

PORTARIA Nº 246, DE 11 DE DEZEMBRO DE 2001

A PRESIDENTE DO TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o artigo 84, inciso XX, alínea "b", do Regimento Interno, aprovado pela Resolução-TCDF nº 38, de 30 de outubro de 1990 e tendo em vista o que se apresenta no Processo-TCDF nº 001/2001;

considerando o disposto no artigo 1º da Lei-DF nº 362, de 26 de novembro de 1992;

considerando o disposto na Resolução-CLDF nº 174, de 12 de novembro de 2001; RESOLVE:

Art. 1º O percentual de 3,17% (três inteiros e dezessete centésimos por cento) será incorporado aos valores dos vencimentos dos cargos efetivos, cargos em comissão e encargos de gabinete integrantes do Quadro de Pessoal dos Serviços Auxiliares do Tribunal, bem assim dos proventos de aposentadoria e pensão, nos termos da Decisão-TCDF nº 37, proferida na Sessão Extraordinária Administrativa nº 352, de 22 de novembro de 2001.

Parágrafo único. O disposto no *caput* deste artigo retroage a janeiro de 1995.

Art. 2º Em decorrência da incorporação de que trata o artigo anterior, os novos valores das tabelas de remuneração dos servidores deste Tribunal passam a ser os constantes dos Anexos I, II, III, IV, V e VI desta Portaria.

Art. 3º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 4º Revogam-se as disposições em contrário.

#### ANEXO I

#### PORTARIA-TCDF Nº 246, DE 11 DE DEZEMBRO DE 2001

#### ANALISTA DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA VIGÊNCIA: 2001

CLASSE/PADRÃO	VENCIMENTO	GDAACE 180%	REMUNERAÇÃO
3ª I	1.219,48	3.379,21	4.598,69
3ª II	1.268,26	3.379,21	4.647,47
3ª III	1.318,99	3.379,21	4.698,20
3ª IV	1.371,75	3.379,21	4.750,96
2ª I	1.426,62	3.379,21	4.805,83
2ª II	1.483,68	3.379,21	4.862,89
2ª III	1.543,03	3.379,21	4.922,24
1ª I	1.604,75	3.379,21	4.983,96
1ª II	1.668,94	3.379,21	5.048,15
1ª III	1.735,70	3.379,21	5.114,91
ESPECIAL I	1.805,13	3.379,21	5.184,34
ESPECIAL II	1.877,34	3.379,21	5.256,55

#### ANEXO II

#### PORTARIA-TCDF Nº 246, DE 11 DE DEZEMBRO DE 2001

#### ANALISTA DE FINANÇAS E CONTROLE EXTERNO VIGÊNCIA: 2001

CLASSE/PADRÃO	VENCIMENTO	GDAACE 180%	REMUNERAÇÃO
3ª I	1.219,48	3.379,21	4.598,69
3ª II	1.268,26	3.379,21	4.647,47
3ª III	1.318,99	3.379,21	4.698,20
3ª IV	1.371,75	3.379,21	4.750,96
2ª I	1.426,62	3.379,21	4.805,83

Boletim Interno nº 23/2001	TCDF	Pág 439
----------------------------	------	---------

2ª II	1.483,68	3.379,21	4.862,89
2ª III	1.543,03	3.379,21	4.922,24
1ª I	1.604,75	3.379,21	4.983,96
1ª II	1.668,94	3.379,21	5.048,15
1ª III	1.735,70	3.379,21	5.114,91
ESPECIAL I	1.805,13	3.379,21	5.184,34
ESPECIAL II	1.877,34	3.379,21	5.256,55

ANEXO III  
PORTARIA-TCDF Nº 246, DE 11 DE DEZEMBRO DE 2001

TÉCNICO DE FINANÇAS E CONTROLE EXTERNO e  
TÉCNICO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA - A  
VIGÊNCIA: 2001

