principais atividades a serem realizadas nessa fase, caso não tenham sido feitas e/ou concluídas no levantamento ou pré-estudo, no que couber e preferencialmente nesta ordem, são:

- a) Definir o cronograma e as atividades de toda a auditoria.
- b) Conhecer o objeto da auditoria e o órgão a ser auditado.
- c) Conhecer envolvidos e interessados no tema a ser auditado.

- d)** Conhecer a legislação, normas e programas relacionados ao tema.
- e)** Conhecer os recursos envolvidos.
- f)** Elaborar e aplicar técnicas para o levantamento de informações.
- g)** Realizar reuniões e visitas na Unidade Auditada, para conhecimento e levantamento de informações sobre a Unidade e o tema da auditoria.
- h)** Realizar reuniões com especialistas, atores e interessados no tema da auditoria, para conhecimento e levantamento de informações.
- i)** Solicitar documentos e informações ao auditado e aos envolvidos no tema.
- j)** Compilar as informações obtidas sobre o ente auditado e o objeto da auditoria, realizando análise preliminar acerca dos problemas detectados.
- k)** Identificar pontos fortes, fracos e de melhorias.
- l)** Definir os procedimentos e técnicas de auditoria necessários para a execução.
- m)** Identificar a necessidade adicional de pessoal e/ou especialistas no tema.
- n)** Definir o objetivo e o escopo da auditoria.
- o)** Definir o problema e as questões de auditoria.
- p)** Identificar as dimensões das questões de auditoria (economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade e legalidade).
- q)** Elaborar a Matriz de Planejamento.
- r)** Validar a Matriz de Planejamento com supervisor da auditoria.
- s)** Validar a Matriz de Planejamento com especialistas no tema.
- t)** Apresentar a Matriz de Planejamento para o gestor e/ou envolvidos no tema.
- u)** Elaborar os papéis de trabalho para a execução da auditoria.
- v)** Testar papéis de trabalho (teste-piloto).
- w)** Executar os procedimentos necessários para a execução da auditoria (agendar reuniões e inspeções, reservar hotel, elaborar ofício de apresentação da equipe de auditoria, separar materiais a serem utilizados na inspeção, como máquina fotográfica e notebook).

No cronograma da auditoria, deve constar o período de realização das atividades das principais fases do processo (planejamento, matriz de planejamento, execução, análises, matriz de achados, relatório). Caso haja necessidade de ajustes no cronograma, ele deve ser alterado e comunicado ao supervisor dos trabalhos, com as justificativas das mudanças.

Para que a equipe forme entendimento comum sobre o trabalho, é importante que todos os membros acompanhem o seu desenvolvimento e compartilhem as informações levantadas. Para isso, recomenda-se a realização de reuniões periódicas que mantenham todos da equipe informados sobre o andamento dos trabalhos e busquem solucionar impasses ou conflitos, quando necessário. É fundamental, ainda, que as principais atividades, como entrevistas, atas e resumo de reuniões, sejam registradas, com suas conclusões, em meio físico ou digital.

O planejamento da auditoria e os programas de trabalho devem ser dinâmicos, contínuos e flexíveis, devendo ser revisados e atualizados sempre que novos fatos recomendarem, antes ou durante o desenvolvimento dos trabalhos (ISSAI 300/37, NBASP 3000/103).

Ao planejar e executar as análises, a equipe técnica deve avaliar a confiabilidade das informações obtidas durante a auditoria, pois elas podem ser enganosas ou incorretas. Por isso, deve-se buscar mais de uma fonte de informação para confirmar os dados.

O estabelecimento de boas relações com os gestores, em todas as fases do trabalho, é de extrema

importância para o sucesso da auditoria. Deve-se organizar informações dos contatos dos gestores, interessados e especialistas desde a fase inicial. Sugere-se a criação de um arquivo com esses dados, com acesso a todos da equipe.

Recomenda-se, também, que seja realizada uma reunião inicial entre a equipe designada para a fiscalização e o(s) auditado(s), oportunidade em que serão apresentados os objetivos do trabalho para o gestor e sua equipe profissional envolvida no tema. Nessa reunião, é fundamental, ainda, esclarecer aos gestores:

- **que a auditoria** será na modalidade operacional ou de gestão;
- **a finalidade**, as etapas e os prazos previstos para a realização do trabalho;
- **que provavelmente** serão solicitadas informações e documentos, e espera-se o atendimento tempestivo;
- **a importância** da colaboração do auditado em todas as etapas; e
- **que eles** terão a oportunidade de se manifestar em audiência sobre os achados de auditoria e as propostas de determinações e recomendações.

Essa reunião abre a relação entre equipe de auditoria e gestores. A sua condução determinará o sucesso da parceria, da troca de informações e do resultado da auditoria.

Em algumas situações, há necessidade de se obter e/ou ampliar o conhecimento sobre os aspectos operacionais do objeto de auditoria, na fase de planejamento. O motivo pode ser insuficiência de informações, ausência de um claro arcabouço legal ou, ainda, diversidade na forma de implementação de ações. Nesses casos, recomenda-se que a equipe de auditoria realize visitas exploratórias, isto é, desloque-se para o local (ou locais) onde as atividades se desenvolvem, com o objetivo de colher informações mais detalhadas.

A visita exploratória serve também para prevenir problemas no decorrer da execução dos trabalhos, reduzir incertezas, auxiliar na definição dos critérios de auditoria, bem como permitir a obtenção de informações que subsidiarão a elaboração dos instrumentos de coleta de dados.

A primeira visita deve ser informada e/ou agendada com o auditado, para que os técnicos operacionais do órgão/entidade fiscalizada estejam cientes, evitando imprevistos. Em alguns casos pode haver necessidade de visitas surpresas (sem prévio agendamento com os gestores da unidade auditada), durante as atividades de execução da auditoria.

Para finalizar a fase de planejamento, a matriz de planejamento deve estar consensada pela equipe, supervisor e direção (ISSAI 300/37, NBASP 3000/104) e ser apresentada ao gestor, para validar o planejamento realizado e ajustar o que ainda for necessário. Essa etapa será apresentada em item próprio neste Manual.

5.5 Técnicas utilizadas no planejamento

As principais técnicas utilizadas para conhecer e definir o objeto da auditoria e o(s) auditado(s) são: pesquisa, levantamento ou estudo prévio, entrevista e/ou grupo focal, elaboração de mapa de processo e visita técnica.

Para conhecer os envolvidos e interessados no tema, pode-se utilizar a técnica Análise Stakeholder. Já para compilar as informações dos problemas detectados no levantamento inicial e direcionar e delimitar a auditoria para o objetivo proposto, utilizam-se algumas técnicas de

auditoria, como SWOT⁵, Diagrama de Verificação de Risco (DVR), Espinha de Peixe e Árvore de Problemas.

Existem diversas técnicas que podem ser utilizadas, dependendo da abordagem e extensão pretendidas, não se restringindo às elencadas. O Tribunal de Contas da União editou portarias de técnicas de auditoria, com suas metodologias de aplicação, que podem ser consultadas pela equipe do TCE/SC⁶.

Pesquisa	Conjunto de ações que visam à descoberta de novos conhecimentos em uma determinada área.
Levantamento	Estudo utilizado para conhecer a organização e o funcionamento de órgãos/entidades sob vários aspectos, assim como programas, projetos, atividades etc.
Entrevista	Diálogo entre duas ou mais pessoas – entrevistador(es) e entrevistado(s) –, com objetivo de obter declarações e informações sobre determinado assunto.
Grupo focal	Técnica de pesquisa que tem como fonte de dados as interações e discussões ocorridas entre participantes de um determinado grupo homogêneo sobre tema de interesse e questões relevantes.
Mapa de processo	Representação de um processo de trabalho por meio de um diagrama com a sequência dos passos para a realização de determinada atividade. Nesse caso, entende-se o termo processo como a maneira pela qual se realiza uma operação ou atividade.
Visita técnica	Visita <i>in loco</i> a órgão/entidade para verificar e observar o ambiente real de uma operação e/ou atividade, sua dinâmica, organização e todos os fatores teóricos implícitos nela.
Análise SWOT	Ferramenta de análise subjetiva que facilita o diagnóstico institucional, por meio do levantamento das forças e fraquezas internas e oportunidades e ameaças externas.
Diagrama de Verificação de Risco (DVR)	Ferramenta de análise subjetiva que ajuda a avaliar a capacidade do auditado de identificar e gerir seus riscos e também identificar a probabilidade de ocorrência e impacto das fraquezas e ameaças apontadas na Análise SWOT.
Espinha de peixe	Técnica estruturada e participativa que auxilia na representação das possíveis causas que levam a um determinado problema. As causas são organizadas hierarquicamente, por categorias, segundo sua fonte.
Árvore de problemas	Técnica participativa que auxilia no desenvolvimento de ideias criativas para identificar o problema e organizar a informação coletada, gerando um modelo de relações causais que o explicam. Essa técnica facilita também a organização das consequências ou efeitos de um problema central.

5.6 Matriz de Planejamento

A Matriz de Planejamento é uma técnica que consolida, em um único documento, as informações necessárias para a realização da auditoria.

É um quadro-resumo das informações relevantes do planejamento e da auditoria. Tem como objetivo:

- **auxiliar** na elaboração conceitual do trabalho;

⁵ Sigla dos termos ingleses Strengths (Forças), Weaknesses (Fraquezas), Opportunities (Oportunidades) e Threats (Ameaças)

⁶ Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/control-externo/normas-e-orientacoes/tecnicas-estudos-e-ferramentas-de-apoio/>. Acesso em: 06 jul. 2018.

- **equalizar** o entendimento da equipe e demais envolvidos quanto ao objetivo da auditoria, os passos a serem seguidos e a metodologia a ser adotada; e
- **orientar** a equipe na fase de execução e relatório da auditoria.

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

- identificar os pontos de verificação, ou seja, o que a análise vai permitir dizer e o que se precisa para fazer essa análise;
- revisar os critérios de auditoria já selecionados e, também, definir critérios de auditoria de cunho mais analítico e específico;
- especificar a natureza das evidências a serem obtidas, os procedimentos para sua coleta e análise, bem como as possíveis causas dos pontos frágeis que estão sendo investigados.

A Matriz de Planejamento deve conter os seguintes campos:

- Cabeçalho com a identificação da auditoria: número do processo, objetivo geral, problema da auditoria, tema da auditoria, área de interesse, abordagem da auditoria e principais usuários do relatório;
- Questões de auditoria: identificadas por numeração sequencial, acompanhadas de descrição (no caso, a descrição corresponde exatamente aos objetivos específicos);
- Dimensões a serem investigadas em relação a cada questão de auditoria: economicidade, eficiência, efetividade, eficácia, equidade etc.
- Informações necessárias para cada análise ou ponto de investigação;
- Critérios a serem utilizados;
- Fontes das informações necessárias;
- Procedimentos de coleta de dados: técnicas utilizadas;
- Procedimentos de análise dos dados: tratamento das informações;
- Limitações da auditoria para a análise;
- Possíveis causas das situações encontradas;
- O que a análise vai permitir dizer: pontos de verificação e possíveis achados.

Matriz de Planejamento						
Nº Processo:						
Objetivo Geral:						
Problema:						
Tema e Área de Interesse:						
Abordagem da Auditoria:						
Usuários do Relatório:						
Questão de auditoria:						(Dimensão)
Informações necessárias	Critérios	Fontes de informações e procedimentos de coleta de dados	Procedimentos de análise de dados	Limitações	Possíveis causas	O que a análise vai permitir dizer

O primeiro passo na elaboração da Matriz de Planejamento é a formulação das questões de auditoria ou uma prévia delas. Com as questões pré-definidas, formula-se o que se quer investigar, preenchendo-se a coluna “o que a análise vai permitir dizer”. As respostas poderão ser os possíveis achados da auditoria, que serão confirmados ou não com as evidências obtidas na execução da auditoria. A partir disso, preenchem-se as demais colunas, com as informações correspondentes.

5.6.1. Questões de auditoria

A linha de investigação da auditoria é determinada pelas questões de auditoria, que correspondem aos objetivos específicos do trabalho. Por sua vez, elas estão vinculadas ao objetivo geral ou ao problema central da auditoria.

Para se obter a resposta do objetivo ou do problema de auditoria, definem-se questões de auditoria, elaboradas com base nas informações obtidas nas fases de levantamento, pré-estudo e planejamento e, ainda, naquilo que se quer investigar.

O processo de formulação das questões de auditoria é analítico e interativo. À medida que a equipe adquire maior conhecimento do tema auditado, pode ser necessário reformular e/ou ajustar as questões (ISSAI 3000/112, ISSAI 3200/34, NBASP 3000/114).

Porém, é recomendável que as questões sejam informadas à entidade auditada e alteradas no máximo até o fim da fase de planejamento e apresentação da Matriz à Unidade auditada. Mudar as questões durante a execução da auditoria pode gerar dúvidas sobre o grau de profissionalismo da equipe, a objetividade e a razoabilidade da auditoria (ISSAI 3200/34).

Para melhor explorar a questão de auditoria, podem ser elaboradas subquestões de auditoria. Geralmente, as subquestões são divididas por áreas, atividades ou processos do tema a ser investigado; e limitadas por meio da definição do período, dos atores envolvidos, da abrangência geográfica e dos critérios definidos para a auditoria.

A adequada formulação das questões é fundamental para o sucesso da auditoria. São elas que irão direcionar os trabalhos e estabelecer, com clareza, o foco da investigação. As questões também vão indicar:

- **as dimensões** a serem analisadas (economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade);
- **os tipos** de dados que serão coletados;
- **a forma** de coleta que será empregada;
- **as análises** que serão efetuadas; e
- **as conclusões** que serão obtidas.

É comum a equipe de auditoria e/ou as partes interessadas quererem abranger no trabalho vários aspectos que possuem problemas ou que necessitem de melhorias, ou ainda que precisem ser investigados. Diante disso, a equipe propõe um escopo muito extenso, que dará origem a muitas questões e subquestões de auditoria, o que pode comprometer o trabalho. Não há uma quantidade definida de questões. O número vai depender de cada auditoria. Porém a equipe deve ser realista para que o trabalho seja exequível e num tempo adequado.

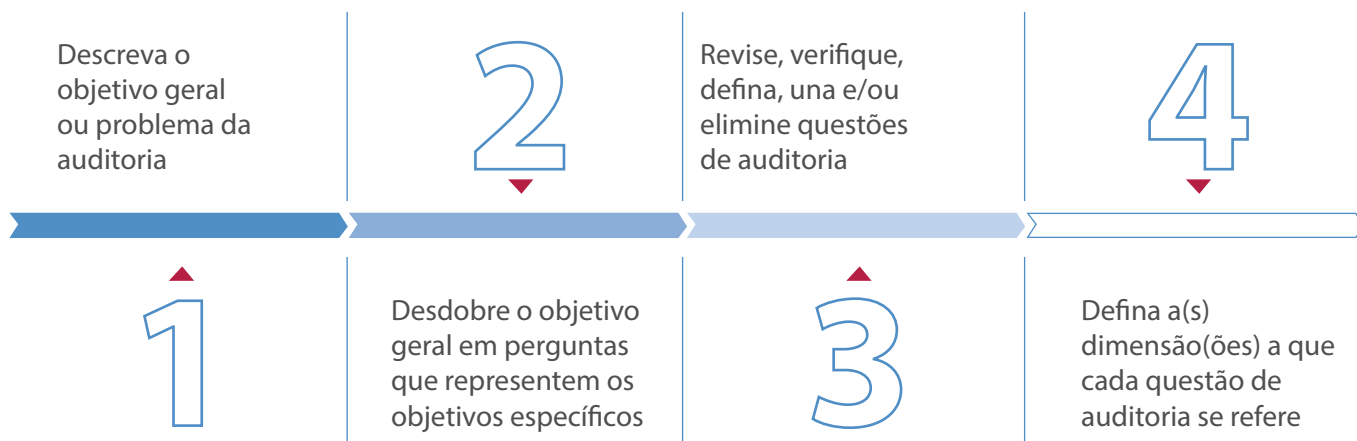
As questões de auditoria podem ser normativas, descritivas, avaliativas e exploratórias.

Normativas	Tratam de comparações, tanto de caráter qualitativo quanto quantitativo, entre a situação existente e aquela estabelecida em norma, padrão ou meta. A abordagem metodológica empregada nesses casos é a comparação com critérios previamente identificados e o desempenho observado.
Descritivas	Buscam aprofundar aspectos tratados de forma preliminar durante a etapa de planejamento. Por isso as questões são formuladas de maneira a provocar a obtenção de informações detalhadas sobre o objeto de auditoria.
Avaliativas	<p>Pretendem avaliar a efetividade do objeto de auditoria. Por isso vão além das questões descritivas e normativas.</p> <p>Uma questão avaliativa quer saber que diferença fez a intervenção governamental para a solução do problema identificado. O escopo da pergunta abrange também os efeitos não esperados, positivos ou negativos, provocados pelo programa.</p> <p>As questões avaliativas quase sempre requerem estratégias metodológicas complexas, envolvendo modelos experimentais com grupos de controle, análises estatísticas e modelagem. Esse tipo de estudo pode trazer resultados reveladores, mas, em função da complexidade envolvida: geralmente é de demorada implementação.</p>
Exploratórias	Destinadas a explicar eventos específicos, esclarecer os desvios em relação ao desempenho padrão ou as razões de ocorrência de um determinado resultado.

É aconselhável em uma auditoria operacional formular, preferencialmente, questões normativas ou analíticas-avaliativas. Porém, incluir questões descritivas pode ser útil, especialmente quando se está planejando a auditoria em áreas em que falta informação sobre economicidade, eficiência, eficácia, equidade ou efetividade (ISSAI 3200/33, 2016).

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

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



Com base nas informações obtidas no levantamento e/ou no pré-estudo, descreva, de forma clara e objetiva, o que motivou a auditoria – objetivo geral ou problema.

Desdobre o objetivo geral em possíveis questões que, respondidas, possam elucidar o problema ou objetivo formulado. Cada questão deve ter um foco específico e tratar de apenas um tema. Estabeleça uma hierarquia de questões. Caso necessário, subdivida as questões em subquestões, para que cada uma delas seja o mais objetiva possível, mas, em conjunto, contemplem tudo o que se deseja investigar por meio da questão de auditoria. Porém, deve-se evitar excesso de questões e subquestões, que pode tornar a matriz extensa, repetitiva e confusa.

Revise as questões e verifique se elas são realmente exclusivas e se conjuntamente são exaustivas. Avalie se são fáceis ou difíceis de responder e se estão em conformidade com os recursos disponíveis para a realização da auditoria, como custo, prazo de execução e pessoal. Selecione as questões apropriadas e exclua as que não têm potencial para melhorar o desempenho do órgão ou objeto auditado ou que não tenham solução viável (Manual de Auditoria Operacional TCU 2020).

Os critérios para a escolha ou exclusão de determinada questão devem observar a relevância das conclusões que poderão ser alcançadas e se a estratégia metodológica exigida para respondê-la de forma satisfatória é factível (Manual de Auditoria Operacional, TCU, 2020). E, ainda, se as determinações e/ou recomendações resultantes serão relevantes para a melhoria pretendida.

Com as questões prontas, identifique as dimensões que serão analisadas em cada uma delas. Registre as dimensões na matriz de planejamento ao lado da questão correspondente, como lembrete e para visualização do que está sendo trabalhado. Lembrando que as dimensões podem ser utilizadas isoladamente ou em conjunto, o que for mais apropriado.

Após a equipe de auditoria definir o conjunto de questões e as dimensões a que se referem, o próximo passo é preencher a Matriz de Planejamento.

5.6.2. Informações necessárias

São todos os dados e informações necessários para responder às questões de auditoria. O detalhamento dessas informações será utilizado pela equipe de auditoria para fazer as análises, comparar com o padrão (critério), chegar aos achados e até mesmo ser uma evidência.

Essa coluna da matriz de planejamento inclui não somente as informações que deverão ser solicitadas a outros (fonte de informações), mas também aquelas que serão coletadas pela equipe de auditoria (dados e informações disponíveis na internet ou de propriedade do Tribunal de Contas).

A avaliação de cada ponto de verificação das questões de auditoria pode requerer um conjunto de informações. As mesmas informações podem servir para mais de uma análise ou mais de um ponto de verificação e questão de auditoria.

É importante delimitar com exatidão quais informações serão buscadas, de acordo com o escopo da auditoria. A delimitação pode referir-se, por exemplo, ao período que se vai investigar. Dessa forma, evita-se pesquisar ou solicitar dados sem necessidade ou o recebimento de informações incompletas.

Exemplos de informações requeridas:

- **Datas** de reuniões realizadas;
- **Listagem** com nome de pessoas capacitadas;
- **Placa** dos veículos que executam o serviço;
- **Valores** orçados e executados em um determinado programa, projeto, ação;
- **População** beneficiada;
- **Quantidade** de leitos existentes e preenchidos;
- **Relação** de processos licitatórios;
- **Imagem** de equipamentos, materiais, veículos, construções.

5.6.3. Critério

Os critérios são padrões de desempenho utilizados para medir a economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e equidade do objeto de auditoria. Representam o estado ideal ou desejável daquilo que se examina, de acordo com princípios sólidos, conhecimento científico e melhores práticas; é como deveria ser ou estar acontecendo, em conformidade com leis, regulamentos, planos, programas, projetos e objetivos. Eles podem ser definidos de forma quantitativa ou qualitativa, gerais ou específicos (NBASP 3000/45 e 47, ISSAI 300/27, ISSAI 3100/57).

A equipe de auditoria deve utilizar critérios geralmente aceitos ou estipulados em normas oficiais, expressos em leis e regulamentos. Na ausência de critérios ou no caso de os critérios serem vagos ou conflitantes, eles podem ser fixados pela equipe, com base em fundamentação científica e estudos de diversas fontes, como: literatura especializada; normas profissionais; boas práticas; referenciais de mensuração de desempenho; políticas e procedimentos organizacionais. Critérios definidos pela equipe devem ser, preferencialmente, discutidos com o auditado e especialistas para validar sua aplicação.

Portanto, nas auditorias operacionais, a escolha do critério de auditoria é mais flexível e frequentemente contém elementos de discricionariedade e de julgamento profissional (ISSAI 3100/57). E, por isso, a discussão dos critérios de auditoria com a entidade auditada é recomendável, para garantir que haja compreensão comum e compartilhada de quais critérios quantitativos e qualitativos serão usados como referências na avaliação do objeto. Em última instância, porém, a seleção de critérios adequados é responsabilidade do auditor (NBASP 3000/49 e 51, ISSAI 300/27).

Em resumo, os critérios de auditoria podem ser estabelecidos a partir de:

- a) leis, normas e regulamentos que regem o funcionamento da entidade auditada ou o tema da auditoria;
- b) objetivos, metas ou indicadores previstos ou estabelecidos em programas, projetos, ações, serviços;

- c) desempenho histórico e comparações com a melhor prática;
- d) padrões tecnicamente desenvolvidos ou normatizados;
- e) indicadores de desempenho estabelecidos pela entidade auditada ou definidos pela equipe de auditoria;
- f) desempenho de organizações que realizem atividades semelhantes ou tenham programas similares;
- g) opinião de especialistas;
- h) bibliografia especializada.

Características dos critérios de auditoria:

Ao definir critérios de auditoria, a equipe deve assegurar que eles sejam aceitáveis como padrão de aferição. Para isso, devem atender às seguintes características (ISSAI 3100/56):

- a) **Confiabilidade:** deve resultar em conclusões consistentes quando aplicado por outro auditor na mesma circunstância;
- b) **Objetividade:** deve ser livre de qualquer tendenciosidade por parte do auditor, do TCE ou do auditado;
- c) **Utilidade:** deve resultar em achados e conclusões que atendam às necessidades de informação dos interessados;
- d) **Clareza:** deve ser claramente enunciado e não estar sujeito a interpretações significativamente diferentes;
- e) **Comparabilidade:** deve ser consistente com critérios utilizados para auditar programa ou atividade similar e com aqueles usados previamente para auditar o mesmo objeto de auditoria;
- f) **Completeness:** deve incorporar as dimensões relevantes para avaliar o desempenho;
- g) **Aceitabilidade:** deve ter aceitação por parte de especialistas independentes, órgão ou entidade auditada, legislativo, mídia e público em geral;
- h) **Razoabilidade:** devem ser atingíveis e seguir o bom senso, sob pena de se tornarem inócuos e não servirem aos fins da auditoria.

5.6.4. Fonte de informações

É onde as informações serão buscadas ou coletadas. Nesse item da Matriz de Planejamento, registram-se as fontes que serão consultadas para analisar e responder as questões de auditoria.

As informações necessárias para as análises podem ser obtidas pela equipe de auditoria ou por meio de órgãos, entidades, instrumentos, registros, pessoas, sistemas, documentos, publicações, sites, fotos.

São exemplos de fontes de informações:

- **Atas** de reuniões;
- **Base** de dados informatizada;
- **Sistemas** de informações;
- **Planos** de ação;
- **Legislação** e normas;
- **Bibliografia**;
- **Sites** específicos;
- **Fotografias**;
- **Organogramas**, diretrizes internas e manuais operacionais;
- **Gestores** e especialistas;
- **Beneficiários** de programas governamentais;

- **Relatórios** e estudos produzidos por fonte credenciada;
- **Órgãos/entidades**.

Pode ocorrer de uma informação ter mais de uma fonte. Nesse caso, é recomendável que todas as fontes sejam listadas e consultadas, por meio das diversas técnicas de auditoria. Para as análises, a equipe pode escolher uma das fontes e citá-la ou utilizar todas a que teve acesso e compará-las.

As fontes de informações podem ser diretas ou indiretas.

Fontes Diretas: são aquelas em que a equipe tem controle sobre a forma de coleta de dados. Ex.: entrevistas e anotações decorrentes de visitas.

Fontes Indiretas: são aquelas coletadas e sistematizadas por outros. Ex.: estudos e pesquisas previamente existentes.

Os principais problemas relacionados à utilização de dados indiretos que merecem atenção da equipe de auditoria são:

- **coleta** feita de forma inadequada;
- **dados** não confiáveis;
- **dados** manipulados;
- **dados** desatualizados ou referentes a período diferente ao da análise;
- **dados** que não representam as variáveis selecionadas para a análise.

5.6.5. Procedimentos de coleta de dados

Esse campo identifica as formas e técnicas de coleta de dados e informações que serão usadas para análises e busca de evidências. Deve-se detalhá-las ao máximo, informando, por exemplo, com quem se fará ou se aplicará a técnica e onde esta será aplicada.

Algumas formas e técnicas de coletas de dados são:

- ▶ Entrevista
- ▶ Questionário
- ▶ Pesquisa
- ▶ Solicitação de documentos
- ▶ Circularização
- ▶ Observação
- ▶ Inspeção
- ▶ Vistoria
- ▶ *Checklist*
- ▶ Grupo focal
- ▶ Registro fotográfico

5.6.6. Procedimentos de análise de dados

A análise compreende tanto a compilação (codificação e tabulação) como o exame das informações. Sendo assim, nesse campo são descritos detalhadamente como as informações e os dados coletados serão analisados. O objetivo é registrar tudo o que deve ser feito e avaliado em relação a cada ponto de verificação.

Várias técnicas de análise de dados, quantitativas ou qualitativas, podem ser usadas em auditorias operacionais.

São exemplos de técnicas qualitativas de análise de dados:

- **análise** de conteúdo;
- **triangulação**;
- **interpretações** alternativas;
- **casos** negativos.

São exemplos de técnicas quantitativas de análise de dados:

- **estatística** descritiva;
- **regressão**;
- **tabulação** de frequências;
- **análise** multivariada;
- **análise** de envoltória de dados.