CLASSE/PADRÃO	VENCIMENTO	GDAACE 180%	REMUNERAÇÃO
3ª I	717,02	1.986,84	2.703,86
3ª II	745,70	1.986,84	2.732,54
3ª III	775,53	1.986,84	2.762,37
3ª IV	806,55	1.986,84	2.793,39
2ª I	838,81	1.986,84	2.825,65
2ª II	872,36	1.986,84	2.859,20
2ª III	907,25	1.986,84	2.894,09
1ª I	943,54	1.986,84	2.930,38
1ª II	981,28	1.986,84	2.968,12
1ª III	1.020,53	1.986,84	3.007,37
ESPECIAL I	1.061,35	1.986,84	3.048,19
ESPECIAL II	1.103,80	1.986,84	3.090,64

ANEXO IV  
PORTARIA-TCDF Nº 246, DE 11 DE DEZEMBRO DE 2001

TÉCNICO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA - B e  
AUXILIAR DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA - A  
VIGÊNCIA: 2001

CLASSE/PADRÃO	VENCIMENTO	GDAACE 180%	REMUNERAÇÃO
3ª I	465,75	1.290,64	1.756,39
3ª II	484,38	1.290,64	1.775,02
3ª III	503,76	1.290,64	1.794,40
3ª IV	523,91	1.290,64	1.814,55
2ª I	544,87	1.290,64	1.835,51
2ª II	566,66	1.290,64	1.857,30
2ª III	589,33	1.290,64	1.879,97
1ª I	612,90	1.290,64	1.903,54
1ª II	637,42	1.290,64	1.928,06
1ª III	662,92	1.290,64	1.953,56
ESPECIAL I	689,44	1.290,64	1.980,08
ESPECIAL II	717,02	1.290,64	2.007,66

ANEXO V  
PORTARIA-TCDF Nº 246, DE 11 DE DEZEMBRO DE 2001

TÉCNICO DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA - C e  
AUXILIAR DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA - B  
VIGÊNCIA: 2001

CLASSE/PADRÃO	VENCIMENTO	GDAACE 180%	REMUNERAÇÃO
3ª I	302,55	838,35	1.140,90
3ª II	314,65	838,35	1.153,00
3ª III	327,24	838,35	1.165,59
3ª IV	340,33	838,35	1.178,68
2ª I	353,94	838,35	1.192,29
2ª II	368,10	838,35	1.206,45
2ª III	382,82	838,35	1.221,17
1ª I	398,13	838,35	1.236,48
1ª II	414,06	838,35	1.252,41
1ª III	430,62	838,35	1.268,97
ESPECIAL I	447,84	838,35	1.286,19
ESPECIAL II	465,75	838,35	1.304,10

ANEXO VI  
PORTARIA-TCDF Nº 246, DE 11 DE DEZEMBRO DE 2001

TABELA DE CARGOS EM COMISSÃO  
VIGÊNCIA: 2001

NÍVEL CCG - CCA	VENCIMENTO BÁSICO	REPRESENTAÇÃO MENSAL	REMUNERAÇÃO MENSAL
TC-CC - 7	1.481,35	4.023,63	5.504,98
TC-CC - 6	1.247,67	3.355,09	4.602,76
TC-CC - 5	944,37	2.655,60	3.599,97
TC-CC - 4	837,00	2.346,09	3.183,09
TC-CC - 3	619,76	1.906,58	2.526,34
TC-CC - 2	549,01	1.683,73	2.232,74
TC-CC - 1	423,30	1.330,89	1.754,19

TABELA DE ENCARGOS DE GABINETE  
VIGÊNCIA: 2001

CÓDIGO ENCARGO	DENOMINAÇÃO ENCARGO	REMUNERAÇÃO MENSAL
GG - AR	ASSESSOR - EG	1.551,24
GG - AN	ASSISTENTE	1.228,46
GG - AU	AUXILIAR	1.087,16

	Conceitos de Identificação e Padronização de Processos	24	
	Estudos, Análise e Melhoria de Processos	24	
	Implementando as Normas ISO 9001/2000 – Conceitos Básicos	24	
	Orientação Técnica		40.000,00
SUBTOTAL			60.000,00
REESTRUTURAÇÃO DO SISTEMA DE ARQUIVO DO TCDF			50.000,00
ENCONTRO NACIONAL DOS TRIBUNAIS DE CONTAS			20.000,00
TOTAL GERAL			513.350,00

RESOLUÇÃO Nº 137, DE 8 DE NOVEMBRO DE 2001

Institui o Manual de Auditoria Integrada do Tribunal de Contas do Distrito Federal.