O documento técnico do TCU “Técnicas de amostragem para auditorias” contém orientações para o uso de amostragem em auditoria operacional, em análise quantitativa de dados⁷, e pode ser utilizado como fonte de pesquisa.

As principais técnicas de análise de dados usadas são: estatística-descritiva e análise de conteúdo.

O método estatístico descritivo é um ramo da estatística que aplica várias técnicas quantitativas (média, mediana, moda, desvio padrão etc.) para descrever e organizar um conjunto de dados, com o objetivo de sintetizar valores de mesma natureza. Assim, é possível obter uma visão global da variação desses valores. É utilizada com frequência em situações que contemplem uma quantidade grande de informações, as quais precisam ser condensadas para que a equipe de auditoria consiga trabalhar com elas.

A análise de conteúdo é uma técnica qualitativa de análise sistemática de texto, organizada de forma padronizada, que permite realizar conclusões sobre essas informações. Em auditoria operacional, pode ser usada para analisar transcrições de entrevistas, grupos focais e documentos, como relatórios e descrição de política pública.

É importante detalhar ao máximo as formas de análise que serão utilizadas pela equipe, para que na etapa de execução sejam realizadas como foram planejadas. As análises podem atender a um ou mais pontos de verificação e resultar em um ou mais achados.

Muitas vezes a equipe de auditoria utiliza-se de papéis de trabalho para realizar os procedimentos e as análises. Quando isso ocorrer, a equipe deve registrar, na matriz de planejamento, na coluna apropriada, como será feita a análise, e identificar o papel de trabalho que utilizará.

5.6.7. Limitações

As limitações da auditoria são as situações que podem influenciar negativamente na realização dos trabalhos. Geralmente, referem-se ao acesso a pessoas e informações, às técnicas adotadas, à extensão das análises, à dimensão geográfica, à qualidade e confiança das informações e às condições operacionais de realização do trabalho.

São também limitações os possíveis impedimentos para realização dos procedimentos, ocasião em que deverá ser indicada uma alternativa. Durante a realização de um grupo focal com médicos, por

⁷ <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/tecnicas-de-amostragem-para-auditorias.htm>

exemplo, estes podem acabar sendo acionados para atender a alguma demanda de trabalho. Nesse caso, pode-se substituir a atividade planejada por entrevistas individuais.

5.6.8. Possíveis causas

Com base no levantamento de informações, no pré-estudo e no conhecimento do tema, do auditado e dos processos de gestão empregados por ele, a equipe de auditoria pode identificar as prováveis causas dos possíveis achados. Se durante a fase de execução da auditoria as causas forem confirmadas, elas deverão ser alvo das determinações e recomendações.

Em uma auditoria operacional orientada a problemas, o ponto de partida é um desvio, conhecido ou suspeitado, daquilo que deveria ou poderia ser. Mas o objetivo não é apenas verificar o problema (o desvio do critério e suas consequências/efeitos); é também identificar as causas dos possíveis achados, para as quais se deve direcionar as ações em busca de melhorias. Por isso é importante definir, durante a fase de planejamento da auditoria, como serão realizados o exame e a verificação dessas causas. As conclusões e recomendações, embora sejam fundamentadas em critérios normativos, baseiam-se, primariamente, no processo de análise e confirmação de causas (ISSAI 300/27).

A identificação das possíveis causas de um achado ajuda a equipe de auditoria na busca por informações, na fase de planejamento, e por confirmação e evidências, na fase de execução. Facilita, ainda, a montagem da Matriz de Achados e, conseqüentemente, a elaboração do Relatório de Auditoria.

Como exemplo de possíveis causas do achado hipotético “salas cirúrgicas ociosas”, pode-se citar: falta de agendamento de cirurgias em todos os períodos possíveis de utilização das salas cirúrgicas; não comparecimento de trabalhadores; ou falta de pontualidade de profissionais, o que provoca atraso de procedimentos agendados e, conseqüentemente, dos procedimentos seguintes.

5.6.9. O que a análise vai permitir dizer

Este campo incluirá todos os pontos que se quer verificar e concluir em cada questão de auditoria. São esses pontos que poderão se tornar achados de auditoria, caso, após as análises, forem divergentes dos critérios definidos ou não atingirem o desempenho esperado.

Cada questão pode ter um ou mais pontos de verificação ou mais de uma análise conclusiva. Com a junção dessas análises é que se responde à questão de auditoria (exemplo: se as salas cirúrgicas estão sendo utilizadas em toda a sua capacidade operacional).

5.6.10. Apresentação e/ou validação do planejamento

A apresentação e/ou validação do planejamento da auditoria pode ser feita por meio de painel de referência⁸ ou de reuniões com especialistas e interessados no tema, com todos ou com parte. A escolha

⁸ Painel de referência é um grupo de trabalho formado por pessoas reconhecidas e experientes na área em questão, que colaboram para alcançar um objetivo. Em auditoria, os objetivos gerais do painel de referência são: contribuir para a garantia de qualidade a análise e interpretação de dados e fortalecer o processo de accountability de desempenho.

da forma de apresentação vai depender da complexidade do tema da auditoria, de como ocorreu o planejamento, de como foi o envolvimento e a interação desses atores, de quais foram as informações obtidas e se ainda existem dúvidas ou situações não esclarecidas.

Essa atividade não é obrigatória, porém é de extrema importância para o resultado final pretendido.

O painel de referência deve ser organizado pela equipe de auditoria com o objetivo de favorecer o debate e refletir sobre diferentes pontos de vista do tema da auditoria, como também validar o que já foi planejado pela equipe. Podem participar do painel de referência:

- **especialistas**, sejam eles de universidades, centros de pesquisa, consultorias técnicas, entre outros;
- **representantes** de associações e conselhos;
- **representantes** do controle interno e dos órgãos de planejamento e orçamento;
- **auditores** com experiência no tema; e
- **representantes** de organizações do terceiro setor, quando for o caso.

O gestor da unidade fiscalizada poderá participar do painel de referência sempre que a equipe e o supervisor entenderem que a sua presença não trará prejuízo aos objetivos do painel.

A realização do painel de referência contribui, também, para a promoção do controle social, na medida em que oportuniza a participação no trabalho dos atores envolvidos, da imprensa e da sociedade, gerando expectativa sobre seus resultados.

Após a etapa de debate com os atores envolvidos e interessados, o planejamento ou a matriz de planejamento pode ser apresentada e/ou validada junto aos gestores do órgão auditado, bem como trazida aos especialistas. Essa atividade não é obrigatória, porém é de extrema importância para o resultado da auditoria.

Sendo assim, é realizada uma reunião com a participação do gestor e sua equipe e a equipe de auditoria. Nela, será apresentado o resultado da etapa de planejamento, para validação e ajustes necessários e a obtenção de comprometimento com o objetivo e a condução dos trabalhos.

Em resumo, a apresentação e/ou validação do planejamento da auditoria com especialistas, interessados e gestores do órgão auditado pode ser realizada individualmente ou em conjunto, em um ou vários encontros, por meio de reunião ou painel de referência, de acordo com a necessidade constatada pela equipe de auditoria.



É importante registrar, em documento ou ata, a apresentação e/ou validação da Matriz de Planejamento. O registro deve conter: a data em que foi realizada; o nome e o cargo/função dos participantes do painel de referência ou da reunião e o órgão/ entidade que representam; e as principais observações, sugestões e críticas feitas pelos participantes.

O processo de apresentação e/ou validação da Matriz de Planejamento pretende:

- a)** conferir a lógica da auditoria e o rigor da metodologia utilizada, confrontando os objetivos da auditoria com as fontes de informação e os procedimentos de coleta e análise de dados que serão utilizados;
- b)** orientar e aconselhar a equipe de auditoria sobre a abordagem a ser adotada na fiscalização;
- c)** prover variado conjunto de opiniões, críticas e sugestões especializadas e independentes sobre o planejamento da auditoria, para seu aprimoramento;
- d)** assegurar a qualidade do trabalho e alertar a equipe sobre falhas no seu desenvolvimento/concepção; e
- e)** confirmar a presença de benefícios potenciais significativos.

Orientações mais específicas para a realização de um painel de referência podem ser consultadas no documento técnico do Tribunal de Contas da União, em seu *site*⁹.

Após as apresentações, a equipe de auditoria deve realizar os ajustes necessários na Matriz de Planejamento, em função do resultado das discussões nas reuniões e no painel de referência.

A juntada da Matriz de Planejamento ao processo da auditoria fica a critério da equipe da auditoria, dependendo da necessidade, relevância e/ou complexidade do tema.

5.7 Instrumentos de coleta de dados ou papéis de trabalho

A equipe de fiscalização deve documentar todas as fases da auditoria e preparar, por escrito, programa de trabalho específico do que quer investigar. Assim, é preciso elaborar e organizar papéis de trabalho que satisfaçam as necessidades de cada auditoria e de cada ponto a ser investigado e analisado para responder as questões de auditoria.

Um dos principais usos dos papéis de trabalho é para a coleta e registro de dados durante a execução da auditoria. Portanto, eles devem conter campos a serem preenchidos com as informações do que se quer coletar, dos procedimentos que serão aplicados e da forma de análise, com base no que foi definido pela equipe de auditoria, constante na Matriz de Planejamento. Dessa forma, vão servir como guia na fase de execução da auditoria e permitir a obtenção de evidências adequadas que possibilitem formar uma opinião.

A documentação de auditoria é o que vai sustentar o relatório de auditoria. Os papéis de trabalho constituem o suporte de todo o trabalho desenvolvido pela equipe de fiscalização. Por isso não podem ser confundidos com simples cópias de documentos.

Para serem consideradas papéis de trabalho, essas cópias precisam trazer observações, anotações, demonstrações, análises, vistos, e o que mais couber para sua correlação com as evidências e o relatório e para a sua pronta localização nos arquivos.

Assim, após a sua aplicação, os papéis de trabalho devem conter:

- **as informações** coletadas;

⁹ <https://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/tecnicas-estudos-e-ferramentas-de-apoio/>. Acesso em: 09 jul. 2018.

- **as verificações** procedidas;
- **as análises** e as avaliações realizadas; e
- **as conclusões** a que se chegaram, evidenciando as constatações da equipe de auditoria, que resultarão nas opiniões e recomendações finais do trabalho.

Para melhor organização, busca, localização, manuseio e citação, os papéis de trabalho precisam ser padronizados de forma clara e objetiva. Além de conterem os questionamentos, informações e procedimentos necessários às análises, devem estar numerados, identificados e datados. Após a sua aplicação, devem indicar as pessoas contatadas, locais visitados e conclusões das análises, assim como juntados ao processo ou anexados ao relatório de auditoria, quando necessário.

Papéis de trabalho desordenados, ilegíveis, mal redigidos ou com falhas motivam uma desconfiança sobre a capacidade profissional do auditor e, conseqüentemente, do próprio trabalho desenvolvido.

Em suma, os papéis de trabalho têm as seguintes finalidades:

- **Racionalizar** a execução dos trabalhos;
- **Garantir** o alcance dos objetivos;
- **Dar** suporte ao relatório;
- **Fundamentar** o relatório com provas;
- **Registrar** o trabalho e as conclusões;
- **Facilitar** a supervisão e a revisão dos trabalhos;
- **Fornecer** orientação para exames posteriores; e
- **Registrar** evidências e procedimentos realizados.

Os papéis de trabalho devem ser suficientemente detalhados de forma a permitir que outro profissional que não teve contato anterior com o trabalho desenvolvido, compreenda a forma como foram elaborados e analisados e chegue à mesma conclusão, sem dúvidas quanto aos resultados alcançados.

Os membros da equipe devem ter conhecimento de todos os papéis de trabalho, logo estes devem estar prontos antes do início da execução da auditoria. Além disso, previamente ao uso de alguns papéis, é recomendável a realização de teste sobre sua forma de elaboração, conteúdo e aplicação, para maior segurança, agilidade e adequação.

Apesar de os papéis de trabalho servirem como guia na fase de execução da auditoria, a equipe não precisa se limitar somente a eles. Outros procedimentos julgados necessários para embasar e dar robustez às situações encontradas podem ser aplicados.

As técnicas mais utilizadas na execução de uma auditoria e que devem estar documentadas em papéis de trabalho são:

- ▶ Entrevista
- ▶ Questionário
- ▶ Grupo focal
- ▶ Observação
- ▶ *Checklist*
- ▶ Vistoria

5.8 Teste-Piloto

Toda a equipe deve se envolver na elaboração dos instrumentos de coleta de dados, os quais devem ser testados para garantir a sua consistência.

O teste dos papéis de trabalho faz parte do planejamento da auditoria. Sua realização é altamente recomendável no caso de auditorias de grande complexidade, em locais de difícil acesso e que envolvam custos elevados, pois reduz as incertezas e aumenta as chances de que o trabalho desenvolvido alcance o nível de qualidade desejado com o menor custo possível.

Para o teste-piloto, a equipe deve escolher técnica, local e/ou objeto da auditoria que apresente dificuldades potenciais à condução dos trabalhos, permitindo antecipar problemas que poderão ser enfrentados.

Preferencialmente, o teste-piloto deve ser realizado em unidade do órgão/entidade que se está auditando, independentemente se presencial ou à distância. Com isso tem-se a possibilidade de ajustar os instrumentos de coleta de dados às suas particularidades.

Além disso, o teste-piloto permite:

- **Checar** a estratégia metodológica proposta — formas de coleta e análise de dados;
- **Checar** as premissas iniciais do funcionamento da entidade que está sendo auditada;
- **Checar** a qualidade e a confiabilidade dos dados existentes;
- **Checar** a qualidade e validade dos papéis de trabalho;
- **Ajustar** o tamanho da amostra;
- **Assegurar** que os dados coletados e a forma da coleta oferecerão resposta adequada e conclusiva à questão de auditoria, conforme planejado;
- **Estimar** o tempo necessário para a coleta de dados na fase de execução.

A realização do teste-piloto deve ser feita seguindo os seguintes passos:

- ▶ Comunicar o órgão/entidade auditada da visita de estudo para a aplicação do teste.
- ▶ Aplicar em uma amostra os papéis de trabalho para a coleta de dados, como se fosse na fase de execução, anotando as dificuldades encontradas e as dúvidas surgidas.
- ▶ Após a realização do teste-piloto, ajustar os papéis de trabalho para a execução da auditoria.
- ▶ Caso os papéis de trabalho sejam alterados, a coleta de dados com a amostra do teste-piloto deve ser realizada novamente. Assim, os papéis de trabalho poderão ser utilizados como fonte de evidências para a auditoria.
- ▶ Caso os papéis de trabalho utilizados no teste-piloto não sejam alterados, poderão ser utilizados como fontes de evidências para a auditoria.

Além dos instrumentos de coleta de dados, a Matriz de Planejamento também poderá ser ajustada a partir dos resultados do teste-piloto.

Os papéis de trabalho e os testes-pilotos têm papel fundamental na auditoria, pois a qualidade e a quantidade de informações coletadas estão diretamente relacionadas à habilidade da equipe de fazer a pergunta certa, obter o entendimento do auditado e definir as ações a serem executadas.

5.9 Cronograma de execução da auditoria

Antes de ir a campo ou iniciar a fase de execução da auditoria, a equipe pode preparar um cronograma das atividades a serem seguidas. As principais finalidades do cronograma são:

- **organizar** a execução da auditoria para o entendimento e conhecimento dos envolvidos, tanto equipe de auditoria como auditado; e
- **dimensionar** o tempo ou os dias necessários para essa etapa.

No cronograma deve constar, resumidamente, todas as atividades a serem realizadas, como reuniões, entrevistas, visitas, procedimentos, aplicação de papéis de trabalho, além dos locais para os quais a equipe irá presencialmente, com os respectivos tempos de deslocamento. E, se possível, os períodos de desenvolvimento de cada atividade.

A equipe deve estar preparada para imprevistos durante a execução da auditoria e ser hábil em alterar o cronograma planejado. Pode ocorrer necessidade de ajustes, como trocas de datas, turnos ou horários de atividades, principalmente naquelas auditorias que demandam trabalhos em campo em locais e/ou cidades diversas, com programação de viagem definida.

O cronograma pode ser considerado um papel de trabalho e salvo em documento avulso.

DIA	ATIVIDADES	HORÁRIO	LOCAL
Xx/xx/xx	1. Deslocamento ao Município de xxxx	7h às 10h	Estrada
	2. Apresentação da equipe e da Matriz de Planejamento aos gestores	10h às 11h30	Prefeitura Municipal
	3. Observação direta dos veículos escolares, entrevista informal com os motoristas e alunos e registro fotográfico na frente da Escola xxxxx (aplicação PT 01)	11h30 às 12h15	Escola xxxxx
	4. Intervalo para almoço	12h30 às 13h30	Restaurante
	5. Entrevista com Coordenador do transporte escolar e equipe envolvida (aplicação PT 02)	14h às 15h30	Prefeitura Municipal
	6. Análise documental dos processos licitatórios e contratos do transporte escolar (aplicação PT 03)	15h30 às 16h	Prefeitura Municipal
	7. Análise documental dos motoristas que realizam o transporte escolar: habilitações, cursos especializados, registros de infrações e certidões negativas (aplicação PT 04)	16h às 18h	Prefeitura Municipal
Xx/xx/xx	1. Observação direta dos veículos escolares, entrevista informal com os motoristas e alunos e registro fotográfico na frente da Escola xxxxx (aplicação PT 01)	7h30 às 09h	Escola xxxxx
	2. Entrevista com Diretora da Escola xxxxx (aplicação PT 05)	9h às 9h30	Escola xxxxx
	3. Grupo focal com motoristas dos veículos escolares (aplicação PT 06)	10h15 às 12h	Prefeitura Municipal
	4. Intervalo para almoço	12h30 às 13h30	Restaurante
	5. Vistoria e registro fotográfico dos veículos escolares (aplicação PT 01)	14h às 15h	Garagem da Prefeitura
	6. Reunião de encerramento com o gestor e equipe sobre as situações encontradas e orientação sobre as etapas seguintes da auditoria.	15h15 às 16h	Prefeitura Municipal
	7. Retorno ao Município xxxxx	16h às 19h	Estrada

5.10 Atividades prévias à execução da auditoria em campo

Além do planejamento, a execução da auditoria deve ser precedida de outras atividades, quando couber:

- Agendamento de reuniões;
- Elaboração de ofício de apresentação da equipe aos responsáveis pela unidade auditada;
- Registro de contatos, telefones e endereços necessários para a execução da auditoria;
- Reserva de hotel, quando a auditoria envolver viagens;
- Solicitação de execução da auditoria, de diárias, veículo e motorista, ao superior hierárquico do TCE/SC e/ou por meio de sistema informatizado específico para cada caso;
- Separação de material necessário para a execução da auditoria (ofício de apresentação, registro de contatos, telefones e endereços, papéis de trabalho, pranchetas, canetas);
- Separação de equipamentos necessários (notebook, máquina fotográfica);
- Preparação da equipe.

Para a execução dos trabalhos, todos os integrantes da equipe devem ter conhecimento do assunto e do cronograma da auditoria (o que será realizado, as pessoas que serão contatadas, os locais a serem visitados e os papéis de trabalho e as técnicas que serão utilizados). Assim, evita-se prejuízo para a etapa de execução, caso haja necessidade de redistribuir as tarefas entre os integrantes da equipe, por algum motivo, como um imprevisto que impeça a participação de algum dos membros do grupo.

6. EXECUÇÃO

A etapa de execução da auditoria operacional consiste em obter evidências apropriadas e suficientes para respaldar os achados e as conclusões da auditoria. É nessa fase que se realizam os trabalhos de campo, baseados na Matriz de Planejamento e nos papéis de trabalho.

As principais atividades realizadas durante a etapa de execução são:

- a) Reunião para apresentação da auditoria e da equipe de auditores às pessoas não contatadas na fase de planejamento;
- b) Coleta de dados e informações, geralmente por meio de trabalhos de campo (*in loco*);
- c) Confirmação dos dados e informações coletados previamente à fase de execução;
- d) Reunião de encerramento da execução da auditoria em campo;
- e) Consolidação e análise dos dados coletados;
- f) Elaboração da Matriz de Achados;
- g) Validação da Matriz de Achados com os responsáveis pela unidade auditada.

A reunião inicial acontece na fase de planejamento, com a apresentação da equipe de auditoria, do tipo de fiscalização e do trabalho que serão realizados, quando se abre o caminho para o diálogo, a parceria e a busca de informações e dados.

Quando a auditoria demanda visitação de diversos lugares e equipamentos e, conseqüentemente, contato com várias pessoas, deve-se realizar reunião de início da execução também nesses locais, para apresentação da equipe e das atividades que serão realizadas nessa fase da auditoria.

Para a confirmação de informações e coleta de dados, a equipe utiliza os instrumentos desenvolvidos e testados na fase de planejamento. A coleta de dados pode ser realizada por meio de:

- **Aplicação** das técnicas e papéis de trabalho elaborados;
- **Observação** de rotinas de trabalho;
- **Visitas** e vistorias de locais e equipamentos;
- **Análise** documental;
- **Processamento** dos dados primários (coletados pela equipe de auditoria); e
- **Solicitação** de documentação complementar.

Em geral, a coleta e a análise de dados não são atividades estanques, tendo em vista que podem ocorrer situações não previstas no planejamento ou os sistemas de informações e controles gerenciais do órgão/entidade fiscalizada apresentarem fragilidades. Nesses casos, a equipe precisa ir além dos exames previamente planejados para responder às questões de auditoria. Contudo, deve ter cuidado para não se desviar do foco do trabalho nem coletar grande quantidade de informações que, por vezes, serão desnecessárias e irrelevantes.

Portanto, o auditor deve obter as melhores informações possíveis, sejam elas fatos, opiniões, argumentos e reflexões, de variadas fontes e, se necessário, de especialistas e outros atores que possam agregar diferentes perspectivas (ISSAI 3200/71, 2016). Diante dos dados coletados, o auditor deve exercer julgamento e ceticismo profissionais, ou seja, analisar as informações de forma imparcial a partir de diversas perspectivas, pontos de vista e argumentos (ISSAI 3000/68).

Qualquer indício da existência de erros, fragilidades, desvios, irregularidades, ilegalidades, ou mesmo fraude, que possa ocasionar efeitos relevantes sobre o trabalho, deve motivar a equipe a verificar ou eliminar esse tipo de incerteza por meio da adoção de outros procedimentos de auditoria. Caso a situação extrapole o tempo planejado, deve-se comunicar aos superiores, visando autorizar a prorrogação da investigação ou para conhecimento e adoção de medidas futuras.

Com os dados coletados e consolidados, realizam-se os procedimentos necessários para se chegar às evidências, conclusões e respostas dos pontos de controle investigados. Nessa fase se encontram percentuais, realizam-se comparações, apontam-se indicadores.

É fundamental que procedimentos que demandam consolidações, cálculos e análises sejam registrados em papéis de trabalho, com as conclusões encontradas, para serem utilizados como evidências das situações encontradas e constarem na Matriz de Achados e no Relatório de Auditoria. Os registros devem ser elaborados e formatados no decorrer da execução da auditoria, na medida em que forem realizadas as análises, para agilizar o processo na fase de Relatório.

Conforme for desenvolvendo o trabalho, a equipe pode ir repassando ao gestor as situações encontradas e possíveis proposições aplicáveis, com o objetivo de acelerar o processo. No entanto, deve deixar claro o caráter preliminar dos achados, colocando-se à disposição do auditado para dirimir eventuais dúvidas.

Ao final da execução da auditoria, seja em campo ou não, é conveniente realizar uma reunião de encerramento com o gestor, para relatar as principais situações encontradas, tanto positivas quanto negativas, e informar os passos seguintes da auditoria.

Além das reuniões, confirmações, coleta de dados e informações, integram a etapa de execução da auditoria as consolidações e análises e a elaboração e validação da Matriz de Achados, procedimentos da auditoria que serão tratados a seguir.

6.1 Achados de Auditoria

Os achados de auditoria são situações verificadas no decorrer da fiscalização as quais divergem do critério definido, ou seja, apresentam desvios de normas e/ou procedimentos e/ou não atingiram o desempenho esperado.

Considerando que os exames são orientados para o alcance do objetivo da auditoria, os achados estarão diretamente ligados aos pontos de verificação e, conseqüentemente, às questões elaboradas na Matriz de Planejamento (ISSAI 300/38, NBASP 3000/106).

Os achados de auditoria devem ser (NBASP 3000/107-110):

- a) pertinentes, pois precisam estar diretamente relacionados com as evidências e o objetivo da auditoria;
- b) relevantes, para que mereçam ser relatados, conforme o grau de influência que podem ter no resultado final da auditoria;
- c) confiáveis e adequadamente documentados, com evidências juntadas ao relatório/processo;
- d) suficientes de elementos para respaldar as conclusões resultantes (determinações, recomendações, encaminhamentos);
- e) convincentes para todos que não participaram do trabalho e que detenham um mínimo grau de conhecimento do assunto.

Durante a auditoria, é possível encontrar achados positivos. Isso acontece quando a situação atende ou excede os critérios definidos, o que pode indicar boas práticas, resultando num bom desempenho.

Não atender aos critérios pode indicar que melhorias são necessárias. É importante destacar que desempenho satisfatório não é desempenho perfeito, mas é o esperado, considerando o que um

homem médio¹⁰ esperaria, levando em conta as circunstâncias da entidade auditada (ISSAI 3200/85).

Na prática, critérios nem sempre podem ser plenamente atendidos. “Desempenho satisfatório” pode ser entendido como: alcançar o que pode ser realisticamente alcançado, a fim de melhorar gradativamente a situação até satisfazer os critérios. Ou seja, mesmo que determinada situação não atenda aos critérios, o auditor deve considerar a materialidade e aplicar julgamento profissional ao interpretar como ela afeta o desempenho da entidade (ISSAI 3200/85).

Ações a serem observadas na verificação dos achados:

- a)** analisar as circunstâncias do momento da ocorrência do fato, e não as existentes na época da auditoria;
- b)** considerar apenas as informações relevantes à análise e desprezar as que não contribuem para a compreensão do fato;
- c)** submeter os achados à crítica da equipe, de modo a avaliar a consistência entre causa e efeito;
- d)** examinar integralmente os achados, para obter bases sólidas das provas de auditoria necessárias às conclusões e proposições;
- e)** realizar estudo dos achados pela equipe, se possível estudo multidisciplinar, quando assim não estiver constituída a equipe, de modo a serem examinados sob diversos pontos de vista;
- f)** abster-se de críticas sobre decisões ou práticas de funcionários do órgão ou entidade auditada e fundamentar conclusões e proposições nos resultados ou efeitos das decisões tomadas ou das práticas adotadas;
- g)** indicar, quando possível, os efeitos econômicos ou financeiros do ato ou fato objeto do achado.

Os achados de auditoria devem possuir os seguintes atributos:

- **Situação Encontrada** (próprio achado)
- **Critério**
- **Evidência**
- **Causa**
- **Efeito**

Cada um dos atributos dos achados será detalhado no item a seguir, que trata da Matriz de Achados.

6.2 Matriz de Achados

A Matriz de Achados é o instrumento utilizado para registrar as constatações e informações obtidas durante a execução da fiscalização, que se referem aos achados da auditoria. Ela contempla os atributos do achado, que são as etapas do processo analítico para se chegar às conclusões de auditoria (ISSAI 3200/79).

Tem por objetivo facilitar a visualização dos resultados da auditoria, demonstrando a relação entre os achados e as proposições (recomendações e determinações) e os benefícios esperados com a implementação destas.

¹⁰ Homem médio serve de medida para o comportamento de todos. É um parâmetro social que permite uma previsibilidade da maioria dos indivíduos que compõe uma sociedade. É aquela pessoa que tem conhecimento padrão, comportamento padrão, noção padrão das coisas.