A PRESIDENTE DO TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso XXVI, do Regimento Interno, tendo em vista o que se apresenta no Processo nº 1.897/97, e

Considerando a necessidade de ampliar o enfoque atual das auditorias — da observância da regularidade para a análise de gestão —, mediante a realização de auditorias integradas;

Considerando a necessidade de uniformizar procedimentos e critérios relativos a esse tipo de auditoria, mediante a manualização dos serviços pertinentes, resolve:

Art. 1º Fica instituído o Manual de Auditoria Integrada para uso das Inspetorias de Controle Externo.

Art. 2º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 3º Revogam-se as disposições em contrário.

Composição do Tribunal – 2001

**Conselheiros**

*Marli Vinhadeli – Presidente*

*Manoel Paulo de Andrade Neto – Vice-Presidente*

*José Eduardo Barbosa*

*Ronaldo Costa Couto*

*Jorge Caetano*

*José Milton Ferreira*

*Maurílio Silva*

**Auditor**

*José Roberto de Paiva Martins*

**Procuradores do Ministério Público Junto ao Tribunal**

*Márcia Ferreira Cunha Farias – Procuradora-Geral*

*Cláudia Fernanda de Oliveira Pereira*

*Jorge Ulisses Jacoby Fernandes*

**SERVIDORES PARTICIPANTES**

**ELABORAÇÃO**

André Luiz Góes de Oliveira

Francisco Alves de Faria

Jorge Luiz Pessoa Faria

Júlio César Freitas de Sousa

Luiz Naruto Tudi

Valdeci Pereira Coelho

Wilde Ferraz Fernandes

**SUPERVISÃO**

Adalton Cardoso Flores

Adonirã Judson dos Reis Santiago

Carlos Alberto R. de Oliveira

Elmiz Antônio Rocha

Francisco Jayme de Aguiar Neto

Heloísa Garcia Pinto Vidal

Inácio Magalhães Filho

Jayme Benjamin S. Santiago

Josivan Oliveira Silva

Luiz Genéδιο Mendes Jorge

Paulo Roberto da Silva

Sebastião Cal de Miranda

Shirley Elias Valente

Soad Saade Portolan

**REVISÃO E FORMATAÇÃO**

Henrique Mattei

James Quintão de Oliveira

José Cantieri Marques Vieira

## APRESENTAÇÃO

O Tribunal de Contas do Distrito Federal vem atuando com o objetivo de aperfeiçoar continuamente seus mecanismos de fiscalização, mediante a integração e racionalização dos processos de trabalho relacionados com essa atividade, bem como pela utilização de modernas técnicas de auditoria, cuja abrangência possibilite controle externo mais efetivo da administração dos recursos do Distrito Federal.

Em consonância com essa linha de ação, instituiu-se grupo de trabalho composto por especialistas da Casa, que elaboraram o presente compêndio acerca dos procedimentos a serem adotados por esta Corte quando da realização de auditorias integradas, vale dizer, de fiscalizações externas que contemplem, além do aspecto da legalidade, aqueles relacionados à efetividade, eficácia, eficiência e economicidade na gestão dos recursos públicos.

Consolida-se, portanto, com este Manual de Auditoria Integrada — que não pretende tolher a ação ou criatividade de seus usuários, mas sim estimular o aprimoramento e a pesquisa de novas técnicas —, posição gerencial no sentido de dotar esta Corte dos instrumentos necessários à modernização de suas atividades fiscalizatórias.