A Matriz de Achados é útil para subsidiar e nortear a elaboração do Relatório de Auditoria, porque permite reunir, de forma estruturada, os principais elementos que constituirão os capítulos centrais do relatório. Por isso, também, deve manter conformidade com a Matriz de Planejamento.

Essa Matriz deve contemplar cabeçalho com o número do processo, objetivo geral da auditoria, problema da auditoria, tema da auditoria, área de interesse e usuários do relatório.

Matriz de Achados						
Nº Processo:						
Objetivo geral:						
Problema:						
Tema e Área de Interesse:						
Usuários do Relatório:						
Questão de auditoria:						
Achado					Recomendações e determinações	Benefícios esperados
Situação encontrada	Critério	Análises e evidências	Causas	Efeitos		

Antes de preencher a Matriz de Achados, sugere-se que a equipe, em conjunto, faça primeiramente um esboço das situações encontradas/achados, com base:

- a) nas informações coletadas no planejamento;
- b) nas informações obtidas na execução; e
- c) no item “O que a análise vai permitir dizer” da Matriz de Planejamento (esse item foi descrito para prever um possível achado).

Com isso, parte-se para o preenchimento da Matriz de Achados, com as seguintes informações:

a) situação encontrada: é a situação existente, identificada e documentada durante a auditoria, ou seja, o próprio achado. Reflete o grau de atingimento dos critérios ou de desempenho avaliado.

Essa coluna deve ser preenchida com o resultado da avaliação do ponto de verificação relacionado com a coluna “O que a análise vai permitir dizer” da Matriz de Planejamento.

Quando a situação encontrada satisfizer ou superar o critério de auditoria, não será obrigatório o preenchimento dos demais campos da Matriz de Achados (critério, evidências, causas, efeitos, recomendações e determinações, benefícios esperados).

O achado ou a situação encontrada possui quatro atributos: critério, evidência, causa e efeito. Nem sempre é possível ou necessário identificar todos os quatro atributos do achado. Em auditorias cujo objetivo é investigar determinado problema e analisar suas causas, geralmente os critérios não são definidos de início, às vezes, sequer tem sentido fazê-lo, como no caso de questões exploratórias. (ISSAI 3000/4.3).

b) critério: é o parâmetro, referência ou padrão de desempenho usado para analisar a gestão de determinada situação, com o qual se fazem comparações para avaliar e emitir opinião sobre como deveria ser. O critério é definido na Matriz de Planejamento, mas pode ser ajustado e complementado posteriormente. Atingir ou exceder o critério pode indicar a ocorrência de boas

práticas. Não alcançar o critério indica oportunidade de melhoria de desempenho.

c) evidências: são as informações ou o conjunto de fatos comprovados durante a auditoria, obtidos com a aplicação de procedimentos, para fundamentar os achados e respaldar as opiniões e conclusões do auditor. A equipe deve determinar a quantidade e o tipo de evidências necessárias para atender aos objetivos da auditoria e buscar evidências de diferentes fontes e naturezas, para fortalecer suas conclusões. Em resumo, as evidências devem apresentar informações pertinentes, de qualidade e em quantidade suficiente, para permitir que a equipe opine conclusivamente sobre as questões e o objetivo geral da auditoria (ISSAI 300/38, NBASP 3000/106-110).

Os principais atributos que uma evidência deve ter são:

- **Validade:** refere-se à legitimidade, ou seja, a evidência precisa ser baseada em informações precisas e confiáveis.
- **Confiabilidade:** é a garantia de que serão obtidos os mesmos resultados se a auditoria for repetida, considerando-se, inclusive, os dados de diferentes fontes.
- **Relevância:** se a evidência estiver relacionada, de forma clara e lógica, aos critérios e objetivos da auditoria, será considerada relevante.
- **Suficiência:** diz respeito à quantidade e qualidade das evidências necessárias para concluir que os achados estão bem fundamentados. A suficiência de evidências, porém, não substitui a falta dos outros atributos (validade, confiabilidade, relevância).

As evidências podem ser classificadas em físicas, documentais, testemunhais e analíticas, de acordo com os procedimentos utilizados para coletá-las.

- **Física:** evidências físicas podem ser obtidas por observação direta de pessoas, locais e eventos, com registro fotográfico, de vídeos, mapas e outros recursos, ou por inspeção de objetos ou processos. Causam grande impacto.
- **Documental:** é o tipo mais comum de evidência e pode estar disponível em meio físico ou eletrônico. É obtida de informações já existentes em arquivos ou documentos, tais como ofícios, memorandos, relatórios, contratos, extratos e outros. Pode ser extraída, também, de banco de dados e estatística, por meio da disponibilização ou elaboração de planilhas e relatórios. A confiabilidade e a relevância da evidência documental precisam ser avaliada.
- **Testemunhal:** obtida por meio de entrevista, questionário, pesquisa, grupo focal e grupo de referência. Para que a informação testemunhal possa ser considerada evidência, e não apenas contextualização ou indício, deve ser confirmada por documento assinado ou acompanhar outro tipo de evidência que confirme os fatos.
- **Analítica:** a obtenção de evidência analítica pode envolver métodos de coleta de dados quantitativos, cálculos e comparações, bem como demandar análise de percentuais, padrões e tendências, análise envoltória de dados (DEA), análise de regressão, entre outras. Para a realização das análises, normalmente os dados são processados por computador. É o tipo de evidência mais difícil de se obter ou desenvolver.

Evidência de auditoria	Métodos de coleta de dados
Evidência testemunhal	<ul style="list-style-type: none"> • Entrevistas • Questionários • Pesquisas • Grupos focais • Grupos de referência
Evidência documental	<ul style="list-style-type: none"> • Revisão e/ou cópia de documentos (ofícios, memorandos, contratos, relatórios, extratos) • Revisão de arquivos • Uso de estatísticas existentes, com disponibilização/elaboração de planilhas e relatórios • Uso de bases de dados existentes, com disponibilização/elaboração de planilhas e relatórios
Evidência física	<ul style="list-style-type: none"> • Observação de pessoas, equipamentos, locais, serviços, veículos, com registro por meio de fotos, vídeos etc. • Inspeção de objetos ou processos
Evidência analítica	<ul style="list-style-type: none"> • Métodos de coleta de dados quantitativos para análises, comparações e interpretações, como análise de percentuais, padrões e tendências, DEA, regressão, entre outros, via processamento por computador.

Fonte: ISSAI 3200/49.

A mesma evidência obtida por procedimentos diferentes geralmente proporciona maior grau de confiabilidade e convencimento.

A equipe de auditoria deve estar atenta, pois algumas evidências podem apresentar fragilidades ou problemas. Os principais são evidências:

- **baseadas** em apenas uma fonte;
- **parciais** com relação ao resultado do trabalho;
- **testemunhais** não corroboradas por documento assinado ou observação;
- **provenientes** apenas do gestor ou da equipe auditada;
- **obtidas** de amostras não representativas;
- **relacionadas** à ocorrência isolada;
- **conflitantes**.

A falta de evidências apropriadas e suficientes pode estar relacionada à falha no planejamento, como na definição das informações e dos dados, da metodologia de coleta e análise ou das deficiências do objeto de auditoria. Nesses casos, pode ser necessário modificar a estratégia metodológica ou revisar o objetivo do trabalho e seu escopo, para não se perder a questão de auditoria.

O auditor deve avaliar as evidências com vistas a obter os achados de auditoria. Com base nos achados, exercerá julgamento profissional para chegar a uma conclusão. Auditorias operacionais requerem bastante julgamento profissional e interpretação, uma vez que as evidências, em geral, para este tipo de auditoria, são de natureza mais persuasiva (“leva a concluir que...”) do que conclusiva (“certo/errado”) (ISSAI 3000/69, ISSAI 300/38).

As evidências registradas na Matriz de Achados, e que serão descritas no Relatório de Auditoria, devem estar acompanhadas de documentos comprobatórios ou conter referência ao documento que

as registram.

d) causa: é a razão pela qual a situação encontrada ocorreu, ou seja, a origem da divergência entre a situação e o critério, e servirá de base para as deliberações propostas. Portanto, deve-se procurar conhecer as causas do desvio identificado (por que ocorreu?). Caso haja múltiplas causas para um mesmo achado, a equipe deve identificar aquelas que, se modificadas, poderão prevenir situações similares. Deve-se considerar, ainda, a possibilidade de a causa identificada estar fora do controle do auditado, ou seja, fora do escopo da auditoria, ou até abranger não jurisdicionados. Desse modo, o foco das deliberações do Tribunal de Contas transcenderá o objeto da auditoria, e demandará ações não planejadas, como a extensão dos trabalhos ou realização de outras fiscalizações.

São causas observadas na prática da auditoria operacional:

- a)** alocação inadequada de recursos humanos, materiais e/ou financeiros;
- b)** ausência de articulação, parcerias e/ou atuação conjunta de atores envolvidos;
- c)** atividades, programas, planos com ausência de metas adequadas;
- d)** ausência de mapeamentos, fluxos e diagnósticos;
- k)** normas inadequadas, inexistentes, desatualizadas, obsoletas ou impraticáveis;
- l)** desobediência consciente ou inconsciente às normas;
- m)** inexistência ou deficiência de divulgação e/ou canal de comunicação;
- n)** inexistência de sistema informatizado;
- o)** inexistência de planejamento, controle e monitoramento adequados;
- n)** deficiência na governança, inércia do Poder Público (gestor), não reconhecimento da situação encontrada, desinteresse e resistência à mudança;

No caso de não identificar a causa do achado as proposições da auditoria devem ser realizadas sobre a situação encontrada (achado) e não sobre a causa.

Por vezes, não é possível especificar com segurança as causas da situação encontrada, pois essa identificação necessita, em alguns casos, de metodologia sofisticada, que foge ao escopo da auditoria. Nessas situações, as proposições também devem recair sobre o achado de auditoria.

e) efeito: é a circunstância indesejada ou a consequência desencadeada pela situação encontrada em desacordo com os critérios. Os efeitos do achado estão diretamente relacionados com os benefícios esperados. Com a melhoria ou solução da situação encontrada (achado), o efeito é minimizado ou deixa de existir, e conseqüentemente, obtém-se os benefícios.

Os efeitos são decorrentes do achado, e não das causas. A identificação dos efeitos permite caracterizar a importância do achado, reforçar a necessidade de atuação sobre as causas e apresentar proposições específicas destinadas a sua reversão, quando possível. O efeito indica a gravidade da situação encontrada e determina a extensão da ação corretiva.

Os efeitos podem ser concretos ou potenciais (ISSAI 3200/90), e financeiros ou não financeiros:

- **Concretos:** quando comprovada sua ocorrência, caso em que, sempre que possível, devem ser mensurados.
- **Potenciais:** quando não ocorreram, mas poderiam ter-se materializado em razão do achado, ou quando não foi possível comprová-los, mas com grande possibilidade de terem ocorrido.
- **Financeiros:** são os relacionados à economicidade e à eficiência, a custos, despesas e receitas.
- **Não financeiros:** são os relacionados a procedimentos gerenciais, com reflexo na qualidade dos bens ou serviços prestados pela Administração, ou que em nome dela sejam realizados por outros (terceirizados), como a redução ou aumento do tempo de espera, do prazo, do número de pessoas atendidas etc.

Sempre que possível, deve-se mensurar quantitativa ou qualitativamente o efeito associado ao achado de auditoria. Por exemplo, no caso de processos antieconômicos, aquisições mal planejadas ou equipamentos improdutivos, os efeitos podem ser estimados em valores monetários. Já os efeitos decorrentes de procedimentos, processos ou gerenciamento ineficientes e de recursos ociosos ou com gestão deficiente podem ser dimensionados em termos de descumprimento de prazos e desperdício de recursos. Os efeitos qualitativos também devem ser mensurados, como deficiência de controle, decisões inadequadas ou má qualidade do bem ou serviço oferecido.

f) proposições (determinações e recomendações): as proposições são as determinações e recomendações sugeridas pela equipe de auditoria para amenizar e/ou corrigir problemas e deficiências identificadas e aprimorar programas e operações quando há espaço para melhoria. As proposições devem ter como foco as causas dos problemas e/ou deficiências. Quando não for possível identificar as causas, o foco deve ser o próprio achado. Além disso, as proposições devem ser: construtivas, isto é, bem fundamentadas e agregar valor; práticas e relacionadas ao objetivo, aos achados e às conclusões de auditoria; e dirigidas às entidades que têm responsabilidade e competência para implementá-las (ISSAI 300/40, NBASP 3000/125).

Para serem efetivas, as proposições devem ser direcionadas às partes que têm autoridade e competência para agir, além de serem ações específicas, práticas, econômicas e mensuráveis (NBASP 3000/128).

Devem, ainda, convencer de que provavelmente contribuirão para uma melhora significativa na condução de ações e programas do governo, por exemplo, diminuindo custos, simplificando a administração, melhorando a qualidade e o volume dos serviços, aprimorando a eficácia, o impacto ou os benefícios para a sociedade (ISSAI 300/40, NBASP 3000/125).

As proposições construtivas devem:

- a) direcionar para a solução das causas de deficiências e problemas identificados;
- b) ser práticas e agregarem valor;
- c) ser bem fundamentadas e decorrerem logicamente dos achados e conclusões;
- d) ser formuladas de modo a evitar obviedades ou a simples inversão das conclusões de auditoria;
- e) não ser muito genéricas nem detalhadas demais. Proposições genéricas correm o risco de não agregar valor, enquanto proposições muito detalhadas podem restringir a liberdade da entidade auditada;
- f) ser possíveis de implementar sem recursos adicionais;
- g) indicar claramente as ações determinadas/recomendadas;
- h) ser dirigidas às entidades com responsabilidade e competência para implementá-las.

Fonte: NBASP 3000/127.

As determinações e recomendações devem focar nos aperfeiçoamentos requeridos, e não nos meios para alcançá-los, o que cabe ao gestor fazer.

Ao se formular uma proposição, deve-se considerar que, em momento posterior, a sua implementação será avaliada por meio de monitoramento. Com isso, a equipe deve evitar proposições cuja implementação não possa ser mensurada objetivamente. Desse modo, o seu entendimento e as consequentes ações dos gestores devem ser inequívocos, gerando produtos facilmente identificáveis e avaliáveis, qualitativa e quantitativamente.

A proposta de deliberação precisa considerar a relação entre o custo da implementação e a economia de recursos decorrente, pois o investimento não deve superar os benefícios esperados. Além disso, as proposições devem recair sobre os pontos mais relevantes, evitando-se excesso de deliberações, que podem desviar o foco do gestor das ações capazes de sanar as principais deficiências do objeto auditado.

g) benefícios esperados: são as consequências esperadas com a adoção de medidas pelo auditado com o objetivo de implementar as proposições para sanar as causas do achado ou a situação encontrada.

Sempre que possível, os benefícios esperados devem ser mensurados em valores monetários, e quantitativos e qualitativos, calculando-se a diferença entre a situação encontrada e a ideal/correta.

Os benefícios esperados estão diretamente relacionados com os efeitos do achado. Os efeitos referem-se a aspectos negativos gerados pelo achado. Com ações de melhoria, devem ser amenizados ou deixar de existir, tornando-se, assim, benefícios com aspectos positivos.

Boas Práticas

São técnicas, processos, procedimentos e atividades identificadas e utilizadas, no âmbito do objeto auditado ou fora dele, reconhecidas pelo sucesso na sua aplicação e recomendadas para outras áreas e/ou instituições. Podem ser aplicadas integralmente ou adaptadas para melhor desempenho da atividade ou órgão sob avaliação.

As boas práticas são aquelas que, comparadas com o padrão, superam as expectativas e agregam valor; são casos de sucesso, e não somente de atendimento ao padrão normal esperado.

Quando forem identificadas boas práticas em pontos da auditoria, estas podem ser mencionadas no próprio item do achado em questão, dentro das colunas “Situação encontrada” e “Evidências”. Quando forem recomendadas para outros setores do órgão auditado ou outros jurisdicionados ou, ainda, merecerem menção elogiosa, poderão ser registradas em título específico no relatório, após a descrição dos achados de auditoria, e/ou constar como proposições.

6.3 Apresentação e/ou validação do resultado da auditoria

Como no planejamento, a apresentação e/ou validação do resultado da auditoria pode ser feita por meio dos achados, das evidências e/ou da Matriz de Achados e é geralmente feita das seguintes maneiras:

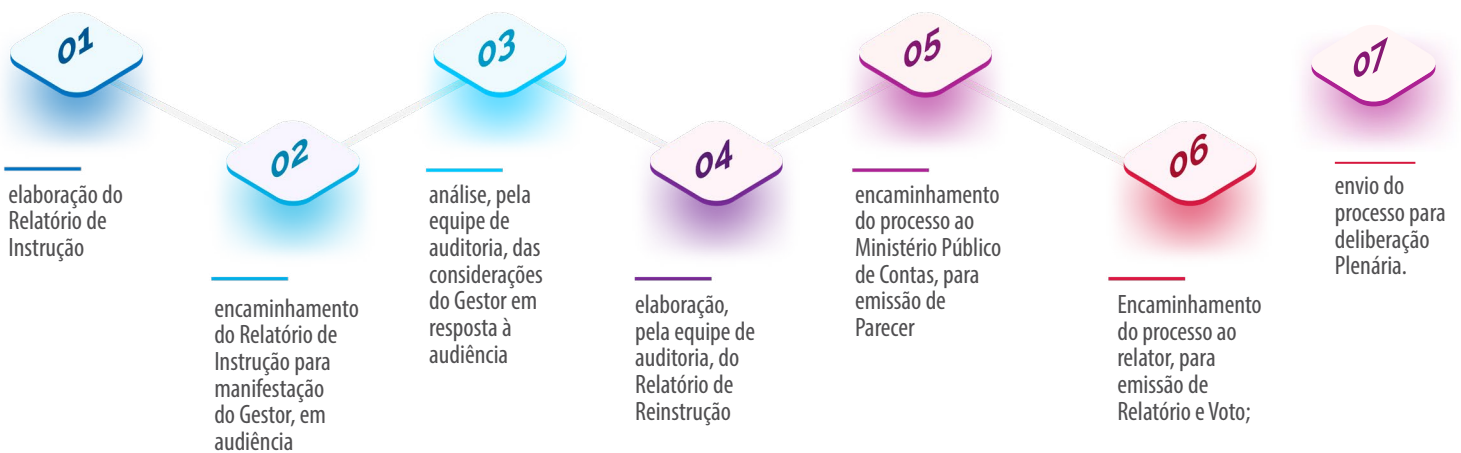
- por meio da realização de painel de referência com especialistas e interessados;
- e pela demonstração aos gestores do órgão auditado.

O processo de apresentação e/ou validação do resultado tem como objetivo principal dar conhecimento e verificar a coerência das situações encontradas, que constam resumidamente na Matriz. Na reunião e/ou no painel de referência, os participantes (em geral, os mesmos que validaram o planejamento) são convidados a discutir com a equipe:

- **as principais** conclusões da auditoria;
- **a suficiência** das evidências coletadas;
- **a adequação** das análises realizadas; e,
- **principalmente**, a pertinência das proposições finais.

Usualmente, utiliza-se a reunião de encerramento da auditoria com os gestores para já fazer a apresentação e/ou validação da Matriz de Achados ou dos resultados. Portanto, além de apresentar as principais situações encontradas, tanto positivas quanto negativas, e as proposições finais, informam-se os próximos passos da auditoria, que, via de regra, são:

- elaboração do Relatório de Instrução;
- encaminhamento do Relatório de Instrução para manifestação do Gestor, em audiência;
- análise, pela equipe de auditoria, das considerações do Gestor em resposta à audiência;
- elaboração, pela equipe de auditoria, do Relatório de Reinstrução;
- encaminhamento do processo ao Ministério Público de Contas, para emissão de Parecer;
- encaminhamento do processo ao relator, para emissão de Relatório e Voto;
- envio do processo para deliberação Plenária.



A juntada da Matriz de Achados ao processo da auditoria fica a critério da equipe da auditoria, dependendo da necessidade, relevância e/ou complexidade do tema.

7. RELATÓRIO

7.1 Orientações gerais

O relatório é o principal produto da auditoria. É o documento técnico no qual a equipe apresenta os objetivos e as questões de auditoria, a metodologia usada, bem como relata suas constatações, análises, conclusões e proposições sobre o objeto da fiscalização. Seu conteúdo varia conforme o escopo e a complexidade de cada auditoria executada (ISSAI 300/39, NBASP 3000/117).

O relatório de auditoria deve ser elaborado à medida que os trabalhos progredem e vão sendo concluídos, num processo contínuo de formulação e revisão de ideias, sendo pertinente iniciá-lo antes mesmo da etapa de execução da auditoria. Estabelecer prazos para a entrega de partes ou trechos intermediários aumenta a probabilidade de o relatório ficar pronto tempestivamente.

O documento deve conter exposição detalhada de fatos e circunstâncias verificados na auditoria, a partir do conteúdo da Matriz de Achados. A Matriz de Achados registra as análises e conclusão das discussões entre os integrantes da equipe de auditoria, o supervisor do trabalho e os gestores, observadas a estrutura e as orientações já detalhadas neste Manual.

A redação do relatório geralmente é realizada por todos os integrantes da equipe de auditoria. Por isso, é necessário que o grupo discuta previamente a estrutura e a forma de apresentar as informações. A escrita a várias mãos também reforça a necessidade de se dispor de Matriz de Achados para apoiar a elaboração do relatório, com base no entendimento conjunto. É responsabilidade do coordenador da equipe padronizar o estilo empregado no texto.

Para demonstrar os dados e as principais evidências e conclusões que a equipe de auditoria deseja apontar, pode-se utilizar gráficos, diagramas, mapas, fotografias, caixas de texto e ilustrações. O uso desses recursos enriquece o relatório, na medida em que o torna mais atrativo à leitura e facilita o seu entendimento.

A redação do relatório de auditoria deve ser (ISSAI 300/39, NBASP 3000/116):

- **Clara:** a informação deve ser descrita de forma lógica, bem ordenada, possibilitando a qualquer pessoa entendê-la, mesmo as que não são familiarizadas com a matéria.
- **Precisa:** a informação deve ser exata, correta e pormenorizada e isenta de incertezas, ambiguidades, dúvidas ou obscuridades que possam causar várias interpretações.
- **Oportuna:** a informação deve ser divulgada em tempo hábil para que a adoção de medidas ou seus efeitos possam ser tempestivos e efetivos.
- **Imparcial:** a informação deve ser fiel aos fatos, apresentando-os como verdadeiramente aconteceram, com imparcialidade, conforme as provas evidenciadas e sem a emissão de juízo de valor.
- **Objetiva:** a informação deve ser direta, útil, sem distorções, de fácil entendimento e correspondente ao exame ou avaliação realizada.
- **Concisa:** a informação deve ser breve, sem detalhes desnecessários, mas ter precisão e ser de fácil entendimento por todos.
- **Completa:** a informação, embora concisa, deve ser descrita de forma inteira, acabada, terminativa, sem omissões ou supressões e sem excluir nenhum conteúdo ou significado.
- **Conclusiva:** a informação deve permitir a construção de opinião sobre os trabalhos realizados.
- **Construtiva:** a informação deve demonstrar formas de auxiliar a adoção de medidas corretivas e providências necessárias. Não se deve utilizar expressões duras, ofensivas, violentas e adjetivadas, bem como comentários desnecessários, inoportunos e depreciativos.
- **Simples:** a informação deve ser descrita em linguagem de fácil compreensão e interpretação,

sem termos técnicos complexos. Quando for indispensável a utilização de termos técnicos, estes devem ser explicados em notas de rodapé.

- **Impessoal:** a informação deve ser relatada em linguagem impessoal. Razões pessoais não devem influenciar a apresentação de quaisquer fatos.
- **Coerente:** a descrição dos resultados da auditoria deve corresponder aos objetivos determinados.

Deve-se evitar, na redação do relatório de auditoria, ideias vagas e ambíguas, enfoques inconvenientes, referências a pontos imateriais, irrelevantes e de pouca ou nenhuma utilidade, formato pouco atraente, alegações que não possam resistir a uma simples contestação e conclusões não corroboradas em fatos devidamente fundamentados nos documentos de auditoria. Deve-se incluir somente informações que sejam apoiadas por evidências competentes e relevantes (ISSAI 300/39, NBASP 3000/116).

O relatório deve ser convincente de modo que as deliberações do Tribunal de Contas ganhem apoio dos atores capazes de influenciar na gestão do objeto auditado, para que sejam implementadas e gerem melhorias em benefício da sociedade.

O tempo utilizado para a elaboração do relatório de auditoria não deve ser excessivo a ponto de comprometer a sua oportunidade, assim como também não deve ser extenso em demasia. A objetividade e o foco devem guiar a escrita. O relatório deve ser concluído de forma que as informações possam ser utilizadas tempestivamente pelo Tribunal de Contas e pela Administração Pública, assim como por outros interessados (NBASP 3000/119).

A auditoria operacional possui dois momentos de relatório. O primeiro relatório é elaborado logo após a etapa de execução da auditoria. Nele constam os resultados da auditoria. Pode ser chamado de Relatório de Auditoria, Relatório de Instrução, Relatório de Instrução Audiência ou Relatório de Instrução Despacho. Para esse relatório, deve ser selecionada a opção de relatório no sistema e-Siproc: AOP- Relatório de Instrução.

O segundo relatório é elaborado após audiência do Gestor. Pode ser chamado de Relatório de Auditoria, Relatório de Reinstrução ou Relatório de Instrução Plenária. Nele constam, além das informações do primeiro relatório, as manifestações e comentários do gestor com as respectivas análises da equipe de auditoria. Para esse relatório deve ser selecionada a opção de relatório no sistema e-Siproc: AOP- Relatório de Reinstrução.

7.2 Estrutura padrão do Relatório de Auditoria

A estrutura formal mínima de um Relatório de Auditoria deve contemplar os seguintes tópicos:

1. Introdução

- **Visão** geral do auditado
- **Visão** geral do tema da auditoria
- **Visão** geral da auditoria
- **Objetivo** geral ou problema
- **Questões** de auditoria
- **Metodologia** utilizada
- **Volumes** de recursos fiscalizados (opcional)

2. Resultado da Auditoria

- **Questões** de auditoria com as situações encontradas (geralmente seguindo a ordem das questões de auditoria e independentemente de terem gerado ou não achado)
- **Análise** dos achados
- **Outras** situações encontradas (que não faziam parte do escopo inicial da auditoria)

3. Conclusão

- **Data**
- **Assinaturas**
- **Encaminhamento**

Relatório de Auditoria

- 1. Introdução**
 - Visão geral do auditado
 - Visão geral do tema da auditoria
 - Visão geral da auditoria
 - Objetivo geral
 - Questões de auditoria
 - Metodologia utilizada
 - Volumes de recursos fiscalizados
- 2. Resultado da Auditoria**
 - Questão de auditoria
 - Análise dos achados
 - Outras situações encontradas
- 3. Conclusão**
 - Data, Assinaturas e Encaminhamento

7.2.1 Introdução

A introdução do relatório deve conter, no mínimo:

- **o tema** da auditoria;
- **o órgão** a ser auditado;
- **o período** de abrangência das análises;
- **o número** da auditoria na programação de fiscalização ou do documento de autorização;
- **a motivação** e/ou justificativa da auditoria, e limitações, caso existirem;
- **as datas** ou períodos de início e fim da auditoria, das visitas *in loco* e da execução,
- **a metodologia** de escolha e o seu resultado, caso seja realizada seleção ou amostra de locais a serem visitados.

A data de encerramento da coleta de informações ou dos trabalhos de campo registra o fim da fase de execução da auditoria. Ela informa ao cidadão que a equipe considerou o efeito de atos, fatos ou operações das quais teve conhecimento até aquela data, mesmo que venha, posteriormente, na etapa de redação do Relatório, a tirar dúvidas ou buscar alguma informação ainda não coletada.

Quando a equipe obtiver informações com data posterior à da execução da auditoria, estas devem ser informadas no texto do relatório, em item específico.

7.2.1.1 Visão geral do auditado

Nesse item a equipe de auditoria apresenta informações gerais sobre o órgão/entidade que está fiscalizando. Por exemplo: a data e a forma de sua criação; a estrutura e o organograma, as principais atividades; o quadro de pessoal, além de indicadores e outras informações que identificam o órgão e o tema da auditoria etc.

7.2.1.2 Visão geral do tema da auditoria

Nesse item é apresentada uma visão geral do tema da auditoria, em nível nacional e estadual, e municipal, quando for o caso. A equipe compartilha um histórico do assunto e as principais normas relacionadas, além de informações e indicadores relevantes, contextualizando com as questões abordadas na auditoria.

Essas informações, geralmente, são colhidas na fase inicial da auditoria (levantamento) e no planejamento. O ideal é documentá-las no Relatório de Instrução ou em papel de trabalho para este fim, a medida em que são obtidas. Tal procedimento, além de garantir o registro de todas as informações, agiliza o processo de elaboração do Relatório, facilitando sua tempestividade.

Por vezes o tema da auditoria é complexo, ou existe um ou mais pontos com longa e variada legislação sobre o assunto, ou ainda há necessidade de realização de cálculos e planilhas mais elaborados. Nessas situações pode ser necessária uma explicação mais detalhada e aprofundada, resultando num item de relatório extenso.

Para que o Relatório não se torne muito grande e de difícil compreensão, sugere-se que o item seja apresentado de forma resumida, e que as demais informações constem em apêndice. Assim, quando alguém precisar de mais detalhes e aprofundamento acerca do tema, poderá consultá-lo.

7.2.1.3 Visão geral da auditoria

Nesse item apresentam-se o objetivo geral ou problema da auditoria, as questões de auditoria, que são os objetivos específicos, a metodologia e as técnicas utilizadas para a execução do trabalho, bem como o volume de recursos fiscalizados, ou seja, a concepção da auditoria.

O objetivo geral ou problema da auditoria, questões de auditoria, metodologia e técnicas utilizadas são os mesmo que constam na Matriz de Planejamento trabalhados durante as fases de planejamento e execução da auditoria.

Se a equipe entender apropriado, pode apresentar, resumidamente, a metodologia utilizada tanto na fase de planejamento como na de execução da auditoria, assim como os órgãos/entidades ou pessoas contatadas. A metodologia utilizada corresponde às técnicas e aos procedimentos realizados durante o trabalho, tanto aqueles esboçados nas colunas “Procedimentos de coleta de dados” e “Procedimentos de análise de dados” da Matriz de Planejamento quanto os que porventura não estavam programados.

Quando for utilizada na auditoria alguma forma de amostragem, também deve-se descrever nesse item o método adotado. No caso de amostras para análise de achados de auditoria, estas devem ser relatadas na descrição do próprio achado, constante no item “Resultado da auditoria”.

Quanto ao volume de recursos fiscalizados, a equipe deve levantar os valores orçados e/ou executados ou, ainda, as receitas e as despesas relacionadas ao objeto auditado, sempre referentes ao período de abrangência da auditoria.

7.2.2 Resultado da auditoria

A estruturação e apresentação do resultado da auditoria é feita com base nas questões de auditoria definidas na etapa de planejamento. Com isso, deve conter a descrição e a resposta de cada questão individualmente. Em resumo, deve responder às questões de auditoria.

A equipe deve garantir que os achados tragam conclusões claras para os objetivos/questões de auditoria, ou então explicar por que isso não foi possível (ISSAI 3000/124). Contudo, pode acontecer imprevisto ou situação que impeça a equipe de chegar a uma conclusão sobre alguma questão de auditoria. Assim sendo, deve-se descrever a circunstância no relatório, mencionar as informações e análises realizadas e relatar o motivo pelo qual o entendimento ou raciocínio não foi finalizado. A falta de dados ou não apresentação destes pelo Gestor são exemplos do porquê, às vezes, não se consegue concluir sobre determinada questão.

Antes de adentrar em cada situação encontrada ou achado, deve-se fazer, para cada questão de auditoria, um breve resumo da situação verificada, da metodologia de análise e da conclusão da questão.

Em seguida, apresenta-se os achados da auditoria, que se encontram na coluna “Situação encontrada” da Matriz de Achados. Os achados devem possuir, cada um, os seguintes atributos:

- **critérios;**
- **descrição** do fato ou situação encontrada;
- **evidências;**
- **causas;**
- **efeitos;**
- **conclusão**, com possíveis determinações e/ou recomendações; e
- **benefícios** esperados, constantes na última coluna da Matriz de Achados, detalhados em item específico deste Manual.

Relatório de Auditoria

1.Introdução

2.Resultado da Auditoria

- Questão de auditoria
Resumo da análise e conclusão da questão de auditoria
- Achado
Critério
Descrição do fato ou situação encontrada
Evidências
Causas
Efeitos
Conclusão do achado (possíveis determinações e/ou recomendações)
Benefícios esperados

O Relatório com o resultado da auditoria deve convencer o Gestor da necessidade de adotar as medidas corretivas e/ou de melhorias para modificar a situação apontada.

As situações encontradas que envolvam atos e procedimentos com infração à norma legal, regulamentar ou contrato deverão resultar em determinações. Já as que visam ao aperfeiçoamento do objeto auditado, bem como à otimização da aplicação dos recursos públicos, serão motivo de recomendações.

7.2.2.1 Outras situações encontradas

Esse item pode ser acrescentado ao relatório quando forem identificados outros achados relevantes relacionados ao tema, mas que não foram delimitados nas questões de auditoria da Matriz de Planejamento. Nesse caso, a equipe de auditoria deve coletar informações, sem comprometer o andamento dos trabalhos programados, e comunicar aos superiores para as providências cabíveis.

Nesse item também podem ser relatadas boas práticas identificadas durante a auditoria que mereçam destaque e possam ser aplicadas por outras áreas da entidade auditada ou ainda outros órgãos.

7.2.3. Conclusão do Relatório de Instrução

A conclusão do Relatório de Instrução registra as sugestões relacionadas aos pontos de melhoria encontrados durante a auditoria. Para organização das conclusões, deve-se separá-las e numerá-las por determinação e por recomendação, e por órgão/entidade envolvido, quando houver mais de um.

Por ser um relatório preliminar, é necessário dar ciência do conteúdo ao auditado e oportunidade para que se manifeste por escrito nos autos do processo, em obediência ao princípio do contraditório e da ampla defesa. Assim, finalizado o Relatório de Instrução, o processo é encaminhado ao relator para autorização da audiência ao titular(es) da(s) unidade(s) auditada(s).

É na fase de audiência que o gestor poderá apresentar, no prazo regimental, considerações ou justificativas acerca das possíveis determinações e recomendações elencadas na conclusão do Relatório de Instrução.

Recebida a manifestação dos titulares das unidades auditadas, a equipe de auditoria analisa as informações e redige o Relatório de Reinstrução. Esse último relatório deve contemplar, para cada achado:

- **as informações** do Relatório de Instrução;
- **os comentários** do(s) gestor(es);
- **a análise** dos comentários do(s) gestor(es); e
- **a conclusão** com as determinações e recomendações finais.

7.2.4. Audiência do gestor

Audiência é o procedimento pelo qual o Tribunal Pleno, as Câmaras ou o relator oferecem oportunidade ao responsável para corrigir ou justificar, por escrito, ilegalidade ou qualquer irregularidade quanto à legitimidade ou economicidade verificadas em processo de fiscalização de atos administrativos, inclusive contratos e atos sujeitos a registro, passíveis de aplicação de multa (art. 123, §2º da Resolução TC-006/2001 e parágrafo único do artigo 35 da LC 202/2000).

Nesse sentido, a audiência na auditoria operacional é a oportunidade dada ao(s) Gestor(es) para se manifestar(em) formalmente acerca do conteúdo do Relatório de Instrução, em especial quanto às situações encontradas, sobre as quais se entendeu haver necessidade de correções ou melhorias (ISSAI 3000/129).

O relator é quem determinará a audiência dos responsáveis, mediante despacho singular, antes de se pronunciar quanto ao mérito, fixando prazo para atendimento, na forma estabelecida no Regimento Interno (art. 35 da LC 202/2000). Assim, o processo contendo o Relatório de Instrução deve ser tramitado ao relator para despacho de audiência, que será efetuada ao dirigente máximo do órgão auditado.

Quando for o caso, a audiência será direcionada a um terceiro interessado, para que tome conhecimento dos fatos apontados e apresente suas considerações. Entende-se como terceiro interessado órgãos e entidades que de alguma forma participam e/ou interferem no processo e resultado do tema auditado.

A não apresentação das considerações no prazo estipulado caracteriza desinteresse do auditado em se manifestar ou aceitação tácita do teor do Relatório de Instrução. Dessa forma, o resultado da auditoria constante no primeiro relatório será mantido na íntegra, alterando-se apenas a conclusão, de **possíveis** determinações e recomendações, para **efetivas** determinações e recomendações.

A manifestação do Gestor e/ou dos interessados com as respectivas análises da equipe de auditoria devem ser incluídas na versão final do Relatório, logo após a conclusão de cada achado, sob os títulos: “Comentários do gestor” e “Análise dos comentários do gestor”.

7.2.4.1. Comentários do gestor

São as manifestações e justificativas apresentadas pelos gestores e/ou interessados, citados formalmente em audiência, relativas aos apontamentos constantes no Relatório de Instrução.

Os esclarecimentos apresentados serão juntados aos autos, como peça processual, e terão caráter de oitiva prévia à Deliberação Plenária. Devem, ainda, constar no Relatório de Reinstrução (relatório final), de forma sintética, mas sem omitir aspectos relevantes à sua compreensão.

7.2.4.2. Análise dos comentários do gestor

Compreende o exame e as considerações realizados pela equipe de auditores sobre a manifestação dos gestores e/ou interessados em razão da audiência, relativa aos apontamentos constantes no Relatório de Instrução.

A equipe de auditoria analisa as informações e os documentos encaminhados pelo(s) Gestor(es) e os registra em novo relatório (Relatório de Reinstrução). A avaliação deve ser expressa de forma objetiva, considerando a pertinência e suficiência ou não das informações apresentadas.

Se os argumentos forem pertinentes e suficientes, modifica-se o entendimento inicial apresentado no Relatório de Instrução. Com isso, as possíveis determinações e/ou recomendações podem ser ajustadas ou, até mesmo, desconsideradas. Nesse último caso, não serão levadas à conclusão do relatório final.

Já se as manifestações do(s) Gestor(es) não forem acolhidas pela equipe de auditoria, as conclusões iniciais se mantêm, e as possíveis determinações e/ou recomendações constarão no relatório final como definitivas.

Caso, em razão da análise, seja necessário aprimorar proposta de determinação e/ou recomendação inicialmente apresentada, tornando-a mais complexa em sua aplicação ou mais rigorosa em seus efeitos, ela deverá ser levada à apreciação do auditado, em nova audiência.

Se o texto sofrer alteração apenas para melhorar o entendimento do auditado ou interessado, sem modificar seus efeitos, não há a necessidade de nova audiência.

7.2.5. Conclusão do Relatório de Reinstrução

A conclusão do Relatório de Reinstrução, com os registros da audiência e as respectivas análises pela equipe, deve sugerir ao relator do processo que determine ao(s) Gestor(es) da(s) unidade(s) auditada(s) a

apresentação de um Plano de Ação com as medidas a serem adotadas, os prazos e os responsáveis para cada determinação e recomendação.

Quando a auditoria resultar em determinações e/ou recomendações para mais de um órgão/entidade, o plano de ação deverá ser solicitado para todos. Nesse caso, elas deverão ser elencadas na conclusão, separadamente, por unidade auditada.

Os itens determinados e recomendados devem ser os mesmos constantes no Relatório de Instrução encaminhado em audiência ao(s) Gestor(es), exceto aqueles cujas manifestações ou justificativas foram pertinentes e suficientes para modificá-los ou mesmo desconsiderá-los como achado pela equipe de auditoria.

A conclusão deste relatório deverá determinar também:

- **a realização** de monitoramentos;
- **o encerramento** do processo de auditoria operacional, após a decisão singular do relator sobre o plano de ação; e
- **a vinculação** do processo de auditoria operacional aos futuros processos de monitoramento relacionados.

O órgão de controle, em conjunto com o relator, definirá o número de monitoramentos e o momento adequado para sua realização.

Este Relatório de Reinstrução termina com a colocação da data e assinatura dos envolvidos na auditoria, sendo eles:

- **membros** da equipe de auditoria, com a indicação do coordenador da equipe logo abaixo do nome;
- **chefe** de divisão, supervisor ou coordenador de controle, dependendo de quem faz parte da equipe; e
- **diretor** de controle.

Os autos do processo são, então, encaminhados ao relator, para que este proceda à elaboração de relatório e voto, ouvido preliminarmente o Ministério Público de Contas.

Relatório de Auditoria

1. Introdução

- Visão geral do auditado
- Visão geral do tema da auditoria
- Visão geral da auditoria

2. Resultado da Auditoria

- Questão de auditoria
- Achado
- Comentários do gestor
- Análise dos comentários do gestor
- Outras situações encontradas

3. Conclusão

Data, Assinaturas e Encaminhamento

8. PLANO DE AÇÃO

Plano de Ação é o documento elaborado pela unidade auditada que deve conter as ações que serão adotadas para o cumprimento das determinações e implementação das recomendações exaradas em decisão plenária. Ele também precisa indicar responsáveis e prazos para a realização de cada ação, com o objetivo de sanar a situação encontrada pela equipe de auditoria.

O plano de ação deve ser apresentado ao Tribunal de Contas no prazo estipulado em decisão. No caso de não apresentação, a equipe de auditoria pode sugerir ao relator que aplique sanção ao gestor, quando não houver justificativa para o não atendimento dessa determinação.

A elaboração do plano de ação é de responsabilidade do gestor. No entanto, a equipe de auditoria pode se colocar à disposição para orientar e participar da construção do plano, a fim de garantir que ele abranja medidas satisfatórias para solucionar os problemas identificados e seja exequível.

Independentemente da participação do TCE/SC na elaboração da proposta, é importante que a equipe de auditoria disponibilize, ao gestor, modelo de plano de ação adotado pelo Tribunal. O uso de documento padronizado facilita tanto a construção do plano, pelo jurisdicionado, quanto sua análise pela equipe de auditoria e posterior monitoramento das ações propostas.

O modelo padrão pode ser disponibilizado informalmente, por e-mail, por exemplo, e constar no apêndice do Relatório de Reinstrução, do qual o Gestor tomará conhecimento juntamente com a decisão que determinar a apresentação do plano de ação. Mesmo que o modelo siga junto ao Relatório, o envio por outros meios é aconselhado, pois demonstra o interesse da equipe de auditoria em auxiliar o gestor na compreensão e produção do documento.

Nº Processo:			
Tema da auditoria:			
Órgão:			
Decisão nº:			
DETERMINAÇÃO	MEDIDA(S) A SEREM ADOTADA(S)	PRAZO PARA IMPLEMENTAÇÃO	RESPONSÁVEL(S)
(Transcrever o item da decisão)			
RECOMENDAÇÃO	MEDIDA(S) A SEREM ADOTADA(S)	PRAZO PARA IMPLEMENTAÇÃO	RESPONSÁVEL(S)
(Transcrever o item da decisão)			
Responsável pelo preenchimento do Plano de Ação:			
Cargo:		Assinatura:	
Data:			
ORIENTAÇÕES:			
1. Plano de Ação é o documento elaborado pela unidade auditada com as ações que serão adotadas para o cumprir as determinações e implementar as recomendações, e os respectivos prazos e responsáveis.			
2. A(s) informação(ões) que deve ser colocada na coluna "medidas a serem adotadas" refere-se a ações e atividades que deverão ser realizadas pela Unidade Auditada e gestor(es) para corrigir e/ou melhorar a situação encontrada na auditoria e atenda a determinação/recomendação.			
3. O prazo para implementação deve ser uma data final, por exemplo: até 31/03/2020.			
4. Na coluna "Responsável(s)" deve ser colocado o nome, o setor, o telefone e/ou e-mail de contato da pessoa responsável por cada ação.			
5. Quando foram encaminhados anexos, a citação deles deve ficar na coluna "medidas a serem adotadas".			
6. O Plano de Ação deve ser encaminhado preenchido ao TCE, no prazo fixado na Decisão, por meio de ofício assinado pelo responsável do Órgão/Entidade.			

O plano de ação será avaliado pelo Órgão de Controle, que emitirá relatório e o submeterá ao Relator, para aprovação, por meio de decisão singular. Para esse relatório deve ser selecionada a opção de relatório no sistema e-Siproc: AOP- Relatório de Análise de Plano de Ação.

A equipe de auditores poderá acolher o plano de ação com ressalvas quando:

- **judgar** que nem todas as ações propostas e/ou prazos fixados pelo gestor visam ao atendimento das determinações e recomendações; ou
- **o(s) gestor(es)** não se manifestar(em) quanto a algum item, sem prejuízo da verificação por ocasião do monitoramento.

O relatório de análise de plano de ação, no qual constará a análise das propostas de ação, deverá prever, em sua conclusão, sugestão para conhecimento do plano de ação apresentado pelo gestor e de aprovação ou aprovação com ressalvas. E, ainda, a determinação de monitoramento e o arquivamento do processo inicial, após decisão singular do relator, ratificada pelo Tribunal Pleno.

A decisão singular referente à análise do plano de ação será submetida à ratificação pelo Tribunal Pleno, para que o Órgão de Controle que realizou a auditoria fiscalize o cumprimento do plano, por meio de monitoramento.

A decisão singular ratificada estará disponível nos autos do processo da auditoria para conhecimento dos responsáveis e interessados, assim como os gestores serão oficiados pelo setor competente.

Após a ratificação da decisão singular pelo Tribunal Pleno, o relator determinará o arquivamento do processo.

9. MONITORAMENTO

9.1 Conceito e objetivo

Monitoramento é o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para acompanhar e analisar as ações adotadas pela entidade auditada ou outra parte responsável, visando atender às determinações e recomendações, resultantes de auditoria operacional (ISSAI 300/42, NBASP 3000/137).

O principal objetivo do monitoramento é aumentar a probabilidade de resolução dos problemas e deficiências identificados durante a auditoria. A expectativa de controle, por si só, contribui para aumentar a efetividade da auditoria (ISSAI 300/42, NBASP 3000/137).

Os auditores devem monitorar situações encontradas (achados) e determinações e recomendações da auditoria realizada, relatando adequadamente a condição atual e as ações corretivas e/ou de melhoria adotadas.

As conclusões do monitoramento devem indicar o grau de implementação das determinações e recomendações e os impactos gerados após um período razoável (ISSAI 300/42, NBASP 3000/138-139).

9.2 Formas de monitoramento

O monitoramento verifica a situação atual dos achados, as ações adotadas, o cumprimento das determinações e a implementação das recomendações e se ocorreu melhoria no desempenho e resultado. Ele pode ocorrer por meio de (ISSAI 3200/152):

- a)** reunião com o(s) gestor(es);
- b)** solicitação de informações e documentos;
- c)** contatos por telefone, e-mail e outros recursos digitais;
- d)** visitas de campo;
- e)** aplicações de técnicas;
- f)** acompanhamento da evolução do tema auditado efetuado pelo Legislativo, pela mídia e por outros *stakeholders*;
- g)** fiscalizações por inspeções.

A escolha dos métodos aplicados vai depender das prioridades estabelecidas pelo Tribunal de Contas, da importância dos problemas identificados, das ações que serão implementadas e do interesse externo no tema (ISSAI 3200/153, 2016), além do contexto da atualidade. Por isso, essa definição é feita analisando-se caso a caso, dependendo, principalmente, do impacto esperado com o cumprimento das determinações e a implementação das recomendações.

Nesse mesmo sentido, o monitoramento das deliberações do Tribunal em auditorias operacionais pode ser total ou parcial. Será total quando todas as determinações e recomendações realizadas ao jurisdicionado forem monitoradas; e parcial, quando uma ou mais deliberações não fizerem parte do monitoramento. A decisão por realizar monitoramento total ou parcial deve ser tomada pela equipe de auditores, em conjunto com seus superiores hierárquicos e o relator do processo, levando-se em conta a relevância e a oportunidade de cada uma das deliberações no contexto atual.

9.3 Quando e o que monitorar

Antes de iniciar um monitoramento, é necessário conceder um tempo suficiente que permita à entidade auditada implementar a ação apropriada (ISSAI 3200/148). Via de regra, deve-se observar os prazos propostos pelo gestor no plano de ação, para adoção de medidas visando a solucionar as situações encontradas, os quais guiarão a equipe de auditoria na escolha do melhor momento para a realização de monitoramento.

O momento da realização dos monitoramentos deve ser avaliado pela equipe de auditoria, considerando também critérios como oportunidade, conveniência, tempestividade e relevância.

Ainda, a definição do momento do monitoramento poderá ser feita com base na experiência do auditor em identificar um período que lhe pareça suficiente para a adoção de medidas pelo gestor em relação às determinações e recomendações. Esse critério pode ser adotado, principalmente, na ausência de informações de prazos para adoção das medidas constantes no plano.

É importante que o espaço de tempo entre a auditoria operacional e o monitoramento não seja extenso a ponto de o auditado perder a expectativa de controle e o momento correto e oportuno para correção ou melhoria das ações. Também não é conveniente monitorar as atividades por um longo período, pois a maior parte das deliberações é implementada em até três anos após a realização da auditoria¹¹.

Ressalta-se a importância de se buscar a finalização do fluxo da auditoria dentro da gestão que propôs as medidas corretivas, pois com o passar do tempo a probabilidade de mudanças torna-se cada vez maior, e por consequência, minimiza as chances de adoção das medidas propostas.

Para a definição do que se monitorar, leva-se em consideração a relevância, a oportunidade e o contexto atual e, ainda, para novos monitoramentos, a classificação de cada item das deliberações, segundo o grau de cumprimento e implementação no período analisado e na melhoria de desempenho advinda, considerando, também, se a ação é de cunho continuado ou não.

Para as deliberações em que se concluiu estarem cumpridas/implementadas no primeiro monitoramento, não há necessidade de serem incluídas em um monitoramento posterior, exceto em caso de existência de indícios de que a situação se alterou no período subsequente ao monitoramento e nos casos de ações continuadas em que há relevância e que tenha indicação de mudança. Nesses casos, deve-se justificar a inclusão desses itens em informação ao relator do processo em que sugere a realização de novo monitoramento, caso não esteja contemplada em decisões anteriores.

Para as deliberações consideradas em cumprimento / em implementação e não cumpridas / não implementadas, sugere-se novo monitoramento. Contudo, a equipe de auditoria deve avaliar e levar em consideração a necessidade, a relevância e o contexto atual de cada item individualmente.

No caso das deliberações de monitoramentos consideradas parcialmente cumpridas/implementadas e prejudicadas também pode-se monitorar novamente, quando há existência de indícios e quando verificada mudança da situação ou contexto atual.

¹¹ Pela experiência do *Government Accountability Office (GAO)*, Entidade de Fiscalização Superior dos Estados Unidos da América, citado no Manual do TCU

O QUE MONITORAR

Primeiro Monitoramento	Monitoramentos Posteriores
Para cada item, estudar e refletir a situação encontrada na auditoria, a determinação/recomendação, a medida a ser adotada e o prazo proposto pelo gestor, a relevância e o contexto atual do monitoramento	Ação contínua considerada cumprida/implementada, analisando caso a caso.
	Ação contínua considerada em cumprimento / em implementação.
	Ação considerada não cumprida / não implementada.
	Ação pontual considerada cumprida / implementada, ação continuada considerada parcialmente cumprida / implementada e ação considerada prejudicada, quando há indício de mudança da situação.
	Para cada item, dependendo da relevância, indícios de mudança e o contexto atual do monitoramento.

A situação de cumprimento e implementação das deliberações e os tipos de classificação estão detalhados em item próprio deste manual.

A definição de quando realizar o monitoramento, a forma de monitoramento, parcial ou total, e os itens a serem monitorados podem ser submetidos ao relator do processo por meio de informação, fazendo parte dos autos, caso não estejam contemplados em decisão anterior.

9.4 Processo de monitoramento

O monitoramento das auditorias operacionais será realizado pelo Órgão de Controle em processo autônomo.

O Órgão de Controle, em conjunto com o relator do processo, definirá o número de monitoramentos que serão realizados, observando a relevância, a tempestividade e o alcance do objetivo da auditoria. Se no primeiro monitoramento não for constatado o alcance do objetivo da auditoria ou a melhoria significativa das situações encontradas, a conclusão do Relatório de Monitoramento deverá conter sugestão ao relator para realização de novo monitoramento.

Os monitoramentos podem ser repetidos até que se entenda que o objetivo da auditoria tenha sido alcançado ou exaurido ou se verifiquem melhorias significativas ou evolução das implementações das deliberações.

Na conclusão do último Relatório de Monitoramento, a equipe de auditoria pode sugerir ao Relator que aplique sanção ao gestor, quando não houver justificativa para a inexecução total ou parcial de determinações exaradas pelo Pleno do Tribunal.

O processo de monitoramento que cumprir o objetivo para o qual foi constituído poderá ser encerrado. Caso sejam necessários outros monitoramentos, um novo processo será autuado, sendo o anterior vinculado ao atual.

O Relatório de Monitoramento, juntado ao processo pelo Órgão de Controle, será submetido à análise do Relator para decisão definitiva, ouvido antes o Ministério Público de Contas.

9.5 Atividades do monitoramento

O processo de monitoramento tem as mesmas etapas do processo de auditoria operacional (planejamento, execução, relatório), porém possui algumas características específicas.

A equipe deve iniciar o planejamento do monitoramento lendo o Relatório de Reinstrução, o Plano de Ação, a Decisão que conheceu o Relatório de Reinstrução, o Despacho Singular do Relator sobre o Plano de Ação, além de sites institucionais e notícias na mídia e outros documentos que possam contribuir para esta etapa de preparação dos trabalhos.

Recomenda-se a elaboração de Matriz de Planejamento do monitoramento. Ela contribui para melhor compreensão e visualização, em um único documento, das deliberações plenárias, medidas e prazos a serem adotados pelo gestor, conforme apresentado em plano de ação. Auxilia a equipe também na definição dos procedimentos para o monitoramento, entre eles a coleta e análise de informações e documentos.

MATRIZ DE PLANEJAMENTO DO 1º MONITORAMENTO				
Nº Processo: PMO xxxx Monitoramento: Monitoramento da Auditoria Operacional que ... Decisão Nº: xxxxx publicada no DOCT-e em xx/xx/xxxx - Conhece a AOP e Determina o Plano de Ação Decisão Singular Nº: xxxxx - Aprova o Plano de Ação				
Determinações	Medidas previstas no Plano de Ação	Prazo	Requer auditoria <i>in loco</i> ?	Procedimentos
6.xxx				Solicitação de informações e documentos: Procedimentos de análise:
6.xxx				Solicitação de informações e documentos: Procedimentos de análise:
6.xxx				Solicitação de informações e documentos: Procedimentos de análise:
Recomendações	Medidas a serem adotadas (gestor) Plano de Ação	Prazo	Requer auditoria <i>in loco</i> ?	Procedimentos
6.xxx				Solicitação de informações e documentos: Procedimentos de análise:
6.xxx				Solicitação de informações e documentos: Procedimentos de análise:
6.xxx				Solicitação de informações e documentos: Procedimentos de análise:

Documentos e informações adicionais e atualizados poderão ser solicitados, tanto na etapa de planejamento quanto na de execução, conforme a necessidade. O prazo fixado para resposta deverá ser condizente com o volume e a complexidade de informações solicitadas ao gestor e com o prazo de realização da fiscalização. Além disso, deve-se verificar se, após a auditoria, ocorreram mudanças na legislação, na estrutura do órgão/entidade, nos programas, na metodologia de trabalho etc., o que demandará atualização das análises e do relatório de monitoramento.