## SUMÁRIO

I - INTRODUÇÃO .....	7
II - DEFINIÇÃO DE AUDITORIA INTEGRADA .....	8
III - LIMITES DA AUDITORIA INTEGRADA .....	9
IV - PRINCÍPIOS ENVOLVIDOS NA AUDITORIA INTEGRADA .....	10
1. Accountability .....	10
2. Condução dos negócios públicos .....	10
3. Responsabilidade e prudência .....	10
V - CARACTERÍSTICAS DA AUDITORIA INTEGRADA .....	11
1. Observância às normas básicas de auditoria .....	11
2. Independência e Objetividade .....	11
3. Integrada .....	11
4. Cíclica .....	11
5. Coordenada .....	11
6. Cooperativa .....	11
7. Construtiva .....	11
8. Multidisciplinar .....	11
VI - CONTRIBUIÇÕES E VANTAGENS DA AUDITORIA INTEGRADA .....	12
VII - ETAPAS DA AUDITORIA INTEGRADA .....	13
1. Planejamento .....	13
1.1. Estabelecimento do objetivo geral .....	13
1.2. Levantamento preliminar .....	14
1.3. Estabelecimento do risco de auditoria .....	22
1.4. Estabelecimento dos objetivos específicos da auditoria .....	23
1.5. Definição da abordagem da auditoria e escopo dos trabalhos .....	24
1.6. Definição da equipe de auditoria .....	25

1.7. Definição dos custos de auditoria .....	26
1.8. Definição do cronograma dos trabalhos .....	26
1.9. Elaboração do Plano de Auditoria .....	27
2. Programa de auditoria .....	27
2.1. Revisão do programa de auditoria .....	28
3. Desenvolvimento do trabalho de campo .....	29
3.1. Obtenção de evidências .....	29
3.2. Documentação .....	31
4. Relatório .....	32
4.1. Discussão das recomendações propostas com a auditada .....	33
5. Revisão dos trabalhos .....	34
6. Acompanhamento das medidas tomadas pela auditada .....	34
<b>GLOSSÁRIO</b> .....	36
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	40

## I - INTRODUÇÃO

A adoção dos procedimentos de Auditoria Integrada constitui mais um instrumento eficaz de fiscalização, com vistas a orientar as equipes de auditoria a adotarem um enfoque de maior abrangência que alia, à abordagem tradicional, a preocupação com os efetivos resultados na gestão dos recursos públicos.

Este manual busca, na sua essência, apresentar as diversas características e conceituações relativas à Auditoria Integrada, bem como o curso e desenvolvimento das etapas necessárias para sua implementação.

Sua concepção baseou-se em ampla pesquisa junto aos Tribunais de Contas dos Estados do Rio de Janeiro, do Paraná e da Bahia, bem como em consulta à literatura especializada em auditoria e em contribuições pessoais dos integrantes da equipe envolvida na sua elaboração.

É pertinente observar que este manual, a rigor, não seguiu uma doutrina específica. Seu objetivo foi adaptar as diversas conceituações pesquisadas às convicções, entendimentos e necessidades desta Corte.

Cabe salientar também, que não é objeto deste manual a indicação de critérios de auditoria, pois sendo eles fruto dos trabalhos de auditoria, deverão, nessa oportunidade, ser avaliados, discutidos e posteriormente catalogados para reaproveitamento.

Por fim, espera-se que este Manual de Auditoria Integrada possa contribuir, efetivamente, como uma ferramenta útil na realização dos trabalhos desta Corte.

## II - DEFINIÇÃO DE AUDITORIA INTEGRADA

É o conjunto de procedimentos que têm por fim proporcionar uma avaliação objetiva, construtiva, sistemática e independente de evidências, com vistas a identificar, em uma instituição pública, programa ou atividade de governo, a extensão em que:

os recursos financeiros, humanos e materiais são geridos com a devida observância aos princípios da efetividade, eficácia, eficiência e economicidade;

as atividades referentes à obrigação de prestar contas são desenvolvidas a contento, incluindo o cumprimento legal de normas e regulamentos, naquilo que for aplicável.

A auditoria integrada analisa tanto os controles financeiros quanto os gerenciais, incluindo os sistemas e as práticas de informação, além de recomendar melhoramentos, onde isso for apropriado.

Identifica também, os mais importantes controles, atividades e sistemas da organização e seleciona entre eles os essenciais para o correto uso dos recursos. Esses aspectos preliminarmente escolhidos são, então, objeto da auditoria.

O conceito de auditoria integrada aborda as "relações de *accountability*" (vide item 1. do Título IV), ou dever de prestar contas, em dois modos. Primeiro, examina-se a transparência e o entendimento que existem entre as principais partes neste relacionamento e como a responsabilidade proporcionada pela própria *accountability* está sendo cumprida. Segundo, examina-se como na prática esta responsabilidade é desempenhada por quem gerencia os recursos públicos.

Em síntese, a auditoria integrada abrange o exame de controles, processos e sistemas usados na gerência dos recursos financeiros, humanos, materiais e de informação das organizações. Isto significa que essa auditoria pode envolver uma variedade de áreas, incluindo:

planejamento financeiro, orçamentário e relatórios contábeis e financeiros;

planejamento, desenvolvimento, avaliação e utilização dos recursos humanos;

planejamento, aquisição e utilização de propriedades, equipamentos, plantas industriais, estoques e outros ativos;

produção e desenvolvimento de informações necessárias para planejar, operar e controlar uma organização e para satisfazer as obrigações de *accountability*.

### III - LIMITES DA AUDITORIA INTEGRADA

Não é função da auditoria integrada emitir opiniões sobre programas de governo ou realizar críticas *a posteriori* das decisões de um funcionário designado ou de órgão do governo.

Os relatórios de auditoria integrada não têm a intenção de substituir decisões — tomadas por funcionário designado ou por gerente nomeado — pelo julgamento dos auditores. Seu objetivo é determinar se a organização proporciona, para aqueles que tomam decisões, informações suficientes, exatas e relevantes para que possam cumprir com suas responsabilidades.

A auditoria integrada busca, portanto, assegurar que as pessoas que delegam responsabilidades, ou que têm a responsabilidade de controle, recebam relatórios de qualidade que lhes sejam úteis para o cumprimento de suas tarefas.

Não se consideram auditorias integradas, dentre outros, os trabalhos visando à redução de custos, aumento de produtividade, melhoria de outros elementos de eficácia, busca de formas alternativas de gestão etc.

Na auditoria integrada, os exames efetuados recaem, de um modo geral, sobre os seguintes tópicos:

se a missão, os objetivos e as metas da organização, bem como as normas legais atinentes à eficácia, eficiência e economicidade estão sendo cumpridos;

se os controles internos administrativos e contábeis são adequados, naquilo que for significativo;

se os procedimentos operacionais e administrativos levam em consideração aspectos de economia e eficiência no gerenciamento de recursos financeiros, humanos, físicos e de informação;

se os procedimentos utilizados para medir, monitorar e reportar a eficácia das ações administrativas e operacionais são suficientes e fidedignos;

se as ações estão sendo efetivas, em relação à missão e objetivos institucionais, ou do programa/atividade sob exame.

#### IV - PRINCÍPIOS ENVOLVIDOS NA AUDITORIA INTEGRADA

##### 1. Accountability

O dever de prestar contas por parte dos gestores públicos tem como fundamentos a democracia e o respeito à cidadania. Assim, a cultura anglo-saxônica cunhou o termo *accountability* para designar esse dever do administrador contemporâneo em dar satisfação ao contribuinte quanto à aplicação dos recursos públicos sob sua gerência.

A idéia de "relações de *accountability*" é fundamental. Ela está baseada na presunção de que quem confere a responsabilidade espera e deve receber uma prestação de contas daqueles a quem essa responsabilidade foi conferida.

##### 2. Condução dos negócios públicos

Este princípio estabelece que os negócios públicos devem ser conduzidos de forma a se fazer o melhor uso possível dos recursos públicos. Os funcionários responsáveis pela utilização desses recursos devem assegurar-se de que as decisões relativas à gestão pública são legais e éticas. Eles devem assegurar-se, também, de que tais decisões resultam em serviços públicos eficazes, eficientes e econômicos.

Isso significa que bens e serviços, com a qualidade desejada, devem ser adquiridos em quantidades e épocas apropriadas e ao melhor preço; que os recursos financeiros, humanos e materiais devem ser utilizados da maneira mais produtiva possível e que os programas de trabalho devem atingir os resultados pretendidos. Em outras palavras, boas decisões no setor público são aquelas que não somente atendem a questões legais e éticas, mas também refletem o devido respeito ao valor do dinheiro.