Na fase de execução, a equipe técnica deve verificar se as situações encontradas que mereciam melhorias foram ou estão sendo corrigidas e/ou melhoradas. A decisão de como fazer é do gestor. Por isso, se a medida adotada por ele apresentar resultado positivo, pouco importará se não estiver prevista no plano de ação ou ainda diferir da determinação/recomendação. **A preocupação principal dos auditores deve ser com as providências adotadas e seus efeitos.**

Nessa etapa, verifica-se a extensão e a adequação das ações adotadas pelo ente auditado, o estágio em que se encontram, se concluídas ou em curso, e os benefícios que estão trazendo.

A adoção de procedimentos de coleta e análise de dados idênticos ou semelhantes aos usados na auditoria possibilita: comparar a situação encontrada inicialmente com a do momento do monitoramento; e mensurar se as ações implementadas geraram benefícios.

Sempre que possível, a mensuração dos benefícios deve ser apresentada no item em análise e, resumidamente, na conclusão do Relatório de Monitoramento.

No processo de monitoramento, também se deve avaliar a necessidade de realizar, na sequência, outro monitoramento ou fiscalização específica. A indicação, se for o caso, precisa constar na conclusão do Relatório de Monitoramento. A equipe deve relatar, ainda, aspectos e situações que deixaram de ser relevantes ou ficaram prejudicados, se existirem, com os respectivos motivos.

9.6 Mensuração dos benefícios

Os benefícios podem ser mensuráveis em valores monetários, quantitativos e qualitativos.

- **Os valores monetários** podem ser medidos em processos antieconômicos, aquisições mal planejadas e pagamentos indevidos, por exemplo. O benefício esperado implicaria em apresentar valores de redução de despesas e aumento de receitas.

- **Os benefícios quantitativos** podem ser medidos em procedimentos ineficientes, como descumprimento de prazos, demora de análises, falta de pessoal e desperdício de recursos físicos. Nesses casos, as melhorias esperadas seriam a diminuição do número de dias, nas duas primeiras situações, o aumento do quantitativo de pessoal e a boa aplicação dos recursos públicos, com os consequentes efeitos dessas mudanças.

- **Os benefícios qualitativos** geralmente são medidos por meio de indicadores subjetivos, porém é pelo resultado de uma mudança que se consegue mensurar os benefícios. Uma das formas de mensuração é por meio de pesquisa. Alguns exemplos de situações que podem ser medidas qualitativamente são: deficiências de controle; decisões inadequadas; e má qualidade do serviço oferecido. Para tais, a equipe de monitoramento pode demonstrar benefícios como aplicação de ferramentas de controle, identificação de gestão mais eficiente e melhora na qualidade do serviço ofertado, respectivamente.

A equipe deve relatar, ainda, aspectos e situações que deixaram de ser relevantes ou ficaram prejudicados, se existirem, com os respectivos motivos.

Ressalta-se que os benefícios quantificados à época da auditoria são estimados, ou seja, benefícios potenciais. Para os relatórios de monitoramento, especialmente o do último monitoramento, deve-se apresentar resultados efetivamente atingidos, com a forma de mensuração e os benefícios gerados pela implementação das deliberações.

9.7 Situação de cumprimento e implementação das deliberações

O Relatório de monitoramento da auditoria deve conter item que apresenta, de forma sistemática e resumida, as análises das deliberações (determinações e recomendações) feitas no processo de auditoria, por meio da definição do grau de cumprimento e implementação das determinações e recomendações. Nesse item, a realidade no momento do monitoramento deverá ser comparada com a constatada na auditoria.

Para apresentar a situação encontrada no monitoramento, em relação às determinações resultantes da auditoria, utilizam-se as classificações:

- **cumprida;**
- **em cumprimento;**
- **parcialmente cumprida;**
- **não cumprida;** e
- **prejudicada.**

Para apresentar a situação encontrada no monitoramento, em relação às recomendações proferidas na auditoria, utilizam-se as classificações:

- **implementada;**
- **em implementação;**
- **parcialmente implementada;**
- **não implementada;**
- **prejudicada.**

O grau de cumprimento das determinações e da implementação das recomendações, deve ser apresentado ao final da análise de cada item e antes da conclusão do Relatório de Monitoramento, sob o título “Situação de cumprimento e implementação das determinações e recomendações”.

Para melhor visualização, sugere-se retratar a classificação em quadros-resumo, sendo um para as determinações e outro para as recomendações, contendo:

- **o número** da decisão em que constam as deliberações;
- **o item** da decisão e a correspondente determinação/recomendação; e
- **a situação** de cumprimento/implementação encontrada.

Sempre que houver mais de um monitoramento, o ideal é inserir colunas à direita do quadro-resumo, com o resultado desses outros acompanhamentos. Assim, é possível visualizar, comparativamente, a situação de cumprimento e implementação das deliberações nos dois ou mais momentos e, também, o empenho do gestor em implantar melhorias relacionadas ao tema auditado.

Itens da Decisão Nº xxx/20xx do processo RLA xx/xxxxxxx	Situação no 1º monitoramento (até xx/20xx)	Situação no 2º monitoramento (até xx/20xx)
Determinações:		
6.x.x.x xxxx...;	Cumprida Em cumprimento Parcialmente cumprida Não cumprida ou Prejudicada	Cumprida Em cumprimento Parcialmente cumprida Não cumprida ou Prejudicada
6.x.x.x xxxx...;	Cumprida Em cumprimento Parcialmente cumprida Não cumprida ou Prejudicada	Cumprida Em cumprimento Parcialmente cumprida Não cumprida ou Prejudicada
6.x.x.x xxxx...;	Cumprida Em cumprimento Parcialmente cumprida Não cumprida ou Prejudicada	Cumprida Em cumprimento Parcialmente cumprida Não cumprida ou Prejudicada
...		

Além disso, recomenda-se apresentar graficamente o percentual de cumprimento e implementação para cada tipo de classificação: cumprida, em cumprimento, parcialmente cumprida, não cumprida, implementada, em implementação, parcialmente implementada, não implementada e prejudicada. A representação no Relatório pode ser por meio de gráfico de pizza, por exemplo, e apenas para situações do monitoramento atual. Não é necessário apresentar gráficos de monitoramentos anteriores, quando houver.

Por vezes, a Decisão Plenária da auditoria operacional apresenta deliberações para mais de uma unidade auditada. Assim, o monitoramento também pode envolver mais de um jurisdicionado. Nesse caso, pode-se apresentar a classificação e o percentual da situação de cumprimento e implementação, por unidade e/ou geral, conforme a equipe de auditoria entender mais adequado.

9.8 Classificação

Com base nas informações e dados coletados e nas análises realizadas durante o monitoramento, a equipe de auditoria classificará as deliberações, segundo o grau de cumprimento e implementação no período verificado. Esse item inclui o intervalo de tempo entre a auditoria e o monitoramento, e entre um monitoramento e outro, que está sendo realizado. A classificação compreende as seguintes categorias:

a) Determinação cumprida / Recomendação implementada: quando a situação apontada na auditoria foi solucionada por meio de providências incorporadas às atividades regulares do objeto auditado e/ou avaliou-se que houve melhora no desempenho, alcançando uma situação ótima ou excelente. Geralmente cabe a situações pontuais e uma única ação é suficiente para atender à deliberação, não havendo necessidade de novo monitoramento.

Para ação continuada, considera-se também cumprida/implementada se no período do monitoramento a situação encontrada teve melhora ou desempenho ótimo a excelente, reconhecendo-se desse modo a atuação do gestor. Contudo, sendo relevante ou tendo indicação/possibilidade de mudança, sugere-se novo monitoramento.

b) Determinação em cumprimento / Recomendação em implementação: quando há evidências de que existem ações em curso visando solucionar as situações apontadas durante a auditoria e/ou avaliou-se que houve melhora no desempenho, porém ainda com um caminho a ser percorrido para atingir uma situação ótima. Geralmente é utilizada em ações continuadas e periodicamente exige atividades para o seu cumprimento.

Essa classificação não deve ser utilizada no último monitoramento da auditoria. Caso a situação encontrada no último monitoramento obtenha leve a moderada melhora ou ação parcial, utiliza-se a classificação parcialmente cumprida / parcialmente implementada.

c) Determinação parcialmente cumprida / Recomendação parcialmente implementada: quando o gestor considerou concluídas as providências, sem solucionar integralmente os achados de auditoria. Essa classificação também é usada para situações pontuais com tempo determinado, quando a situação encontrada no monitoramento teve leve a moderada melhora ou ação parcial e esgotou-se o prazo para providências ou ainda se conclui que não terá mais continuidade.

Essa classificação é usada, ainda, no último monitoramento da auditoria, para encerramento do ciclo da fiscalização operacional, quando a situação encontrada no monitoramento teve leve a moderada melhora ou ação parcial.

d) Determinação não cumprida / Recomendação não implementada: quando não houve ações de melhora ou solução para a situação apontada ou, ainda, quando a melhora no desempenho foi muito baixa. Geralmente as determinações e/ou recomendações nesse caso são monitoradas

novamente.

e) Determinação prejudicada / Recomendação prejudicada: quando a implementação da deliberação se torna inexecutável, devido a mudanças nas condições da situação encontrada ou superveniência de fatos. A classificação prejudicada em um monitoramento também não impede a sua verificação em monitoramento posterior, quando verificada mudança da situação ou contexto atual.

9.9 Relatório de monitoramento

Para a elaboração do relatório de monitoramento, deve ser selecionada a opção de relatório no sistema e-Siproc: AOP- Relatório de Monitoramento.

O Relatório de Monitoramento deve conter, no mínimo, os seguintes tópicos:

- a) Introdução, com o histórico do processo de auditoria e informações gerais do monitoramento, como período abrangido, datas e locais de execução, e itens monitorados;
- b) Análise das Determinações e Recomendações, seguindo, preferencialmente, a ordem dos itens da Decisão Plenária da auditoria operacional;
- c) Situação de cumprimento e implementação das determinações e recomendações; e
- d) Conclusão.

O conteúdo do Relatório de Monitoramento deverá ser suficiente para o entendimento do tema, de modo que não seja necessária a leitura do relatório de auditoria e de relatórios de monitoramento anteriores.

Há padrões de estrutura e formato a serem seguidos na elaboração do Relatório de Monitoramento. A análise de cada uma das deliberações deve apresentar pelo menos:

- **a determinação/recomendação;**
- **a medida** e o prazo propostos no Plano de Ação para atender à deliberação do Tribunal;
- **a situação** encontrada na auditoria que resultou no achado;
- **a situação** encontrada nos monitoramentos anteriores (no caso de terem ocorrido) e as suas classificações de cumprimento/implementação;
- **a situação** encontrada no monitoramento atual, e a análise de documentos e informações (no caso do primeiro monitoramento);
- **a comparação** com a situação encontrada na auditoria e no(s) monitoramento(s) anterior(es), com a demonstração do efeito da mudança, caso tenha ocorrido; e
- **a identificação** da situação atual da deliberação, por meio da classificação de cumprimento/implementação.

O último Relatório de Monitoramento, em especial, deve apresentar ainda o impacto da auditoria, por meio da classificação e do percentual de cumprimento ou implementação das deliberações do Pleno e das medidas adotadas pelo gestor para corrigir ou melhorar uma situação apontada na auditoria. Por ser o último relatório, o impacto deve ser avaliado considerando todo o período da auditoria, do seu início até o monitoramento final.

Além disso, no item da conclusão deve-se trazer um pequeno resumo do impacto da auditoria, antes das sugestões de deliberação final. Nesse item, deve-se apontar, sempre que possível, os benefícios auferidos pela implementação das ações saneadoras dos achados de auditoria.

Relatório de Monitoramento

1.Introdução

- Histórico da respectiva auditoria operacional
- Informações gerais do monitoramento: período abrangido, datas e locais de execução e itens monitorados
- Análise
- Determinação/recomendação
- Medida e prazos propostos no Plano de Ação
- Situação encontrada na auditoria
- Situação encontrada nos monitoramentos anteriores e suas classificações (se houverem)
- Situação encontrada no monitoramento atual e análises
- Comparação da situação encontrada na auditoria e nos monitoramentos
- Conclusão do item e classificação do monitoramento atual
- Situação de cumprimento/implementação das deliberações

Conclusão

Assinaturas

Encaminhamento

Se a equipe sugerir ao Relator a aplicação de multa ao gestor por descumprir determinação exarada em Decisão Plenária, este entendimento poderá ser acrescentado ao relatório final, antes da conclusão, em item relacionado à responsabilização.

Porém, diferentemente de uma auditoria que verifica a conformidade com a lei, a auditoria operacional tem o objetivo de contribuir para o aprimoramento da gestão pública. Parte de um relatório de auditoria, que é apresentado ao responsável pela unidade auditada, com as deficiências encontradas e a proposição das mudanças necessárias. Sendo assim, o objetivo não é a sanção pela multa, mas a busca de melhorias. Contudo, a inércia do poder público diante das determinações e recomendações pode gerar penalidades ao administrador público.

A conclusão do monitoramento deverá sugerir ao Relator que conheça o Relatório de Monitoramento e considere monitorados os itens das determinações e recomendações da auditoria operacional, conforme suas classificações: cumpridos, em cumprimento, parcialmente cumpridos, implementados, em implementação, parcialmente implementados, não implementados e prejudicados.

A classificação de cumprimento ou implementação das deliberações deve ser apresentada separadamente por unidade auditada, quando houver mais de uma.

Se o trabalho atingir o objetivo proposto ou se constatado aperfeiçoamento ou melhoria nas situações encontradas na auditoria que resultaram em achados, a conclusão deverá sugerir, por fim, a determinação pelo arquivamento do processo.

Se o objetivo da auditoria não for alcançado, com evolução, aperfeiçoamento ou melhoria significativa das situações encontradas e deliberadas, a equipe sugerirá ao Relator a realização de novo monitoramento. Nesse caso, deve-se sugerir a determinação pelo arquivamento do processo atual e a sua vinculação ao novo processo de monitoramento. O pedido poderá ser replicado até que o Órgão de Controle e o Relator entendam como alcançado ou exaurido o objeto auditado.

No caso de um novo monitoramento, a equipe sugerirá também quais itens devem ser monitorados, com base na classificação de cada deliberação, segundo o grau de cumprimento e implementação do período analisado e na melhoria de desempenho advinda, considerando, ainda, a sua relevância e se a ação é de cunho continuado ou não.

Ao final do item da Conclusão, sugere-se dar ciência da Decisão relativa ao monitoramento e do Relatório de Monitoramento e do Voto do Relator que a fundamentam aos titulares das unidades auditadas e interessados.

10. SUPERVISÃO E REVISÃO DOS TRABALHOS

10.1 Supervisão

O Tribunal de Contas deve assegurar que o trabalho dos auditores em todas as fases da auditoria seja adequadamente supervisionado (ISSAI 3000/66, ISSAI 3100/82).

A supervisão é essencial para garantir que os objetivos do trabalho sejam alcançados e a qualidade seja mantida. A função envolve o fornecimento de orientações e diretrizes suficientes para que a equipe designada para a auditoria alcance os objetivos e siga a metodologia aplicável; e se mantenha informada sobre os problemas significativos encontrados, fazendo as adequações necessárias (Portaria N. TC-575/2016).

A natureza e a extensão da supervisão estão diretamente relacionadas aos seguintes fatores:

- **conhecimento** e capacidade profissional dos membros da equipe de auditoria;
- **complexidade**/grau de dificuldade previsível dos trabalhos;
- **alcance** de prováveis impropriedades ou irregularidades que possam ser detectadas no órgão/entidade examinada;
- **relevância** da auditoria – importância para o interesse público ou parcela da sociedade, geralmente relacionados a temas atuais (Portaria N. TC-575/2016).

A supervisão é realizada por meio de acompanhamento periódico do progresso dos trabalhos, a partir das informações apresentadas pelo coordenador de auditoria, além de reuniões da equipe com o supervisor.

O supervisor tem como competência avaliar a metodologia e o conteúdo das atividades realizadas durante a auditoria, bem como (Portaria N. TC-575/2016):

- a) supervisionar e orientar a equipe em todas as fases da auditoria;
- b) acompanhar a organização dos trabalhos, o cronograma, a atualização das atividades executadas e a adequação dos prazos definidos;
- c) analisar a Matriz de Planejamento e a Matriz de Achados da auditoria e a Matriz de Planejamento dos monitoramentos;
- d) criar condições de trabalho que promovam o diálogo, a delegação e a confiança mútua entre os membros da equipe, e estimular o senso de responsabilidade dos auditores;
- e) zelar para que a auditoria seja realizada de acordo com as normas legais e as práticas do TCE/SC;
- f) avaliar as dificuldades encontradas pela equipe de auditoria, os procedimentos não executados ou realizados em extensão insuficiente, os atrasos ocorridos e as limitações impostas;
- g) orientar a equipe de auditoria em questões relevantes quanto à aplicação da legislação e dos princípios fundamentais da Administração Pública;
- h) avaliar se os procedimentos técnicos da auditoria foram adequadamente documentados, se os objetivos dos procedimentos foram alcançados e se as informações coletadas são íntegras (não foram alteradas ou atualizadas), fidedignas (verdadeiras) e completas;
- i) verificar se a documentação da auditoria e o relatório contêm informações comprobatórias para fundamentação dos achados e das conclusões da auditoria e estão solidamente evidenciados;
- j) verificar a qualidade, a imparcialidade e a isenção dos relatórios elaborados, assim como a sua objetividade, clareza, concisão, oportunidade, relevância, materialidade e utilidade;

- k)** verificar se o relatório de auditoria contém todas as conclusões, recomendações e pareceres pertinentes;
- l)** confirmar se os objetivos da auditoria programados foram alcançados e a consequência de eventuais desvios do planejado para a auditoria;
- m)** identificar e registrar as alterações e melhorias necessárias à realização de futuras auditorias, que deverão ser levadas em conta nos próximos planejamentos de fiscalização e em atividades de capacitação para o desenvolvimento profissional.

A supervisão e o controle adequados são, portanto, necessários em todos os casos, independentemente da qualificação e competência do auditor.

10.2 Revisão

Todo o trabalho de auditoria precisa ser revisado por um integrante experiente da equipe, à medida em que se desenvolve e, particularmente, antes que os relatórios sejam finalizados (ISSAI 3100/84).

Ao revisor cabe a função de conferir se os produtos da auditoria foram elaborados com clareza, concisão, harmonia e padronização, e se o trabalho foi realizado de acordo com as normas e a legislação pertinente (Portaria N. TC-575/2016).

Preservada a independência da conclusão técnica do auditor, todo trabalho deve ser objeto de revisão, como forma de contribuir para o aprimoramento contínuo da qualidade das auditorias e a promoção da aprendizagem e do desenvolvimento dos servidores do TCE/SC (NBASP 40, 43; Portaria N. TC-575/2016).

Assim, o profissional definido para o papel de revisor deve atentar-se para a uniformidade de critérios e de avaliações entre as diversas unidades do TCE/SC, garantindo que (Portaria N. TC-575/2016):

- a)** o trabalho tenha sido desempenhado conforme o plano de auditoria;
- b)** a natureza, o período e a extensão dos procedimentos realizados estejam em acordo com o plano de auditoria;
- c)** os resultados dos procedimentos e as evidências obtidas estejam claramente refletidos na documentação de auditoria e que as conclusões alcançadas sejam consistentes com os resultados do trabalho realizado;
- d)** a evidência obtida seja suficiente e apropriada para sustentar os achados, as conclusões e as recomendações do relatório;
- e)** as alterações e as melhorias necessárias à realização de auditorias posteriores tenham sido identificadas e registradas.

11. CONTROLE E ASSEGURAÇÃO DA QUALIDADE

Nos trabalhos de auditoria operacional, é importante assegurar que todas as atividades sejam desenvolvidas com padrões de qualidade consistentes, de modo a não afetar a reputação, a credibilidade e a capacidade do Tribunal de Contas em exercer sua função.

O controle e a asseguração de qualidade não são um processo complementar, realizado somente no final de auditoria. Eles precisam ser parte da estratégia, da cultura, das políticas e dos procedimentos do TCE/SC, e devem ser executados em todas as fases dos trabalhos e dos relatórios (ISSAI 40). O processo da qualidade possibilita o contínuo aperfeiçoamento, a partir da sua incorporação na rotina de trabalho das lições aprendidas.

O Manual do Controle e da Garantia da Qualidade das Auditorias do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina foi aprovado por meio da Portaria N. TC-0575/2016.

12. MODELO DE DOCUMENTOS SUGERIDOS

Modelos sugeridos de Matriz de Planejamento, Matriz de Achados, Matriz de Planejamento de Monitoramento, Plano de Ação, Ofício de Apresentação e Diligência de Auditoria, Ofício de Apresentação e Diligência de Monitoramento, Relatório de Instrução, Relatório de Reinstrução, Relatório de Análise de Plano de Ação, Relatório de Monitoramento — primeiro e posteriores estão apensos a este Manual.

13. ROTEIRO DE AUDITORIA OPERACIONAL

O Roteiro de Auditoria Operacional é um guia prático e referencial para a execução dos trabalhos. Ele apresenta as principais atividades sequenciais a serem realizadas em uma auditoria operacional.

Roteiro de Auditoria Operacional do TCE/SC

PONTOS DE CONTROLE - ÍTENS A VERIFICAR		REALIZADO			OBSERVAÇÃO DO COORDENADOR DA AUDITORIA
		SIM	NÃO	N/A	
	PLANEJAMENTO				
1	Organização				
1.1	Definição da equipe, do Coordenador e do Supervisor/Revisor da auditoria.				
1.2	Criação de pasta/arquivo (em meio eletrônico) para organizar e arquivar os documentos da auditoria.				
1.3	Reunião da equipe para confirmar e/ou alterar o cronograma e o objeto da auditoria, com base na Programação de Fiscalização, e para estabelecer, no planejamento da Auditoria, as atividades e os prazos a serem executados.				
1.4	Ordenação das atividades, identificando responsáveis da equipe e prazos para a execução de cada atividade do planejamento da auditoria.				
2	Conhecimento prévio do tema da auditoria e da Unidade a ser auditada				
2.1	Verificação das operações, objetivos, metas e estrutura organizacional da Unidade Auditada.				
2.2	Identificação da legislação aplicável ao tema da auditoria.				
2.3	Verificação da existência de trabalhos já realizados pelo TCE/SC ou por outros entes (TCU, CGU, MP, outros TCs).				
2.4	Levantamento de notícias sobre o assunto em sites, jornais, clipping, revistas etc.				
2.5	Identificação dos principais sistemas, processos, fluxos e controles do auditado.				
2.6	Levantamento das normas, planos, programas, planos de gestão, manuais e rotinas internas relacionadas ao tema da auditoria.				

2.7	Levantamento de informações iniciais do programa/projeto/atividade/serviço a ser auditado: objetivos, público-alvo, responsáveis técnicos, resultados pretendidos.				
2.8	Levantamento de indicadores de desempenho sobre o assunto do programa/projeto/atividade/serviço auditado.				
2.9	Identificação de alguma outra entidade que, de alguma forma, participe do programa/projeto/atividade/serviço (atores envolvidos).				
2.10	Identificação das esferas de governo envolvidas e suas participações financeiras.				
2.11	Identificação do valor total dos programas/projetos/atividades/serviços previstos no PPA e suas respectivas ações, incluindo as metas físicas para cada ação, total e por exercício.				
2.12	Identificação da despesa fixada nas LOAs dos exercícios selecionados, referente a programas/projetos/atividades e suas respectivas ações.				
2.13	Levantamento da execução orçamentária dos exercícios selecionados e comparação com os valores orçados.				
2.14	Avaliação do sistema de controle interno e/ou dos riscos da Auditoria Interna do órgão/entidade auditada.				
2.15	Realização de reuniões e visitas à Unidade Auditada para levantamento de informações sobre a Unidade e o tema da auditoria.				
2.16	Realização de reuniões com especialistas, atores e interessados no tema da auditoria, para levantamento de informações.				
3	Técnicas Aplicadas				
3.1	Elaboração e/ou aplicação de entrevista.				
3.2	Elaboração e/ou aplicação da técnica de Análise <i>Stakeholders</i> .				
3.3	Elaboração e/ou aplicação da técnica Mapa de Processo.				
3.4	Elaboração e/ou aplicação da técnica SWOT.				
3.5	Elaboração e/ou aplicação da técnica DVR.				

3.6	Elaboração e/ou aplicação da técnica Espinha de Peixe.				
3.7	Elaboração e/ou aplicação da técnica Árvore de Problemas				
3.8	Elaboração e/ou aplicação de grupo focal.				
4	Matriz de Planejamento				
4.1	Elaboração da Matriz de Planejamento padrão, que contempla: o problema, as questões, as informações requeridas, os critérios, as fontes de informações, os procedimentos de coleta e análise de dados, as limitações e o que a análise vai permitir dizer.				
4.2	Identificação, na Matriz de Planejamento, das dimensões/critérios das questões de auditoria: economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade.				
4.3	Discussão e aprovação da Matriz de Planejamento com o Coordenador da Auditoria e o Supervisor/ Revisor, inclusive quanto a orientações e desempenho da equipe.				
4.4	Apresentação da Matriz de Planejamento ao Gestor(es) da(s) Unidade(s) auditada(s).				
5	Procedimentos do planejamento				
5.1	Solicitação de documentos e informações ao auditado e aos atores envolvidos.				
5.2	Cobrança da entrega dos documentos e informações solicitados próximo e/ou logo após o vencimento do prazo.				
5.3	Elaboração de procedimentos e papéis de trabalho para a execução da auditoria (técnicas que podem ser aplicadas: roteiro de locais de visita e observação, entrevistas, questionários, <i>checklists</i> etc.).				
5.4	Realização do planejamento da auditoria no prazo previsto.				

EXECUÇÃO					
6	Execução <i>in loco</i>				
6.1	Realização de reunião inicial para apresentação da equipe (com entrega do ofício de apresentação) e exposição do fluxo e da execução da auditoria (âmbito da auditoria e objetivos).				
6.2	Aplicação dos procedimentos e Papéis de Trabalho, conforme planejado.				
6.3	Verificação da suficiência, relevância e utilidade dos documentos e das informações fornecidas pelo auditado ou coletada pela equipe de auditoria.				
6.4	Verificação da suficiência, relevância e utilidade dos procedimentos realizados e das técnicas aplicadas pela equipe para evidenciar os achados de auditoria.				
6.5	Verificação das informações do(s) gestor(es): nome, CPF, cargo, período no cargo, endereço e normas que definem suas competências, caso necessite.				
6.6	Realização de reunião de encerramento da execução da auditoria operacional, com apresentação dos possíveis achados.				
7	Procedimentos da execução				
7.1	Reunião da equipe para estabelecer o período da análise dos achados da auditoria e atividades relacionadas, com a definição também dos membros da equipe que executarão cada atividade e do respectivo prazo.				
7.2	Comunicação ao Coordenador de Controle ou ao Diretor de Controle das irregularidades encontradas não previstas no planejamento da auditoria.				
7.3	Inclusão, nos papéis de trabalho com as informações coletadas, da metodologia de análise e de cálculo, da própria análise e sua consolidação e conclusão.				
7.4	Padronização, numeração e identificação (nome do ente auditado, auditoria, tipo de análise/técnica realizada) dos papéis de trabalho, que devem ser também datados e contemplarem os membros da equipe que os aplicaram.				