##### 3. Responsabilidade e prudência

Este princípio estabelece que as pessoas que dirigem negócios públicos devem ser responsáveis pela prudente e eficaz administração dos recursos que lhes forem confiados. Essa responsabilidade atinge o setor público como um todo, desde os representantes eleitos responsáveis perante o público, até os funcionários responsáveis perante superiores eleitos ou funcionais. Em todos os níveis há a obrigação de demonstrar que bons procedimentos administrativos estão sendo seguidos.

#### V - CARACTERÍSTICAS DA AUDITORIA INTEGRADA

##### 1. Observância às normas básicas de auditoria

Atributos geralmente entendidos e aceitos na auditoria financeira tradicional (evidência, relatório justo e franco, por exemplo) são, também, essenciais na auditoria integrada.

##### 2. Independência e Objetividade

A credibilidade da auditoria integrada depende, em grande parte, do profissionalismo daqueles encarregados de realizá-la e, por isso, da independência e objetividade com que eles desempenham suas tarefas.

### 3. Integrada

Este é o item que melhor diferencia a auditoria integrada da auditoria financeira. Na fase de planejamento, a auditoria integrada identifica todas as macroatividades, controles e sistemas da organização e seleciona, entre eles, aqueles julgados essenciais para o correto uso dos recursos dentro da organização.

Os itens selecionados constituem o objeto da auditoria integrada. Por conseguinte, conclui-se que a auditoria integrada não é aplicada na totalidade das atividades, controles e sistemas da organização. Tal abrangência seria por demais onerosa, dissolvida (desorganizada), difícil de controlar e de duvidosa vantagem na relação custo/benefício. O termo "integrada" não significa que toda a estrutura de programas e unidades da organização precisa ser auditada de forma simultânea. Ao invés disso, a auditoria pode ser conduzida em base seletiva parte por parte, num determinado período de tempo.

### 4. Cíclica

Implica o exame das atividades, sistemas, procedimentos e controles de uma organização no curso de diversas auditorias, criando-se, assim, um "ciclo auditorial" dentro da organização.

### 5. Coordenada

Uso adequado dos resultados do trabalho da auditoria interna (ou de grupos similares, não necessariamente restritos à natureza auditorial), mas que possam contribuir significativamente para a auditoria integrada.

### 6. Cooperativa

Contínuo diálogo entre a equipe de auditoria e todas as partes envolvidas nas "relações de accountability".

### 7. Construtiva

A auditoria integrada faz mais do que identificar pontos fracos na gerência dos sistemas — ela elabora sugestões construtivas sobre os caminhos das melhorias que podem ser alcançadas. Deseja-se que o relatório da auditoria integrada seja útil e orientado para o futuro, e não simplesmente analítico. A idéia principal é alcançar uma mudança positiva e não apenas punir ilegalidades ou irregularidades.

### 8. Multidisciplinar

O amplo escopo da auditoria integrada requer auditores com uma grande variedade de habilidades e com formação em várias disciplinas.

## VI - CONTRIBUIÇÕES E VANTAGENS DA AUDITORIA INTEGRADA

Os resultados da auditoria integrada possibilitam ou viabilizam:

o uso eficaz e eficiente dos recursos públicos, na medida que propicia uma avaliação objetiva da situação em que a organização se encontra em termos de efetividade, eficiência, eficácia e economicidade na aplicação desses recursos;

o desenvolvimento de práticas sadias e legais de administração financeira, pois identifica deficiências nas ações gerenciais e nas práticas de controle, além de oferecer recomendações de aprimoramento, emanadas da equipe de auditoria;

a execução ordenada de atividades administrativas, pelas razões acima expostas;

a apresentação de informações para autoridades públicas e para o público, se for o caso, por meio de relatórios objetivos e oportunos;

a identificação de critérios para a medição do cumprimento dos objetivos institucionais, quando tais critérios não estiverem estabelecidos pelo auditado;

a avaliação independente e objetiva dos programas de trabalho ou operações específicas;

a avaliação do cumprimento de objetivos, metas, políticas e procedimentos;

a avaliação da efetividade da informação;

a identificação das áreas de risco ou programas com maior impacto sobre a sociedade;

a identificação dos programas ou áreas que contribuem para melhorar a relação custo/benefício.