7.5	Discussão e revisão, pelo Supervisor, dos papéis de trabalhos aplicados, inclusive quanto a orientações e desempenho da equipe.				
7.6	Execução da auditoria, incluindo a análise dos documentos e a elaboração da matriz de achados, realizada no prazo previsto.				
8	Matriz de Achados				
8.1	Elaboração da Matriz de Achados padrão, contemplando: a situação encontrada (achado), o critério, as evidências e análises, as causas, os efeitos, as determinações/recomendações e os benefícios esperados.				
8.2	Discussão e aprovação, pelo Coordenador de Auditoria, pelo Supervisor/Revisor, da Matriz de Achados, inclusive quanto a orientações e desempenho da equipe.				
8.3	Apresentação da Matriz de Achados ou dos resultados da auditoria ao Gestor da Unidade Auditada.				
	RELATÓRIO				
9	Estrutura				
9.1	Apresentação da estrutura do Relatório de Instrução contém: Introdução: objeto, abrangência, número da programação de fiscalização, período da auditoria, visão geral do auditado, visão geral do tema, visão geral da auditoria, objetivo, questões de auditoria, metodologia, e volume de recursos fiscalizados. Análise: questões de auditoria, achados em relação a cada questão e sugestão de recomendações e/ou determinações. Conclusão: considerações, identificação dos responsáveis do órgão/entidade (nome, cargo, CPF, período do exercício do cargo, e endereço), recomendações e/ou determinações, data da emissão e assinatura da equipe de auditoria, chefe de divisão, supervisor/ revisor, coordenador de controle e diretor de controle, conforme o caso.				
9.2	Inclusão, no relatório, da data do encerramento dos trabalhos de campo ou o período da auditoria <i>in loco</i> .				
9.3	Apresentação, no item que trata da metodologia da auditoria, dos procedimentos e das técnicas utilizadas para a coleta e análise de dados, assim como, quando for o caso, a forma da amostra selecionada e os locais visitados.				

9.4	Apresentação, no item que trata da análise, das questões de auditoria e da descrição dos achados, dentro de cada questão.				
9.5	Apresentação, resumida, na introdução da análise de cada questão de auditoria, da metodologia adotada e das constatações apuradas que respondem a cada questão.				
9.6	Separação em achados dos resultados da fiscalização, com base nas questões de auditoria, sendo que cada achado deve conter: critério, situação encontrada, evidência, análise, causas, efeitos, conclusão e sugestão de determinação/recomendação.				
9.7	Registro das evidências em documentos de auditoria (papéis de trabalho).				
9.8	Apresentação apropriada dos quadros, gráficos, figuras e tabelas, com a utilização correta de título, legenda e fonte.				
9.9	Determinações sugeridas visando à correção de atos e procedimentos, quando constatada infração à norma legal, regulamentar ou contrato.				
9.10	Recomendações sugeridas visando ao aperfeiçoamento do objeto auditado, bem como a otimização da aplicação dos recursos públicos.				
9.11	Redação da conclusão do Relatório de Instrução para proposta de audiência e do Relatório de Reinstrução para apresentação de plano de ação, com identificação das normas pertinentes e dos responsáveis, com o nome, cargo, CPF e endereço.				
9.12	Conclusão contempla todas as determinações e recomendações formuladas no corpo do relatório e identifica os itens do relatório aos quais se referem.				
9.13	Elaboração do Relatório de Instrução da auditoria realizada no prazo previsto.				
9.14	Documentação da auditoria devidamente organizada e arquivada, incluindo referência/ amarração.				
N/A = Não se aplica					

GLOSSÁRIO

ACHADO ou **ACHADO DE AUDITORIA**: qualquer fato significativo, digno de relato pelo auditor, constituído de quatro atributos: situação encontrada, critério, causa e efeito. Decorre de divergência entre a situação encontrada e o critério ou baixo desempenho, que pode ser comprovada, se possível, por evidências juntadas ao relatório e ao processo de auditoria.

ANEXO: qualquer documento auxiliar, não elaborado pela equipe de auditoria/auditor, fundamental para a perfeita caracterização de assunto ou comprovação de achado de auditoria ou outras situações encontradas. Não integra o texto do relatório, mas deve estar numerado e referenciado nesse texto.

APÊNDICE: documento auxiliar elaborado pela equipe de auditoria/auditor, fundamental para a perfeita caracterização de assunto ou comprovação de achado de auditoria ou outras situações encontradas. Exemplos de documentos de apêndice: histórico, tabela, gráfico, mapa, organograma, cronograma, formulário, entrevista, questionário. Os documentos citados constarão no apêndice, separadamente do texto do relatório, a critério da equipe de auditoria. Sua finalidade é facilitar o entendimento da leitura, devendo sempre ser numerado e referenciado no texto.

AUDITORIA: exame independente, objetivo e sistemático de determinada matéria, baseado em normas técnicas e profissionais, no qual se confronta uma condição com determinado critério, com o fim de emitir uma opinião ou comentários.

AUDITORIA OPERACIONAL: exame independente, objetivo e confiável, que analisa se empreendimentos, sistemas, operações, programas, atividades ou organizações do governo estão funcionando de acordo com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade, e se há espaço para aperfeiçoamento.

AValiação: prática de analisar, averiguar, veri-

ficar, examinar ou comparar, com critérios pre-estabelecidos, o desenvolvimento, o progresso e o nível de determinada ação e/ou atividade.

CONTROLE: mecanismo adotado pelos comandos de um órgão/entidade para acompanhar determinada ação e/ou atividade.

COORDENADOR DE AUDITORIA: membro da equipe de auditoria a quem compete liderá-la, orientá-la e representá-la perante o fiscalizado.

DIRETRIZES DE ATUAÇÃO DO CONTROLE EXTERNO: indicam as linhas de ação e os temas relevantes sobre os quais o Tribunal atuará de forma prioritária e que nortearão as iniciativas, o plano de atividades e a programação de fiscalização.

DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA: documentos e anotações, disponíveis em qualquer meio, com informações e provas, que registram as evidências dos trabalhos executados e fundamentam a opinião e os comentários dos auditores. Podem ser obtidos pelo profissional de auditoria ou elaborados diretamente por ele ou ainda por sua solicitação e supervisão.

ELABORAÇÃO DO RELATÓRIO: fase da fiscalização na qual a equipe de auditoria escreve o relatório, com base nas matrizes de planejamento e de achados e nos papéis de trabalho utilizados, obtidos e desenvolvidos nas fases anteriores.

EVIDÊNCIA DE AUDITORIA: informações obtidas pela equipe de auditoria durante a fiscalização, que atendem aos requisitos de adequação, relevância e razoabilidade. Elas servem para documentar os achados e fundamentar a opinião e as conclusões dos auditores.

EXECUÇÃO: fase da fiscalização na qual a equipe de auditoria busca evidências para fundamentar as conclusões, utilizar as fontes de informação e aplicar os procedimentos previstos na fase de planejamento.

FERRAMENTAS: instrumentos utilizados para

realizar determinado trabalho.

LEVANTAMENTO: instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal de Contas para conhecer a organização e o funcionamento dos órgãos e entidades da administração direta, indireta, do Estado e dos municípios, incluindo os fundos e demais instituições jurisdicionadas. Assim como dos sistemas, programas, projetos e das atividades governamentais, no que se refere aos aspectos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais. O levantamento também serve para identificar objetos e instrumentos de fiscalização e avaliar a viabilidade da realização de fiscalizações.

MONITORAMENTO: instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal de Contas para verificar o cumprimento de suas deliberações fixadas em decisão e os resultados destas decorrentes.

OBJETIVO DA FISCALIZAÇÃO: declaração precisa daquilo que a fiscalização pretende realizar e/ou da questão fundamental que deverá ser esclarecida.

OBJETO DA FISCALIZAÇÃO: programa, atividade, projeto, processo, sistema ou serviço que será fiscalizado.

ÓRGÃOS DE CONTROLE: unidades técnico-executivas do TCE/SC que têm por finalidade exercer funções de auditoria, de inspeção e de diligência; analisar e elaborar o relatório técnico relativo às contas anuais prestadas pelos chefes do Poder Executivo Estadual e municipais; e instruir e oferecer subsídios técnicos para o julgamento das contas e a apreciação dos demais processos físicos ou eletrônicos relativos ao controle externo e às unidades jurisdicionadas do Tribunal de Contas (Resolução N. TC-0089/2014).

PADRÕES DE AUDITORIA: regras ou normas que devem ser observadas em relação ao planejamento, aos procedimentos e às técnicas a serem utilizados na execução da auditoria, bem como aos produtos deles resultantes, como matrizes, papéis de trabalho e relatório, e à qualidade da auditoria.

PAPÉIS DE TRABALHO: documentos e anotações com informações e provas, elaborados diretamente pelo profissional de auditoria ou por sua solicitação e supervisão, ou por ele obtidos, que registram as evidências dos trabalhos executados e fundamentam a opinião e os comentários da equipe.

PLANEJAMENTO DE AUDITORIA: etapa na qual é definida a estratégia e a programação dos trabalhos de auditoria. Nela, são estabelecidas a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames, e determinados os prazos, as equipes de profissionais e outros recursos necessários para que os trabalhos sejam eficientes, eficazes e efetivos, e realizados com qualidade, no menor tempo e com o menor custo possível.

PLANO DE AÇÃO: documento elaborado pela unidade auditada com as ações que serão adotadas para cumprir as determinações e implementar as recomendações do TCE/SC. Deve estabelecer prazos e indicar os responsáveis para cada ação, com o objetivo de corrigir as situações encontradas.

PLANO DE TRABALHO: esboço que descreve um projeto a ser realizado. Contempla as atividades a serem desenvolvidas pela equipe de fiscalização, as pessoas envolvidas, os prazos, as metodologias e os recursos necessários.

PONTOS DE CONTROLE: operação, procedimento ou etapa de um processo para medir ou avaliar se o que está sendo feito atende ao padrão estabelecido. O objetivo é prevenir, reduzir ou eliminar erros.

PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA: itens de verificação a serem executados durante a auditoria para o alcance do objetivo da fiscalização. São ações, atos e técnicas sistematicamente ordenados, em sequência lógica, indicando ao profissional de auditoria como fazer os exames, as pesquisas e as avaliações e como obter as evidências necessárias para alcançar os objetivos do trabalho e sustentar a sua opinião.

PRODUTO DE AUDITORIA: documento resul-

GLOSSÁRIO

tante do planejamento e da execução de uma auditoria: matriz, papel de trabalho, relatório etc.

PROGRAMA DE AUDITORIA: plano de trabalho detalhado, para orientar e controlar a execução dos procedimentos da auditoria. Descreve uma série de procedimentos de exames a serem aplicados, com a finalidade de obter evidências que possibilitem formar uma opinião. Serve como um guia mínimo a ser utilizado pela equipe de auditoria no transcurso dos exames, sem limitar a aplicação de outros procedimentos julgados necessários.

PROGRAMAÇÃO DE FISCALIZAÇÃO: conjunto de levantamentos, inspeções, auditorias e monitoramentos programados para o período do Plano de Ação do Controle Externo, com ênfase nas Diretrizes de Atuação do Controle Externo.

RELATÓRIO DE AUDITORIA: documento técnico obrigatório no qual o profissional de auditoria relata suas constatações, análises, opiniões, conclusões, determinações e recomendações sobre o objeto da fiscalização, observadas as normas específicas quanto à forma de apresentação e os seus objetivos.

RELEVÂNCIA: 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.

REUNIÃO DE APRESENTAÇÃO: reunião da equipe de auditoria com o dirigente do órgão/entidade fiscalizada, ou representante por ele designado, durante a qual é entregue o ofício de apresentação da equipe e informado o objetivo do trabalho de fiscalização.

REUNIÃO DE ENCERRAMENTO: reunião da equipe de auditoria com o dirigente do órgão/entidade fiscalizada, ou representante por ele designado, ao final da fase de execução, durante a qual são apresentadas as constatações pre-

liminares da fiscalização, bem como repassadas informações acerca das próximas etapas do trabalho. As constatações definitivas constarão do Relatório de Auditoria.

REVISOR: profissional designado para revisar o material escrito, com o intuito de conferir-lhe correção, clareza, concisão e harmonia, agregando valor ao texto.

ROTEIRO DE VERIFICAÇÃO: documento estruturado que contempla itens, pontos ou atividades que devem ser verificados. Serve como guia ou passo a passo para a equipe de auditoria e supervisor/revisor.

SITUAÇÃO ENCONTRADA: situação existente, identificada e documentada durante a fase de execução de uma fiscalização, referente a um determinado período de tempo.

SUPERVISÃO: atividade de inspeção de um trabalho ou de uma tarefa realizada por outra pessoa. Geralmente desenvolvida por auditores mais experientes, que vão atuar no direcionamento dos trabalhos, na motivação da equipe e no fornecimento de instruções aos colegas com menos experiência. Dessa forma, tem-se um processo de avaliação contínuo, no qual os problemas são detectados e analisados com antecedência e comunicados imediatamente.

SUPERVISOR: profissional designado para realizar a inspeção de um trabalho ou de uma tarefa realizada por outra pessoa. Hierarquicamente, é a pessoa que está logo acima dos trabalhadores não gestores e abaixo de todos os demais gestores. É quem coordena e supervisiona uma equipe e tem a capacidade ou a faculdade de determinar se o trabalho está sendo executado corretamente. Por vezes, são utilizados outros termos para designar o supervisor, como chefe de seção, chefe de setor, chefe de equipe etc.

TÉCNICAS: meios utilizados para a aplicação dos procedimentos com vistas à obtenção de diferentes tipos de evidências ou ao tratamento de informações.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Análise SWOT e Diagrama de Verificação de Risco Aplicados em Auditoria.** Brasília, 2010f. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A8182A158FE98EE0158FEF2F25843D5>. Acesso em: 20 abr. 2020.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Padrões de Monitoramento.** Brasília, 2009b. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/padroes-de-monitoramento.htm>. Acesso em: 22 nov. 2018.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Painel de referência em auditorias.** Brasília, 2013. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/painel-de-referencia-em-auditoria.htm>. Acesso em 25 jan. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Roteiro de levantamento.** Brasília, 2021. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/controle-externo/normas-e-orientacoes/normas-de-fiscalizacao/levantamento.htm>. Acesso em 23 nov. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Técnica de auditoria – análise stakeholder.** Brasília, 2002. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/tecnicas-de-auditoria-analise-stakeholder.htm>. Acesso em 28 jan. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Técnica de entrevista para auditorias.** Brasília, 2010. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/tecnicas-de-entrevistas-para-auditorias.htm>. Acesso em 28 jan. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Técnica de grupo focal para auditorias.** Brasília, 2013. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/tecnica-de-grupo-focal-para-auditoria.htm>. Acesso em 02 fev. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Técnica de pesquisa para auditorias.** Brasília, 2010. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/tecnica-de-pesquisa-para-auditoria.htm>. Acesso em 02 fev. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Técnica de observação direta em auditoria.** Brasília, 2010. Disponível em <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/tecnica-de-observacao-direta-em-auditoria.htm>. Acesso em 02 fev. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de Auditoria de Natureza Operacional.** Brasília, 2000. Disponível em: https://portal.tcu.gov.br/data/files/AD/36/C1/A1/5435671023455957E18818A8/Manual_auditoria_operacional_2_edicao.PDF. Acesso em 02 fev. 2021.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de Auditoria Operacional.** 4.ed. Brasília, 2020. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/manual-de-auditoria-operacional.htm>. Acesso em 02 fev. 2021.

DISTRITO FEDERAL. Tribunal de Contas do Distrito Federal. **Manual de Auditoria Operacional.** Brasília, 2007. Disponível em: <https://www2.tc.df.gov.br/wp-content/uploads/2020/10/AnexoIIManualdeAuditoriaOperacionalTCDF.pdf>. Acesso em: 20 de nov. de 2020.

REFERÊNCIAS

DISTRITO FEDERAL. Tribunal de Contas do Distrito Federal. **Manual de Auditoria e demais fiscalizações: Parte Geral**. Brasília, 2020. Disponível em: https://www2.tc.df.gov.br/wp-content/uploads/2020/10/AnexoIManualdeAuditoria_v34_Sem_Ref_REVISADO_Final.pdf. Acesso em: 20 de nov. de 2020.

Instituto Rui Barbosa. **Portaria nº 16/2019**. Estabelece o processo de recepção dos pronunciamentos profissionais da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) na estrutura das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), revoga as Normas de Auditoria Governamental (NAGs) e dá outras providências. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/documento/portarias/#196-93-2019-1553535110-p2>. Acesso em 20 nov. 2020.

INSTITUTO RUI BARBOSA. **Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP 40)** - Nível 1 - Princípios Básicos e Pré-requisitos para o Funcionamento dos Tribunais de Contas Brasileiros. Belo Horizonte, 2015. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/wp-content/uploads/2020/04/irb-nbasp-nivel1.pdf>. Acesso em 27. Jan. 2021.

INSTITUTO RUI BARBOSA. **Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP 3000)** Nível 3 - Requisitos Mandatórios para Auditorias do Setor Público. Curitiba, 2019. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/biblioteca/nbasp-3/>. Acesso em 27 jan. 2021.

INSTITUTO RUI BARBOSA. **Norma para Auditoria Operacional**. Curitiba, 2021. Disponível em: <https://irbcontas.org.br/nbasp/>. Acesso em 08 mar. 2022.

INTOSAI. **Controle de qualidade para EFS - ISSAI 40**. Norma traduzida pelo Tribunal de Contas da União em 2016. Disponível em <http://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-econtrole/auditoria/issai-em-portugues.htm>. Acesso em 08 fev. 2021.

INTOSAI. **Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público - ISSAI 100**. Norma traduzida pelo Tribunal de Contas da União em 2017. Disponível em <http://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-econtrole/auditoria/issai-em-portugues.htm>. Acesso em 08 fev. 2021.

INTOSAI. **Princípios Fundamentais de Auditoria Operacional - ISSAI 300**. Norma traduzida pelo Tribunal de Contas da União em 2017. Disponível em <http://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-econtrole/auditoria/issai-em-portugues.htm>. Acesso em 26 nov. 2020.

INTOSAI. **Norma para Auditoria Operacional – ISSAI 3000**. Norma traduzida pelo Tribunal de Contas da União em 2017. Disponível em: <http://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-econtrole/auditoria/normasinternacionais/>. Acesso em 26 nov. 2020.

INTOSAI. **Orientações sobre conceitos centrais para auditoria operacional - ISSAI 3100**. Norma traduzida pelo Tribunal de Contas da União em 2017. Disponível em <http://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-econtrole/auditoria/issai-em-portugues.htm>. Acesso em 26 nov. 2020.

INTOSAI. **Orientações para o processo de auditoria operacional - ISSAI 3200**. Norma traduzida pelo Tribunal de Contas da União em 2019. Disponível em <http://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-econtrole/auditoria/issai-em-portugues.htm>. Acesso em

RIO DE JANEIRO (Estado). Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro. **Manual de Auditoria Operacional do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro**. Rio de Janeiro, 2010. Disponível em: www.tce.rj.gov.br/documents/10192. Acesso em: 20 de nov. de 2020.

REFERÊNCIAS

SANTA CATARINA (Estado). **Lei Complementar n. 202**, de 15 de dezembro de 2000. Institui a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina e adota outras providências. Disponível em: <https://www.tcesc.tc.br/sites/default/files/LEI-ORGANICA-CONSOLIDADA.pdf>. Acesso em 26 nov. 2020.

SANTA CATARINA (Estado). Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. **Resolução TCE/SC/0087/2013**, de 27 de novembro de 2013. Adota o Código de Ética aprovado no II Encontro Nacional de Tribunais de Contas, para ser aplicado aos servidores do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Disponível em: https://www.tcesc.tc.br/sites/default/files/leis_normas/RESOLU%C3%87%C3%83O%20N%2087-2013%20CONSOLIDADA.pdf. Acesso em: 20 de nov. de 2020.

SANTA CATARINA (Estado). Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. **Resolução N.TC-06/2001**, de 03 de dezembro de 2001. Institui o Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Disponível em: https://www.tcesc.tc.br/sites/default/files/leis_normas/REGIMENTO-INTERNO-CONSOLIDADO.pdf. Acesso em: 20 de nov. de 2020.

SANTA CATARINA (Estado). Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. **Resolução N.TC-161/2020**, de 19 de outubro de 2020. Dispõe sobre as Ações de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Disponível em: https://www.tcesc.tc.br/sites/default/files/leis_normas/RESOLU%C3%87%C3%83O%20N.%20TC%200161-2020%20CONSOLIDADA.pdf. Acesso em: 20 de nov. de 2020.

SANTA CATARINA (Estado). Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. **Resolução N.TC-176/2021**, de 18 de outubro de 2021. Dispõe sobre a fiscalização por meio de auditoria operacional realizada pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Disponível em: https://www.tcesc.tc.br/sites/default/files/leis_normas/RESOLU%C3%87%C3%83O%20N.%20TC%200176-2021%20CONSOLIDADA.pdf. Acesso em: 20 de nov. de 2020.

SANTA CATARINA (Estado). Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. **Portaria N.TC-575/2016**, de 21 de novembro de 2016. Aprova o Manual do Controle e da Garantia da Qualidade das Auditorias do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Disponível em: https://www.tcesc.tc.br/sites/default/files/leis_normas/PORTARIA%20N.TC%200575-2016%20CONSOLIDADA.pdf. Acesso em: 20 de nov. de 2020.

SANTA CATARINA (Estado). Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. **Portaria N.TC-575/2016**, de 21 de novembro de 2016. Aprova o Manual do Controle e da Garantia da Qualidade das Auditorias do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Disponível em: https://www.tcesc.tc.br/sites/default/files/leis_normas/PORTARIA%20N.TC%200575-2016%20CONSOLIDADA.pdf. Acesso em: 20 de nov. de 2020.

SANTA CATARINA (Estado). Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. **Portaria N.TC-148/2020**, de 21 de julho de 2020. Regulamenta a instauração do procedimento de Levantamento no âmbito do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC). Disponível em: https://www.tcesc.tc.br/sites/default/files/leis_normas/PORTARIA%20N.TC%20148-2020%20CONSOLIDADA.pdf. Acesso em: 20 de nov. de 2020.

APÊNDICE A

Modelo de Matriz de Planejamento de Auditoria

Nº Processo:
Objetivo Geral:
Problema:
Tema e Área de Interesse:
Abordagem da Auditoria:
Usuários do Relatório:

1ª Questão						
INFORMAÇÕES NECESSÁRIAS	CRITÉRIOS	FONTES DE INFORMAÇÃO E PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS	PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DE DADOS	LIMITAÇÕES	POSSÍVEIS CAUSAS	O QUE A ANÁLISE VAI PERMITIR DIZER

2ª Questão							
INFORMAÇÕES REQUERIDAS	CRITÉRIOS	FONTES DE INFORMAÇÃO	PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS	PROCEDIMENTOS DE ANÁLISE DE DADOS	LIMITAÇÕES	POSSÍVEIS CAUSAS	O QUE A ANÁLISE VAI PERMITIR DIZER

APÊNDICE B

Modelo de Matriz de Achado de Auditoria

Nº Processo:
Objetivo Geral:
Problema:
Tema e Área de Interesse:
Usuários do Relatório:

Questão de auditoria (Dimensão)						
ACHADO					Determinações e Recomendações	Benefícios esperados
Situação encontrada	Critério	Análises e evidências	Causas	Efeitos		

APÊNDICE C

Modelo de Matriz de Plano de Ação

Nº Processo:
Tema da auditoria:
Orgão:
Decisão nº:

DETERMINAÇÃO	MEDIDA(S) A SEREM ADOTADA(S)	PRAZO PARA IMPLEMENTAÇÃO	RESPONSÁVEL(IS)
(Transcrever o item da decisão)			

RECOMENDAÇÃO	MEDIDA(S) A SEREM ADOTADA(S)	PRAZO PARA IMPLEMENTAÇÃO	RESPONSÁVEL(IS)
(Transcrever o item da decisão)			

Responsável pelo preenchimento do Plano de Ação:	
Cargo:	Assinatura:
Data:	

ORIENTAÇÕES:

1. Plano de Ação é o documento elaborado pela unidade auditada com as ações que serão adotadas para o cumprir as determinações e implementar as recomendações, e os respectivos prazos e responsáveis.
2. A(s) informação(ões) que deve ser colocada na coluna "medidas a serem adotadas" refere-se a ações e atividades que deverão ser realizadas pela Unidade Auditada e gestor(es) para corrigir e/ou melhorar a situação encontrada na auditoria e atenda a determinação/recomendação.
3. O prazo para implementação deve ser uma data final, por exemplo: até 31/03/2020.
4. Na coluna "Responsável(is)" deve ser colocado o nome, o setor, o telefone e/ou e-mail de contato da pessoa responsável por cada ação..
5. Quando foram encaminhados anexos, a citação deles deve ficar na coluna "medidas a serem adotadas".
6. O Plano de Ação deve ser encaminhado preenchido ao TCE, no prazo fixado na Decisão, por meio de ofício assinado pelo responsável do Orgão/Entidade.

APÊNDICE D

Modelo de Matriz de Planejamento de Monitoramento

MATRIZ DE PLANEJAMENTO DO 1º MONITORAMENTO

Processo: PMO xxxx

Monitoramento: Monitoramento da Auditoria Operacional que ...

Decisão N°: xxxxx, disponibilizada no DOTC-e em xx/xx/xxxx - Conhece a AOP e Determina o Plano de Ação

Decisão Singular N°: xxxxx - Aprova o Plano de Ação

Determinações	Medidas a serem adotadas pelo gestor (Plano de Ação)	Prazo (Plano de Ação)	Requer auditoria <i>in loco</i> ?	Procedimentos
(transcrever itens da Decisão)				Solicitação de informações e documentos: Elaboração de papéis de trabalho: Análises: Registros fotográficos:
Recomendações	Medidas a serem adotadas (gestor) Plano de Ação	Prazo	Requer auditoria <i>in loco</i> ?	Procedimentos
(transcrever itens da Decisão)				Solicitação de informações e documentos: Elaboração de papéis de trabalho: Análises: Registros fotográficos:

APÊNDICE E

Modelo de Ofício de Apresentação e Diligência de Auditoria

OF. TCE/DAE Nº [xxxxx](#)/20xx

Florianópolis, [xx](#) de [xxx](#) de 20xx.

Senhor [xxxxxxx](#),

Cumprimentando-o cordialmente, informo que esta Corte de Contas está iniciando a realização de auditoria operacional para avaliar [xxxxxx](#).

Foram designados para a realização deste trabalho os Auditores Fiscais de Controle Externo [xxxxxxxxx](#) (Coordenador) e [xxxxxxxxx](#).

Para o bom andamento dos trabalhos, solicito que seja designada pessoa responsável e seus meios de contato para comunicação com a equipe da auditoria no decorrer do processo, como também sejam fornecidos documentos e informações (diligência) relacionados no Apêndice A deste documento, no prazo de [xxx \(xxxx\)](#) dias corridos, a contar do recebimento deste expediente.

Ofício de resposta com os documentos e informações deve ser protocolado neste Tribunal, presencialmente ou pela Sala Virtual (no site do TCE/SC, em TCE Virtual), com os documentos em formato PDF, tamanho não superior a 250 MB total e 50 MB cada um, informando o número do Processo RLA [xx/xxxxxxx](#) e enviando cópia para o e-mail [xxxxxxx@tcsc.tc.br](#). No caso de inexistência ou impossibilidade de apresentação de qualquer documento solicitado, é imprescindível a manifestação expressa no ofício de resposta.

Ressalta-se que o não atendimento da requisição no prazo determinado sujeita o responsável do órgão/entidade auditado à cominação de multa prevista no artigo 70, inciso III, da Lei Complementar nº 202/00 c/c artigo 109, III do Regimento Interno deste Tribunal.

Atenciosamente,

Ao Senhor
[xxxxxxx](#)
cargo
cidade – SC

APÊNDICE A

Relação de informações e/ou documentos

Nº	INFORMAÇÃO E/OU DOCUMENTO
01	
02	
03	
04	
05	
06	
07	
08	
09	
10	

APÊNDICE F

Modelo de Ofício de Apresentação e Diligência de Monitoramento

OF. TCE/DAE Nº [xxxxx/20xx](#)

Florianópolis, [xx](#) de [xxx](#) de 20[xx](#).

Senhor [xxxxxxx](#),

Cumprimentando-o cordialmente, informo que esta Corte de Contas está iniciando a realização do [xxxxxxx](#) monitoramento da auditoria operacional que avaliou [xxxxxx](#), a fim de verificar as situações encontradas na auditoria, o cumprimento das determinações e implementação das recomendações constantes na Decisão nº [xxxx/xxxxx](#), e o que consta no Plano de Ação apresentado pelo gestor, e deliberações constantes na Decisão Singular nº [xxxx/xxxx](#) (processo RLA [xx/xxxxxxxxx](#)).

Foram designados para a realização deste trabalho os Auditoras Fiscais de Controle Externo [xxxxxxxxx](#) (Coordenador) e [xxxxxxxxx](#).

Para o bom andamento dos trabalhos, solicito que seja designada pessoa responsável e seus meios de contato para comunicação com a equipe do monitoramento no decorrer do processo, como também sejam fornecidos documentos e/ou informações (diligência) relacionados no Apêndice A deste documento, no prazo de [xxx](#) ([xxxx](#)) dias corridos, a contar do recebimento deste expediente.

Ofício de resposta com os documentos e informações deve ser protocolado neste Tribunal, presencialmente ou pela Sala Virtual (no site do TCE/SC, em TCE Virtual), com os documentos em formato PDF, tamanho não superior a 250 MB total e 50 MB cada um, informando o número do Processo PMO [xx/xxxxxxxxx](#) e enviando cópia para o e-mail xxxxxxxx@tcsc.tc.br. No caso de inexistência ou impossibilidade de apresentação de qualquer documento solicitado, é imprescindível a manifestação expressa no ofício de resposta.

Ressalta-se que o não atendimento da requisição no prazo determinado sujeita o responsável do órgão/entidade auditado à cominação de multa prevista no artigo 70, inciso III, da Lei Complementar nº 202/00 c/c artigo 109, III do Regimento Interno deste Tribunal.

Atenciosamente,

Ao Senhor
[xxxxxxxxx](#)
cargo
cidade – SC

APÊNDICE A
Relação de informações e/ou documentos

Nº	INFORMAÇÃO E/OU DOCUMENTO
01	
02	
03	
04	
05	
06	
07	
08	
09	
10	

APÊNDICE G

Modelo de Relatório de Instrução

PROCESSO Nº:	RLA xx/xxx
UNIDADE GESTORA:	
INTERESSADO(S):	
ASSUNTO:	
RELATOR:	
UNIDADE TÉCNICA:	
RELATÓRIO:	DAE nº

Sumário

1. INTRODUÇÃO

1.1 VISÃO GERAL DO AUDITADO

1.2 VISÃO GERAL DO TEMA

1.3 VISÃO GERAL DA AUDITORIA

1.3.1 Objetivo

1.3.2 Metodologia

1.3.3 Volume de recursos fiscalizados

2. RESULTADOS DA AUDITORIA

2.1 ACHADOS RELATIVOS À PRIMEIRA QUESTÃO DE AUDITORIA

2.2 ACHADOS RELATIVOS À SEGUNDA QUESTÃO DE AUDITORIA

3. CONCLUSÃO

1. INTRODUÇÃO

A introdução do relatório deve conter, no mínimo:

- tema da auditoria;
- órgão a ser auditado;
- período de abrangência das análises;
- número da auditoria na programação de fiscalização ou do documento de autorização;
- informações sobre documentos solicitados e recebidos;
- datas ou períodos de início e fim da auditoria, das visitas *in loco* e da execução, e
- informação resumida sobre seleção ou amostra de locais a serem visitados.

1.1 VISÃO GERAL DO AUDITADO

Apresentar informações gerais sobre o órgão/entidade que se está fiscalizando. Por exemplo: a data e a forma de sua criação; a estrutura e o organograma: as principais atividades; o quadro de pessoal, além de indicadores e outras informações que identificam o órgão e/ou o tema da auditoria.

1.2 VISÃO GERAL DO TEMA

Apresentar uma visão geral do tema da auditoria, em nível nacional e estadual, e municipal, quando for o caso. Pode-se compartilhar um histórico do assunto e principais normas relacionadas, além de informações e indicadores relevantes, contextualizando com as questões abordadas na auditoria.

1.3 VISÃO GERAL DA AUDITORIA

1.3.1 Objetivo

1.3.2 Questões de auditoria

1.3.3 Metodologia utilizada

1.3.4 Volume de recursos fiscalizados

2. RESULTADOS DA AUDITORIA

2.1 ACHADOS RELATIVOS À PRIMEIRA QUESTÃO DE AUDITORIA

Apresentar introdução sobre o achado com resposta da questão de auditoria.

Apresentar critério, situação encontrada, evidências, causas, efeitos, sugestão de determinação/recomendação e benefícios esperados.

2.2 ACHADOS RELATIVOS À SEGUNDA QUESTÃO DE AUDITORIA

Apresentar introdução sobre o achado com resposta da questão de auditoria.

Apresentar critério, situação encontrada, evidências, causas, efeitos, sugestão de determinação/recomendação e benefícios esperados.

3. CONCLUSÃO

Texto resumido com conclusão geral do trabalho (opcional)

I - Considerando que a auditoria operacional é o instrumento que tem por finalidade avaliar, quanto aos aspectos da economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e equidade, os programas, projetos e atividades, considerados no seu conjunto, dos órgãos ou entidades que integram a Administração Pública, ou aqueles realizados pela iniciativa privada sob delegação, contrato de gestão ou congêneres e, por meio dessa avaliação, obter conclusões aplicáveis ao aperfeiçoamento desses programas, projetos e atividades, e à otimização da aplicação dos recursos públicos, sem prejuízo do exame da legalidade (art. 2º da Resolução Nº TC-0176/2021);

II – Considerando que a auditoria operacional visa a fornecer novas informações, análises ou percepções e, quando apropriado, recomendações para aperfeiçoamento da gestão pública (art. 2º da Resolução Nº TC-0176/2021);

III - Considerando a importância dos comentários e/ou justificativas do gestor público acerca das constatações apuradas durante a realização da auditoria, a fim de confirmar o diagnóstico e precisar as proposições ao jurisdicionado;

IV - Considerando que o Relatório de Auditoria, após o pronunciamento do responsável, será encaminhado ao Conselheiro-Relator, ouvido o Ministério Público junto ao Tribunal de Contas, para que seja proferida a decisão no Tribunal Pleno, contendo determinações e recomendações ao gestor público;

V - Considerando que o Tribunal Pleno poderá determinar ao responsável pela unidade auditada a apresentação de plano de ação para cumprimento das determinações e implementação das recomendações (art. 8º, III da Resolução Nº TC-0176/2021);

VI - Considerando que o plano de ação a ser apresentado pelo gestor será analisado por esta Diretoria e, se aprovado pelo Relator e ratificado pelo Tribunal Pleno, servirá de base para acompanhamento do cumprimento das determinações e da implementação das recomendações, em processo específico de monitoramento (art. 10º e parágrafo único do art. 12 da Resolução Nº TC-0176/2021).

A Diretoria de Atividades Especiais sugere ao Exmo. Sr. Relator:

3.1 Determinar a audiência ao titular do **xxxxxxx (órgão/entidade)**, nos termos do art. 29, § 1º, da Lei Complementar (estadual) 202, de 15 de dezembro de 2000, para, no prazo de 30 (trinta) dias, a contar do recebimento desta deliberação, com fulcro no art. 46, I, b, do mesmo diploma legal c/c o art. 124 do Regimento Interno (Resolução TC-06, de 28 de dezembro de 2001), apresentar considerações ou justificativas acerca das possíveis determinações e recomendações a seguir:

3.1.1 Possíveis Determinações a xxxxxx(órgão/entidade):

- 3.1.1.1 xxxxxxxxxxxxxx (item x.x.x deste Relatório);
- 3.1.1.2. xxxxxxxxxxxxxx (item x.x.x deste Relatório).

...

3.1.2 Possíveis Recomendações a xxxxxx(órgão/entidade):

- 3.1.2.1 xxxxxxxxxxxxxx (item x.x.x deste Relatório);
- 3.1.2.2. xxxxxxxxxxxxxx (item x.x.x deste Relatório);

Diretoria de Atividades Especiais, em xx de xxxxxx de 20xx.

xxxxxxx
Equipe

xxxxxxx

Auditor(a) Fiscal de Controle Externo
Coordenador da auditoria

XXXXXXX

Auditor(a) Fiscal de Controle Externo
Chefe de Divisão da DAE

De acordo:

XXXXXXX

Auditor(a) Fiscal de Controle Externo
Coordenador(a) de Controle da DAE

Encaminhem-se os Autos à elevada consideração do Exmo. Sr. Relator [XXXXXXXXXXXXXXXXXX](#).

XXXXXXX

Auditor(a) Fiscal de Controle Externo
Diretor(a) de Controle da DAE

APÊNDICE H

Modelo de Relatório de Reinstrução

PROCESSO Nº:	RLA xx/xxx
UNIDADE GESTORA:	
INTERESSADO(S):	
ASSUNTO:	
RELATOR:	
UNIDADE TÉCNICA:	
RELATÓRIO:	DAE nº

Sumário

1. INTRODUÇÃO

- 1.1 VISÃO GERAL DO AUDITADO
- 1.2 VISÃO GERAL DO TEMA DA AUDITORIA
- 1.3 VISÃO GERAL DA AUDITORIA
 - 1.3.1 Objetivo
 - 1.3.2 Metodologia
 - 1.3.3 Volume de recursos fiscalizados

2. RESULTADOS DA AUDITORIA

- 2.1 ACHADOS RELATIVOS À PRIMEIRA QUESTÃO DE AUDITORIA
- 2.2 ACHADOS RELATIVOS À SEGUNDA QUESTÃO DE AUDITORIA

3. CONCLUSÃO

1. INTRODUÇÃO

A introdução do relatório de reinstrução deve conter, no mínimo:

- o tema da auditoria;
- o órgão a ser auditado;
- o período de abrangência das análises;
- o número da auditoria na programação de fiscalização ou do documento de autorização;
- as datas ou períodos de início e fim da auditoria, das visitas *in loco* e da execução;
- informações resumida sobre seleção e amostra de locais a serem visitados e o seu resultado;
- informações sobre a audiência ao gestor, como ofício e data da comunicação do TCE e resposta com manifestação do gestor.

1.1 VISÃO GERAL DO AUDITADO

Apresentar informações gerais sobre o órgão/entidade que se está fiscalizando. Por exemplo: a data e a forma de sua criação; a estrutura e o organograma; as principais atividades; o quadro de pessoal, além de indicadores e outras informações que identificam o órgão e/ou o tema da auditoria.

1.2 VISÃO GERAL DO TEMA

Apresentar uma visão geral do tema da auditoria, em nível nacional e estadual, e municipal, quando for o caso. Pode-se compartilhar um histórico do assunto e principais normas relacionadas, além de informações e indicadores relevantes, contextualizando com as questões abordadas na auditoria.

1.3 VISÃO GERAL DA AUDITORIA

1.3.1 Objetivo

1.3.2 Questões de auditoria

1.3.3 Metodologia utilizada

1.3.4 Volume de recursos fiscalizados

2. RESULTADOS DA AUDITORIA

2.1 ACHADOS RELATIVOS À PRIMEIRA QUESTÃO DE AUDITORIA

Apresentar critério, situação encontrada, evidências, causas, efeitos, sugestão de determinação/recomendação, benefícios esperados, comentários do gestor, análise dos comentários do gestor e conclusão com as determinações/recomendações finais, caso houver mudança.

2.2 ACHADOS RELATIVOS À SEGUNDA QUESTÃO DE AUDITORIA

Apresentar critério, situação encontrada, evidências, causas, efeitos, sugestão de determinação/recomendação, benefícios esperados, comentários do gestor, análise dos comentários do gestor e conclusão com as determinações/recomendações finais, caso houver mudança.

3. CONCLUSÃO

Texto resumido com conclusão geral do trabalho (opcional)

I - Considerando que a auditoria operacional é o instrumento que tem por finalidade avaliar, quanto aos aspectos da economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e equidade, os programas, projetos e atividades, considerados no seu conjunto, dos órgãos ou entidades que integram a Administração Pública, ou aqueles realizados pela iniciativa privada sob delegação, contrato de gestão ou congêneres e, por meio dessa avaliação, obter conclusões aplicáveis ao aperfeiçoamento desses programas, projetos e atividades, e à otimização da aplicação dos recursos públicos, sem prejuízo do exame da legalidade (art. 2º da Resolução Nº TC-0176/2021);

II – Considerando que a auditoria operacional visa a fornecer novas informações, análises ou percepções e, quando apropriado, recomendações para aperfeiçoamento da gestão pública (art. 2º da Resolução Nº TC-0176/2021);

III - Considerando a importância dos comentários e/ou justificativas do gestor público acerca das constatações apuradas durante a realização da auditoria, a fim de confirmar o diagnóstico e precisar as proposições ao jurisdicionado;

IV - Considerando que o Relatório de Auditoria, após o pronunciamento do responsável, será encaminhado ao Conselheiro-Relator, ouvido o Ministério Público junto ao Tribunal de Contas, para que seja proferida a decisão no Tribunal Pleno, contendo determinações e recomendações ao gestor público;

V - Considerando que o Tribunal Pleno poderá determinar ao responsável pela unidade

auditada a apresentação de plano de ação para cumprimento das determinações e implementação das recomendações (art. 8º, III da Resolução Nº TC-0176/2021);

VI - Considerando que o plano de ação a ser apresentado pelo gestor será analisado por esta Diretoria e, se aprovado pelo Relator e ratificado pelo Tribunal Pleno, servirá de base para acompanhamento do cumprimento das determinações e da implementação das recomendações, em processo específico de monitoramento (art. 10º e parágrafo único do art. 12 da Resolução Nº TC-0176/2021).

A Diretoria de Atividades Especiais sugere ao Exmo. Sr. Relator:

3.1 Conhecer o Relatório de Auditoria Operacional realizada na [xxxxxx – órgão/entidade](#) para verificar [xxxxxxx – objetivo da auditoria](#);

3.2 Determinar a [xxxxxxxxxx \(órgão/entidade\)](#) a apresentação de um Plano de Ação a este Tribunal de Contas, conforme modelo constante no Apêndice do relatório de auditoria DAE nº xxxxx, no prazo de 30 dias, a contar da data da publicação da deliberação a ser proferida no Diário Oficial Eletrônico (DOTC-e), com fulcro no inciso III do art. 8º da Resolução N. TC-0176/2021, contendo as medidas a serem adotadas, os prazos para a adoção das providências e os responsáveis por cada ação, visando ao atendimento das seguintes determinações e recomendações:

3.2.1 Determinações a [xxxxxx \(órgão/entidade\)](#):

3.2.1.1 [xxxxxxxxxxxxxx](#) (item [x.x.x](#) deste Relatório);

3.2.1.2. [xxxxxxxxxxxxxx](#) (item [x.x.x](#) deste Relatório).

3.2.2 Recomendações à [xxxxxx \(órgão/entidade\)](#):

3.2.2.1 [xxxxxxxxxxxxxx](#) (item [x.x.x](#) deste Relatório);

3.2.2.2. [xxxxxxxxxxxxxx](#) (item [x.x.x](#) deste Relatório);

3.3 Determinar à Diretoria de Atividades Especiais o monitoramento do cumprimento das deliberações exaradas no processo de auditoria operacional, nos termos do parágrafo único do art. 8º, art. 12, e parágrafos 1º e 2º do art. 13, da Resolução N. TC-0176/2021;

3.4 Dar conhecimento à Assessoria de Comunicação deste Tribunal, para que possa promover a publicidade, transparência e o conhecimento da sociedade sobre os resultados do auditoria, possibilitando o controle social, nos termos do art. 16 da Resolução N.TC-0176/2021;

3.5 Dar ciência do Relatório DAE nº [xx/20xx](#), do Parecer do Ministério Público de Contas, do Relatório e Voto do Relator e da decisão que for proferida, a [xxxxxx \(órgão/entidade\)](#).

3.6 Determinar o encerramento deste processo, após Decisão Singular do Relator sobre o plano de ação apresentado pelo Gestor, com sua vinculação ao(s) futuro(s) processo(s) de monitoramento a ser(em) autuado(s) no momento oportuno, conforme prevê o parágrafo único do art. 8º, art. 10 e art. 11 da Resolução N.TC-0176/2021;

Diretoria de Atividades Especiais, em xx de xxxxxx de 20xx.

xxxxxx

Equipe

xxxxxxxxx

Auditor(a) Fiscal de Controle Externo
Coordenador da auditoria

xxxxxxxxx

Auditor(a) Fiscal de Controle Externo
Chefe de Divisão da DAE

De acordo:

xxxxxx

Auditor(a) Fiscal de Controle Externo
Coordenador(a) de Controle da DAE

Encaminhem-se os Autos à elevada consideração do Exmo. Sr. Relator xxxxxxxxxxxxxxxx, ouvido preliminarmente o Ministério Público de Contas.

xxxxxxxxx

Auditor(a) Fiscal de Controle Externo
Diretor(a) de Controle da DAE

APÊNDICE I

Modelo de Relatório de Análise de Plano de Ação

PROCESSO Nº:	RLA xx/xxx
UNIDADE GESTORA:	
INTERESSADO(S):	
ASSUNTO:	
RELATOR:	
UNIDADE TÉCNICA:	
RELATÓRIO:	DAE nº

1. INTRODUÇÃO

A introdução do relatório deve conter, no mínimo:

- tema da auditoria;
- órgão auditado;
- período de abrangência e de execução da auditoria;
- dados sobre o relatório de reinstrução, como número do relatório e data;
- dados sobre manifestação do Ministério Público de Contas e Relator do processo — número de despachos e pareceres finais — se acompanharam ou alteraram conclusão do relatório de reinstrução (opcional);
- decisão e data da publicação que conhece o relatório de reinstrução, solicita plano de ação, determina monitoramento e encerramento do processo;
- dados sobre ofício e data de solicitação ao gestor do plano de ação;
- dados sobre reunião e/ou contato com o gestor sobre o plano de ação;
- encaminhamento do plano de ação pelo gestor.

A Diretoria de Atividades Especiais (DAE) desta Corte de Contas realizou auditoria operacional para xxxxx – objetivo da auditoria, com abrangência dos anos de xxxx a xxxx, tendo sua execução ocorrido entre xxxxx e xxxxx de 20xx.

As situações encontradas na auditoria resultaram em determinações e recomendações que foram consubstanciadas no Relatório de Instrução DAE nº xx/20xx, de xx/xx/20xx (fls. xxxx) e no Relatório de Reinstrução DAE nº xx/20xx, de xx/xx/20xx (fls. xxx).

O processo de auditoria foi submetido à apreciação plenária na sessão ordinária realizada no dia xx/xx/20xx, em que o Tribunal Pleno exarou a Decisão nº xxx/20xx (fls. xxxx), publicada no DOTC-e de xx/xx/20xx. Nessa decisão, concedeu-se o prazo de 30 dias para que à xxxxx – órgão/entidade apresente plano de ação com as medidas a serem adotadas, os respectivos prazos de conclusão e a indicação dos responsáveis por cada ação, objetivando o cumprimento das determinações constantes no item xxx e a implementação das recomendações constantes no item xxxxx.

Após autorizada a prorrogação de prazo solicitada (fls. xxxx), a xxxxx – órgão/entidade, apresentou seu Plano de Ação e anexos em xx/xx/20xx (fls. xxxx), por meio do Ofício xxx/20xx, de xx/xx/20xx (fl. xxx), os quais foram analisados pelo corpo técnico desta Corte.

2. ANÁLISE

Analisar se no plano de ação apresentado pelo gestor contempla, para cada determinação/recomendação exarada na decisão da auditoria operacional, medida a ser adotada e prazo plausíveis e responsável.

Destacar em breve texto as determinações/recomendações que não contemplam os requisitos (medidas, prazo, responsável), no caso de existir.

Sugerir acolher o plano de ação, com ou sem ressalvas, conforme a análise, e reiterar o cumprimento das determinações/implementações que tiveram observações, sem prejuízo da verificação por ocasião do monitoramento.

Ao analisar o Plano de Ação apresentado pela xxxx – órgão/entidade, constatou-se que nem todas as informações prestadas para atender as determinações e as recomendações constantes nos itens xxx e xxxxx da Decisão nº xxx/20xx contemplam medidas a serem cumpridas e implementadas e prazos condizentes conforme apresenta o art. 9º da Resolução N.TC-176/2021.

Em relação às xxxxx – quantidade determinações à xxxx – órgão/entidade, verificou-se que em xxxx- quantidade itens foram apresentadas justificativas e informações de que já haviam implementado ações, em vez de medidas a serem adotadas, muitas das quais a equipe de auditoria teve conhecimento durante a auditoria e permaneceu em sua conclusão final como situação encontrada (achado), quais sejam: xxx, xxx, xxxx.

Em relação aos itens xxxxx, verificou-se que não foram apresentadas medidas a serem adotadas, ...

No que se refere às determinações constantes nos itens xxxx,

Sobre o item xxxx,

...

Com efeito, as medidas a serem cumpridas e implementadas para atender as determinações e recomendações constantes na Decisão nº xxx/20xx, algumas de implementação imediata, mas com efeitos prolongados, podem contribuir para a solução das deficiências constatadas pela auditoria, o que será confirmado nos monitoramentos a serem realizados por este Tribunal de Contas.

Assim, do todo exposto, conforme o art. 10 da Resolução N.TC-176/2021, sugere-se aprovar o plano de ação com ressalvas, sem prejuízo da verificação por ocasião do monitoramento, nos termos da conclusão.

3. CONCLUSÃO

I – Considerando que o Plano de Ação para atendimento das recomendações e determinações resultantes da auditoria apresentado pelo xxxxxx – órgão/entidade foi avaliado pelo órgão de controle, conforme exige o art. 10º da Resolução N. TC-0176/2021, a fim de verificar se contém os itens descritos no art. 9º da Resolução N. TC-0176/2021;

II - Considerando que o cumprimento das deliberações prolatadas na Decisão nº xxxxx será verificado em monitoramento, conforme prevê o art. 12 da Resolução N. TC- 0176/2021;

A Diretoria de Atividades Especiais, com fulcro no art. 10º da Resolução N. TC 0176/2021, sugere ao Exmo. Relator para sua decisão singular, ratificada pelo Tribunal Pleno:

3.1 Conhecer o Plano de Ação, de **xx/xx/xxxx (fls. xxxxx)**, apresentado pelo **xxxxxx (órgão/entidade)**;

3.2 Aprovar **com ressalvas** o Plano de Ação apresentado pelo **xxxxxx (órgão/entidade)**, com fulcro nos arts. 9º e 10 da Resolução N. TC-0176/2021;

3.3 Determinar à Diretoria de Atividades Especiais o monitoramento dos achados e do cumprimento das deliberações exaradas no processo de auditoria operacional, nos termos do parágrafo único do art. 8º, art. 12 e parágrafos 1º e 2º do art. 13 da Resolução N.TC-0176/2021;

3.4 Dar ciência deste Relatório e da Decisão Singular do Relator ao **xxxxxx (órgão/entidade)**;

3.5 Determinar o encerramento deste processo, após Decisão Singular do Relator sobre o plano de ação apresentado pelo Gestor, ratificada pelo Tribunal Pleno, com sua vinculação ao(s) futuro(s) processo(s) de monitoramento, a ser(em) autuado(s) em momento oportuno, conforme prevê o parágrafo único do art. 8º, o § 2º do art. 13º e o art. 15 da Resolução nº TC-0176/2021.

Diretoria de Atividades Especiais, em **xx** de **xxxxxx** de 20**xx**.

xxxxxx

Equipe

xxxxxxxxxx

Auditor(a) Fiscal de Controle Externo
Coordenador da auditoria

xxxxxx

Auditor(a) Fiscal de Controle Externo
Chefe de Divisão da DAE

De acordo:

xxxxxx

Auditor(a) Fiscal de Controle Externo
Coordenador(a) de Controle da DAE

Encaminhem-se os Autos à elevada consideração do Exmo. Sr. Relator **xxxxxxxxxxxxxxxxxx**.

xxxxxx

Auditor(a) Fiscal de Controle Externo
Diretor(a) de Controle da DAE

APÊNDICE J

Modelo de Relatório do Primeiro Monitoramento

PROCESSO Nº:	PMO xx/xxx
UNIDADE GESTORA:	
INTERESSADO(S):	
ASSUNTO:	
RELATOR:	
UNIDADE TÉCNICA:	
RELATÓRIO:	DAE nº

1. INTRODUÇÃO

A introdução do relatório do primeiro monitoramento deve conter, no mínimo:

- o tema da auditoria;
- o órgão auditado;
- o período de abrangência das análises;
- o número do monitoramento na programação de fiscalização ou do documento de autorização;
- número do processo da auditoria;
- histórico da auditoria e do plano de ação, contendo as decisões plenária e singular.
- informações sobre a solicitação de documentos ao gestor, como ofício e data da solicitação do TCE e resposta do gestor;
- as datas ou períodos de início e fim do monitoramento, das visitas *in loco* e da execução;
- informações sobre locais visitados;
- informações se o monitoramento é total ou parcial e itens a serem monitorados;
- indicadores (opcional).

Trata-se do primeiro monitoramento da auditoria operacional que avaliou a **xxxx - objetivo de ano a ano (abrangência)**, de competência da **órgão/entidade**, autorizado por meio do Memorando nº **xxxx** de **xxxx** (fl. **xx**).

O Tribunal Pleno apreciou o Processo RLA **xxxx** referente a auditoria e promoveu a Decisão nº **xxxx**, publicada no Diário Oficial Eletrônico do TCE/SC (DOTC-e) de **xx/xx/xxxx** (fls. **xxx** do processo RLA **xxxx**), por meio da qual conheceu o Relatório DAE nº **xxx/xxxx** (fls. **xxx** do processo RLA **xxxx**); concedeu à **órgão/entidade**, prazo de **xx** dias, a contar da data da publicação desta Deliberação, para apresentação de Plano de Ação, estabelecendo medidas, prazos e responsáveis visando o cumprimento das determinações e implementação das recomendações apontadas na Decisão desta Corte de Contas; e determinou à DAE a realização de monitoramentos da auditoria.

O Plano de Ação foi apresentado pela **órgão/entidade** em **xx/xx/xx** (fls. **xxx** do processo RLA **xxxx**), que, após análises, resultaram no Relatório DAE nº **xx/xxxx** (fls. **xxx** do processo RLA **xxx**), aprovado **com ressalvas** pelo Relator, por meio da Decisão Singular nº **xx/20xx** (fls. **xxx** do processo RLA **xxxx**).

O **órgão/entidade** foi cientificado do início do primeiro monitoramento da auditoria por meio da reunião realizada com **xxxxx** no dia **xx/xx/xx**, momento em que foram sanadas dúvidas, e por meio do ofício OF.TCE/DAE nº **xxx** (fl **xxx**), no qual também solicitou-se documentos e informações. Em **xx/xx/xxx** o gestor encaminhou o Ofício nº **xx/xxx** (fls. **xxx**) em resposta à solicitação.

O monitoramento foi realizado no período de **xxxx a xxxx**, sendo que a execução *in loco* ocorreu nos dias **xxxxxxx**, por meio de visitas a **xxxx – locais visitados**.

A análise dos dados e informações contidas nos documentos encaminhados, nas complementações obtidas na execução dos trabalhos está descrita na sequência, acompanhando-se a ordem dos itens da Decisão nº **xxx/20xx**.

2. ANÁLISE DO CUMPRIMENTO DAS DETERMINAÇÕES E IMPLEMENTAÇÕES DAS RECOMENDAÇÕES

2.1 Determinações a **xxxxx (órgão/entidade)**

2.1.1 Determinação - **xxxx (item **xxx** da Decisão nº **xxx/20xx** e item **xxx** do Relatório DAE nº **xx/2000**).**

A análise de cada item deve conter:

- quadro ou informação com medida(s) e prazo(s) constantes no plano de ação apresentado pelo gestor;
- resumo com informação da evidência do que foi encontrado na auditoria para o item;
- situação encontrada no monitoramento e análises;
- comparativo do que foi encontrado na auditoria e no monitoramento;
- conclusão da análise no monitoramento, contendo a classificação de cumprimento da deliberação.

2.1.2 Determinação - **xxxx (item **xxx** da Decisão nº **xxx/20xx** e item **xxx** do Relatório DAE nº **xx/2000**).**

...

2.2 Recomendações a **xxxxx (órgão/entidade):**

2.2.1 Recomendação – **xxxxx (item **xxx** da Decisão nº **xxx/20xx** e item **xxx** do Relatório DAE nº **xx/2000**).**

A análise de cada item deve conter:

- quadro ou informação com medida(s) e prazo(s) constantes no plano de ação apresentado pelo gestor;
- resumo com informação da evidência do que foi encontrado na auditoria para o item;
- situação encontrada no monitoramento e análises;
- comparativo do que foi encontrado na auditoria e no monitoramento;
- conclusão da análise no monitoramento, contendo a classificação de implementação da deliberação

2.2.2 Recomendação – **xxxxx (item **xxx** da Decisão nº **xxx/20xx** e item **xxx** do Relatório DAE nº **xx/2000**).**

...

2.3 Situação de cumprimento/implementação das deliberações

Ante as informações obtidas nos documentos e informações apresentados pelo **xxxx** (**órgão/entidade**), as verificações *in loco* e as análises deste monitoramento, relata-se o estágio do cumprimento das determinações e da implementação das recomendações, constantes na Decisão nº **xxx/20xx**:

Quadro xx- Situação constatada no 1º monitoramento em relação às determinações a **órgão/entidade**

Itens do Relatório	Determinações Itens da Decisão nº xxx/20xx	Situação no 1º Monitoramento (ano)
2.1.1	Item e texto	classificação
2.1.2	Item e texto	classificação
2.1.2	...	...

Fonte: TCE/SC

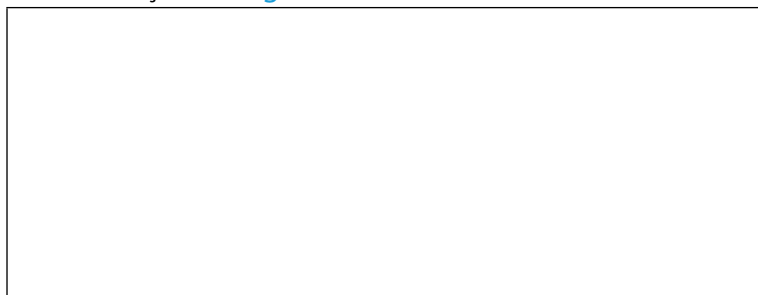
O cumprimento das determinações, de forma percentual, no 1º monitoramento está descrito no quadro a seguir:

Quadro xx - Percentual de cumprimento das determinações à [órgão/entidade](#) 1º monitoramento

Situação em mês/ano	1º Monitoramento	
	Itens da Decisão xxx/20xx	%
Cumprida	Itens	xx%
Em cumprimento	Itens	xx%
Parcialmente cumprida	Itens	xx%
Não cumprida	Itens	xx%
Prejudicada	Itens	xx%

Fonte: TCE/SC

Gráfico xx - Percentual de cumprimento das determinações à [órgão/entidade](#) no 1º monitoramento



Fonte: TCE/SC

Quadroxx-Situação constatada no 1º monitoramento em relação às recomendações à [órgão/entidade](#)

Itens do Relatório	Recomendações Itens da Decisão nº xx/20xx	Situação no 1º Monitoramento (ano)
2.2.1	Item e texto	classificação
2.2.2	Item e texto	classificação
2.2.3	...	...

Fonte: TCE/SC

A implementação das recomendações, de forma percentual, no 1º monitoramento está

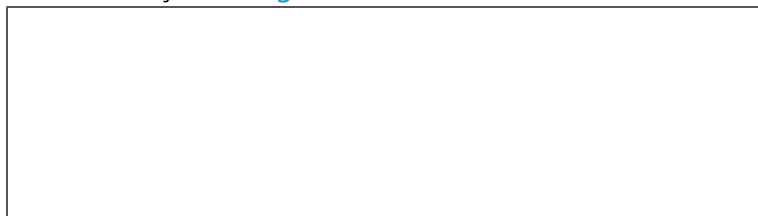
descrita no quadro a seguir:

Quadro xx - Percentual de implementação das recomendações à **órgão/entidade** no 1º monitoramento

Situação mês/ano	1º Monitoramento	
	Itens da Decisão xxx/20xx	%
Implementada	Itens	xx%
Em implementação	Itens	xx%
Parcialmente implementada	Itens	xx%
Não implementada	Itens	xx%
Prejudicada	Itens	xx%

Fonte: TCE/SC

Gráfico xx - Percentual de implementação das recomendações à **órgão/entidade** no 1º monitoramento



Fonte: TCE/SC

3. CONCLUSÃO

Texto resumido contendo considerações e conclusão geral do trabalho, apresentando a evolução das ações e melhorias entre o período da auditoria até o monitoramento, justificativas e informações significativas e sugestão do novo monitoramento ou não, com os itens a se monitorar novamente.

Considerando a Resolução N.TC- 0176/2021 especialmente, art. 13, § 2º, e os critérios de conveniência, tempestividade, relevância e os prazos estabelecidos para cumprimento/ implementação das medidas pelos gestores.

Considerando que xx% das determinações à xxxxx – **órgão/entidade** foram consideradas cumpridas e xx% em cumprimento, bem como xx% das recomendações foram consideradas implementadas, xx% em implementação e xx% não implementadas.

Considerando que ainda não houve mudança significativa quanto a xxxxx. Entende-se que é relevante acompanhar a implementação da recomendação xxxx em momento futuro.

Considerando que foi observado melhoria no xxxxxxxx, entende-se não ser necessário nova análise das determinações xxx e xxxx.

Considerando que ocorreram significativos avanços quanto xxxx; entende-se ser dispensável o monitoramento das recomendações xxx e xxx. Contudo, quanto às recomendação xxx, embora considerada como implementada, por relevância, por serem de caráter contínuo, entende-se ser interessante observa-las em futuro monitoramento.

...

A Diretoria de Atividades Especiais sugere ao Exmo. Sr. Relator:

3.1 Conhecer o Relatório de Monitoramento DAE nº xxxx/xxxx que trata do primeiro monitoramento da Auditoria Operacional que avaliou xxxxx – **objetivo** decorrente do processo RLA

xx/xxxx e analisou as situações encontradas na auditoria, e o cumprimento das determinações e a implementação das recomendações exaradas na Decisão nº xxx/20xx;

3.2 Considerar como cumpridas as determinações à xxxxx – órgão/entidade, constantes nos seguintes itens da Decisão nº xxx/20xx: xxx – item da decisão – xxxxx - título que descreve o item (item xxx deste relatório) e xxx – item da decisão – xxxxx - título que descreve o item (item xxx deste relatório);

3.3 Considerar como em cumprimento as determinações à xxxxx – órgão/entidade, constantes nos seguintes itens da Decisão nº xxx/20xx: xxx – item da decisão – xxxxx - título que descreve o item (item xxx deste relatório); xxx – item da decisão – xxxxx - título que descreve o item (item xxx deste relatório);

3.4 Considerar como parcialmente cumpridas as determinações à xxxxx – órgão/entidade, constantes nos seguintes itens da Decisão nº xxx/20xx: xxx – item da decisão – xxxxx - título que descreve o item (item xxx deste relatório); xxx – item da decisão – xxxxx - título que descreve o item (item xxx deste relatório);

3.5 Considerar como não cumpridas as determinações à xxxxx – órgão/entidade, constantes nos seguintes itens da Decisão nº xxx/20xx: xxx – item da decisão – xxxxx - título que descreve o item (item xxx deste relatório); xxx – item da decisão – xxxxx - título que descreve o item (item xxx deste relatório);

3.6 Considerar como prejudicada a determinação à xxxxx – órgão/entidade, constantes nos seguintes itens da Decisão nº xxx/20xx: xxx – item da decisão – xxxxx - título que descreve o item (item xxx deste relatório); xxx – item da decisão – xxxxx - título que descreve o item (item xxx deste relatório);

3.7 Considerar como implementadas as recomendações à xxxxx – órgão/entidade, constantes nos seguintes itens da Decisão nº xxx/20xx: xxx – item da decisão – xxxxx - título que descreve o item (item xxx deste relatório) e xxx – item da decisão – xxxxx - título que descreve o item (item xxx deste relatório);

3.8 Considerar como em implementação as recomendações à xxxxx – órgão/entidade, constantes nos seguintes itens da Decisão nº xxx/20xx: xxx – item da decisão – xxxxx - título que descreve o item (item xxx deste relatório); xxx – item da decisão – xxxxx - título que descreve o item (item xxx deste relatório);

3.9 Considerar como parcialmente implementadas as recomendações à xxxxx – órgão/entidade, constantes nos seguintes itens da Decisão nº xxx/20xx: xxx – item da decisão – xxxxx - título que descreve o item (item xxx deste relatório); xxx – item da decisão – xxxxx - título que descreve o item (item xxx deste relatório);

3.10 Considerar como não implementadas às recomendações xxxxx – órgão/entidade, constantes nos seguintes itens da Decisão nº xxx/20xx: xxx – item da decisão – xxxxx - título que descreve o item (item xxx deste relatório); xxx – item da decisão – xxxxx - título que descreve o item (item xxx deste relatório);

3.11 Considerar como prejudicada a recomendação à xxxxx – órgão/entidade, constantes nos seguintes itens da Decisão nº xxx/20xx: xxx – item da decisão – xxxxx - título que descreve o item (item xxx deste relatório); xxx – item da decisão – xxxxx - título que descreve o item (item xxx deste relatório);

3.12 Determinar à Diretoria de Atividades Especiais a realização de novo monitoramento para verificar a situação dos achados e o cumprimento das deliberações exaradas no processo de

auditoria operacional, quato aos itens [xxxx](#), [xxxx](#), [xxx](#), e [xxxx](#) da Decisão nº [xx/20xx](#), nos termos do parágrafo único do art. 8º, art. 12, e parágrafos 1º e 2º do art. 13, da Resolução N.TC-0176/2021;

3.13 Dar conhecimento à Assessoria de Comunicação desta Corte (Acom), para que possa promover a publicidade, transparência e o conhecimento da sociedade sobre os resultados do monitoramento, possibilitando o controle social, conforme art. 16 da Resolução N.TC- 0176/2021;

3.14 Dar conhecimento do Relatório DAE nº [xx/20xx](#), do Relatório e Voto do Relator e da decisão que for proferida, à [xxxxxx \(órgão/entidade\)](#).

3.15 Determinar o encerramento deste processo de monitoramento e vinculá-lo ao novo processo de monitoramento a ser autuado no momento oportuno, conforme prevê o parágrafo único do art. 8º, o § 2º do art. 13 e art. 15 da Resolução N.TC- 0176/2021.

Diretoria de Atividades Especiais, em [xx](#) de [xxxxxx](#) de 20[xx](#).

[xxxxxxx](#)

Equipe

[xxxxxxxxx](#)

Auditor(a) Fiscal de Controle Externo
Coordenador da auditoria

[xxxxxxx](#)

Auditor(a) Fiscal de Controle Externo
Chefe de Divisão da DAE

De acordo:

[xxxxxxx](#)

Auditor(a) Fiscal de Controle Externo
Coordenador(a) de Controle da DAE

Encaminhem-se os Autos à elevada consideração do Exmo. Sr. Relator [xxxxxxxxxxxxxx](#), ouvido preliminarmente o Ministério Público de Contas.

[xxxxxxx](#)

Auditor(a) Fiscal de Controle Externo
Diretor(a) de Controle da DAE

APÊNDICE K

Modelo de Relatório do Segundo Monitoramento e demais

PROCESSO Nº:	PMO xx/xxx
UNIDADE GESTORA:	
INTERESSADO(S):	
ASSUNTO:	
RELATOR:	
UNIDADE TÉCNICA:	
RELATÓRIOº:	DAE nº

1. INTRODUÇÃO

A introdução do relatório do segundo monitoramento e seguintes deve conter, no mínimo:

- o tema da auditoria;
- o órgão auditado;
- o período de abrangência das análises;
- o número do monitoramento na programação de fiscalização ou do documento de autorização;
- número do processo da auditoria;
- histórico da auditoria, do plano de ação e do primeiro monitoramento, contendo as decisões plenária e singular;
- informações sobre a apresentação da equipe e solicitação de documentos ao gestor, como ofício e data da solicitação do TCE e resposta do gestor;
- as datas ou períodos de início e fim do monitoramento, das visitas *in loco* e da execução;
- informações resumida locais visitados;
- informações se o monitoramento é total ou parcial e itens a serem monitorados;
- indicadores (opcional).

Trata-se do segundo monitoramento da auditoria operacional que avaliou a xxxx - objetivo de ano a ano (abrangência), de competência da órgão/entidade, autorizado por meio do Memorando nº xxxx de xxxx (fl. xx).

O Tribunal Pleno apreciou o Processo RLA xxxx referente a auditoria e promoveu a Decisão nº xxxx, publicada no Diário Oficial Eletrônico do TCE/SC (DOTC-e) de xx/xx/xxxx (fls. xxx do processo RLA xxxx), por meio da qual conheceu o Relatório DAE nº xxx/xxxx (fls. xxx do processo RLA xxxx); concedeu à órgão/entidade, prazo de xx dias, a contar da data da publicação desta Deliberação, para apresentação de Plano de Ação, estabelecendo medidas, prazos e responsáveis visando o cumprimento das determinações e implementação das recomendações apontadas na Decisão desta Corte de Contas; e determinou à DAE a realização de monitoramentos da auditoria.

O Plano de Ação foi apresentado pela órgão/entidade em xx/xx/xx (fls. xxx do processo RLA xxxx), que, após análises, resultaram no Relatório DAE nº xx/xxxx (fls. xxx do processo RLA xxx),

aprovado **com ressalvas** pelo Relator, por meio da Decisão Singular nº **xx/20xx** (fls. **xxx** do processo RLA **xxxx**).

O primeiro monitoramento foi realizado em **xxx – ano**, resultando no Relatório DAE nº **xxx/20x** (fls. **xxx** do processo PMO **xxxxx**) e na Decisão nº **xxx/20xx** (fls. **xxx** do processo PMO **xxxxx**), na qual o Relatório de monitoramento foi conhecido e determinou-se à Diretoria de Atividades Especiais a realização de segundo monitoramento dos achados e do cumprimento das deliberações prolatadas no processo de auditoria operacional.

O **órgão/entidade** foi cientificado do início do **segundo** monitoramento da auditoria por meio da reunião realizada com **xxxxx** no dia **xx/xx/xx**, momento em que foram sanadas dúvidas, e por meio do ofício OF.TCE/DAE nº **xxx** (fl **xxx**), no qual também solicitou-se documentos e informações. Em **xx/xx/xxx** o gestor encaminhou o Ofício nº **xx/xxx** (fls. **xxx**) em resposta à solicitação.

O monitoramento foi realizado no período de **xxxx a xxxx**, sendo que a execução *in loco* ocorreu nos dias **xxxxxxx**, por meio de visitas a **xxxx – locais visitados**.

A análise dos dados e informações contidas nos documentos encaminhados, nas complementações obtidas na execução dos trabalhos está descrita na sequência, acompanhando-se a ordem dos itens da Decisão nº **xxx/20xx**.

2. ANÁLISE DO CUMPRIMENTO DAS DETERMINAÇÕES E IMPLEMENTAÇÕES DAS RECOMENDAÇÕES

2.1 Determinações à **xxxxx (órgão/entidade):**

2.1.1 Determinação - **xxxxx (item **xxx** da Decisão nº **xxx/20xx** e item **xxx** do Relatório DAE nº **xx/2000**).**

A análise de cada item deve conter:

- quadro ou informação com medida(s) e prazo(s) constantes no plano de ação apresentado pelo gestor;
- resumo com informação da evidência do que foi encontrado na auditoria para o item;
- resumo da conclusão do que foi encontrado no primeiro monitoramento e a classificação de cumprimento do item;
- situação encontrada no segundo monitoramento e análises;
- comparativo e análise do que foi encontrado na auditoria, no primeiro monitoramento e no segundo monitoramento – apresentação dos benefícios quantitativos/qualitativos;
- conclusão da análise no segundo monitoramento, contendo a classificação de cumprimento da deliberação.

2.1.2 Determinação - **xxxxx (item **xxx** da Decisão nº **xxx/20xx** e item **xxx** do Relatório DAE nº **xx/2000**).**

...

2.2 Recomendações à **xxxxx (órgão/entidade):**

2.2.1 Recomendação - - **xxxxx (item **xxx** da Decisão nº **xxx/20xx** e item **xxx** do Relatório DAE nº **xx/2000**).**

A análise de cada item deve conter:

- quadro ou informação com medida(s) e prazo(s) constantes no plano de ação apresentado pelo gestor;
- resumo com informação da evidência do que foi encontrado na auditoria para o item;
- resumo da conclusão do que foi encontrado no primeiro monitoramento e a classificação de implementação do item;
- situação encontrada no segundo monitoramento e análises;
- comparativo e análise do que foi encontrado na auditoria, no primeiro monitoramento e no segundo monitoramento - apresentação dos benefícios quantitativos/qualitativos;
- conclusão da análise no segundo monitoramento, contendo a classificação de implementação da deliberação.

2.2.2 Recomendação - - xxxxx (item xxx da Decisão nº xxx/20xx e item xxx do Relatório DAE nº xx/2000).

...

2.3 Situação de cumprimento/implementação das deliberações

Ante as informações obtidas nos documentos e informações apresentados pelo xxxx (órgão/entidade), as verificações *in loco* e as análises deste monitoramento, relata-se o estágio do cumprimento das determinações e da implementação das recomendações, constantes na Decisão nº xxx/20xx:

Quadro xx - Situação constatada no 2º monitoramento em relação às determinações à órgão/entidade

Itens do Relatório	Determinações Itens da Decisão nº xxx/20xx	Situação no 1º Monitoramento ano	Situação no 2º Monitoramento ano
2.1.1	Item e texto	classificação	classificação
2.1.2	Item e texto	classificação	classificação
2.1.2	...	...	...

Fonte: TCE/SC

O cumprimento das determinações, de forma percentual, no 2º monitoramento está descrito no quadro a seguir:

Quadro xx - Percentual de cumprimento das determinações à órgão/entidade - 2º monitoramento

Situação em mês/ano	2º Monitoramento	
	Itens da Decisão xxx/20xx	%
Cumprida	Itens	xx%
Em cumprimento	Itens	xx%
Parcialmente cumprida	Itens	xx%
Não cumprida	Itens	xx%
Prejudicada	Itens	xx%

Fonte: TCE/SC

Gráfico xx - Percentual de cumprimento das determinações à **órgão/entidade** no 2º monitoramento



Fonte: TCE/SC

Quadro xx - Situação constatada no 2º monitoramento em relação às recomendações à **órgão/entidade**

Itens do Relatório	Recomendações Itens da Decisão nº xx/20xx	Situação no 1º Monitoramento ano	Situação no 2º Monitoramento ano
2.2.1	Item e texto	classificação	classificação
2.2.2	Item e texto	classificação	classificação
2.2.3	...	...	...

Fonte: TCE/SC

A implementação das recomendações, de forma percentual, no 2º monitoramento está descrita no quadro a seguir:

Quadro xx - Percentual de implementação das recomendações à **órgão/entidade** no 2º monitoramento

Situação em mês/ano	2º Monitoramento	
	Itens da Decisão xxx/20xx	%
Implementada	Itens	xx%
Em implementação	Itens	xx%
Parcialmente implementada	Itens	xx%
Não implementada	Itens	xx%
Prejudicada	Itens	xx%

Fonte: TCE/SC

Gráfico xx - Percentual de implementação das recomendações à **órgão/entidade** no 2º monitoramento



Fonte: TCE/SC

3. CONCLUSÃO

Texto resumido contendo considerações, apresentando a evolução das ações e melhorias entre o período da auditoria e o monitoramento, justificativas e informações significativas e sugestão do novo monitoramento ou não, com os itens a se monitorar novamente.

Considerando a Resolução N.TC-0176/2021, especialmente, art. 13, § 2º, e os critérios de conveniência, tempestividade, relevância e os prazos estabelecidos para cumprimento/ implementação das medidas pelos gestores.

Considerando que xx% das determinações à xxxxx – órgão/entidade foram consideradas cumpridas e xx% em cumprimento, bem como xx% das recomendações foram consideradas implementadas, xx% em implementação e xx% não implementadas no segundo e último monitoramento.

Considerando que ainda não houve mudança significativa quanto a xxxxx. Entende-se que é relevante acompanhar a implementação da recomendação xxxx em momento futuro.

Considerando que foi observado melhoria no xxxxxxxx, entende-se não ser necessário nova análise das determinações xxx e xxxx.

Considerando que ocorreram significativos avanços quanto xxxx; entende-se ser dispensável o monitoramento das recomendações xxx e xxx. Contudo, quanto às recomendação xxx, embora considerada como implementada, por relevância, por serem de caráter contínuo, entende-se ser interessante observá-las em futuro monitoramento.

...

A Diretoria de Atividades Especiais sugere ao Exmo. Sr. Relator:

3.1 Conhecer este Relatório de Monitoramento DAE nº xxx/xxxx que trata do segundo monitoramento da Auditoria Operacional que avaliou xxxxx – objetivo decorrente do processo RLA xx/xxxx e analisou a situação dos achados, e o cumprimento das determinações e a implementação das recomendações exaradas na Decisão nº xxx/20xx, que finda o fluxo desta auditoria;

3.2 Considerar como cumpridas as determinações à xxxxx – órgão/entidade, constantes nos seguintes itens da Decisão nº xxx/20xx: xxxx – item da decisão – xxxxx - título que descreve o item (item xxx deste relatório) e xxxx – item da decisão – xxxxx - título que descreve o item (item xxx deste relatório);

3.3 Considerar como em cumprimento as determinações à xxxxx – órgão/entidade, constantes nos seguintes itens da Decisão nº xxx/20xx: xxxx – item da decisão – xxxxx - título que descreve o item (item xxx deste relatório); xxxx – item da decisão – xxxxx - título que descreve o item (item xxx deste relatório);

3.4 Considerar como parcialmente cumpridas as determinações à xxxxx – órgão/entidade, constantes nos seguintes itens da Decisão nº xxx/20xx: xxxx – item da decisão – xxxxx - título que descreve o item (item xxx deste relatório); xxxx – item da decisão – xxxxx - título que descreve o item (item xxx deste relatório);

3.5 Considerar como não cumpridas as determinações à xxxxx – órgão/entidade, constantes nos seguintes itens da Decisão nº xxx/20xx: xxxx – item da decisão – xxxxx - título que descreve o item (item xxx deste relatório); xxxx – item da decisão – xxxxx - título que descreve o item (item xxx deste relatório);

3.6 Considerar como prejudicada a determinação à xxxxx – órgão/entidade, constantes nos seguintes itens da Decisão nº xxx/20xx: xxxx – item da decisão – xxxxx - título que descreve o item

(item xxx deste relatório); xxxx – item da decisão – xxxxx - título que descreve o item (item xxx deste relatório);

3.7 Considerar como implementadas as recomendações à xxxxx – órgão/entidade, constantes nos seguintes itens da Decisão nº xxx/20xx: xxxx – item da decisão – xxxxx - título que descreve o item (item xxx deste relatório) e xxxx – item da decisão – xxxxx - título que descreve o item (item xxx deste relatório);

3.8 Considerar como em implementação as recomendações à xxxxx – órgão/entidade, constantes nos seguintes itens da Decisão nº xxx/20xx: xxxx – item da decisão – xxxxx - título que descreve o item (item xxx deste relatório); xxxx – item da decisão – xxxxx - título que descreve o item (item xxx deste relatório);

3.9 Considerar como parcialmente implementadas as recomendações à xxxxx – órgão/entidade, constantes nos seguintes itens da Decisão nº xxx/20xx: xxxx – item da decisão – xxxxx - título que descreve o item (item xxx deste relatório); xxxx – item da decisão – xxxxx - título que descreve o item (item xxx deste relatório);

3.10 Considerar como não implementadas às recomendações xxxxx – órgão/entidade, constantes nos seguintes itens da Decisão nº xxx/20xx: xxxx – item da decisão – xxxxx - título que descreve o item (item xxx deste relatório); xxxx – item da decisão – xxxxx - título que descreve o item (item xxx deste relatório);

3.11 Considerar como prejudicada a recomendação à xxxxx – órgão/entidade, constantes nos seguintes itens da Decisão nº xxx/20xx: xxxx – item da decisão – xxxxx - título que descreve o item (item xxx deste relatório); xxxx – item da decisão – xxxxx - título que descreve o item (item xxx deste relatório);

3.12 Dar conhecimento à Assessoria de Comunicação desta Corte (Acom), para que possa promover a publicidade, transparência e o conhecimento da sociedade sobre os resultados do monitoramento, possibilitando o controle social, conforme art. 16 da Resolução N. TC 176/2021;

3.13 Dar conhecimento do Relatório DAE nº xx/20xx, do Relatório e Voto do Relator e da decisão que for proferida, à xxxxxx (órgão/entidade).

3.14 Determinar o encerramento deste processo de monitoramento (e vinculá-lo ao novo processo de monitoramento a ser autuado no momento oportuno), conforme prevê o (§ 2º do art. 13 e) art. 15 da Resolução N. TC 176/2021.

Diretoria de Atividades Especiais, em xx de xxxxxx de 20xx.

xxxxxx
Equipe

xxxxxxxxx
Auditor(a) Fiscal de Controle Externo
Coordenador da auditoria

xxxxxxx
Auditor(a) Fiscal de Controle Externo
Chefe de Divisão da DAE

De acordo:

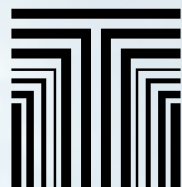
XXXXXX

Auditor(a) Fiscal de Controle Externo
Coordenador(a) de Controle da DAE

Encaminhem-se os Autos à elevada consideração do Exmo. Sr. Relator [XXXXXXXXXXXXXX](#), ouvido preliminarmente o Ministério Público de Contas.

XXXXXX

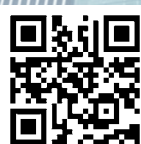
Auditor(a) Fiscal de Controle Externo
Diretor(a) de Controle da DAE\



TRIBUNAL
DE CONTAS
DE SANTA
CATARINA

Acompanhe nossas redes sociais:

(clique nos ícones para levar à página)



Rua José da Costa Moellmann, 104
Centro – Florianópolis (SC) – CEP 88020-170