## VII - ETAPAS DA AUDITORIA INTEGRADA

### 1. Planejamento

O planejamento é requisito técnico necessário e essencial para qualquer procedimento de auditoria, além de ser fator fundamental para o êxito dos trabalhos. O Analista de Finanças e Controle Externo — AFCE deve planejar a auditoria com o objetivo de garantir que seja de alta qualidade, bem como executada de forma eficaz, eficiente, econômica e oportuna.

O planejamento tem por finalidade definir questões essenciais à realização da auditoria, razão pela qual pressupõe adequado conhecimento do ramo de atividade, negócio e práticas operacionais do auditado. Dentre as questões essenciais ao planejamento destacam-se as seguintes:

a fixação de objetivos geral e específicos;

o tipo de abordagem (metodologia) a ser empregada;

a delimitação do escopo e do prazo de duração dos trabalhos (cronograma);

a definição do perfil da equipe;

a estimativa dos custos;

a fixação dos critérios a serem utilizados;

a elaboração do programa de auditoria.

O planejamento deverá considerar todos os fatores relevantes na execução dos trabalhos, especialmente os seguintes:

conhecimento detalhado da área de atuação do auditado, bem como da legislação, no que for significativo ao objetivo da auditoria;

conhecimento detalhado dos sistemas e controles internos da entidade e seu grau de confiabilidade;

riscos de auditoria;

natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados;

utilização dos trabalhos de outros auditores, especialistas ou auditores internos.

Os resultados do planejamento devem ser formalmente registrados por meio de um documento denominado Plano de Auditoria, no qual as questões essenciais são apresentadas. O Plano de Auditoria, após aprovado pelo responsável pela sua revisão (Diretor, Inspetor ou, eventualmente, Relator, conforme o caso), torna-se documento mestre dos trabalhos de auditoria (plano de ação) e base para sua supervisão, revisão e controle pelo TCDF.

### 1.1. Estabelecimento do objetivo geral

O objetivo geral da auditoria deve ser explicitado pelo requerente, oportunidade em que deve justificar as razões de ordem técnica que motivaram a necessidade do trabalho. A explicitação dos motivos para a realização da auditoria permite que a equipe obtenha um maior entendimento acerca do que o requerente quer ver respondido, no caso, representado pelo objetivo geral.

O estabelecimento do objetivo geral da auditoria deve considerar os seguintes aspectos:

a significância do trabalho;

a relevância da entidade ou programa;

a possibilidade de melhoria nas "relações de *accountability*" ou na gestão;

as mudanças de condições nas entidades ou programas;

os destinatários do relatório (auditado, Legislativo, mídia, grupos de interesse ou cidadãos isoladamente), podendo essa destinação considerar um ou mais dos potenciais usuários, vistos de forma conjunta ou isoladamente.

O objetivo geral da auditoria deve nortear os trabalhos necessários ao levantamento preliminar que, por sua vez, viabiliza a explicitação de um conjunto de objetivos específicos a serem alcançados pela auditoria.

### 1.2. Levantamento preliminar

O levantamento preliminar tem por objetivo precípuo obter informações necessárias à elaboração do Plano de Auditoria.

A elaboração desse Plano requer o conhecimento e a compreensão adequada da entidade que se pretende auditar, incluindo os aspectos legais, operacionais e administrativos, em especial:

as atividades ou funções relacionadas, direta ou indiretamente, com o objetivo geral da auditoria;

os objetivos, políticas e normas, inclusive a compatibilidade com a legislação pertinente;

os procedimentos gerenciais, operacionais, administrativos e contábeis, relacionados ao objetivo geral da auditoria.

Tais informações são obtidas mediante o emprego de testes de observância e a utilização de procedimentos técnicos como os identificados no tópico 3.1 do Título VII - Obtenção de evidências.

O levantamento preliminar pode ser dividido em 4 etapas, assim compreendidas:

conhecimento do auditado;

identificação de critérios aplicáveis à auditoria;

identificação das áreas/pontos potencialmente significantes;

avaliação dos sistemas de controle interno.

#### 1.2.1. Conhecimento do auditado

Esta etapa consiste na obtenção de informações básicas necessárias ao conhecimento e compreensão da entidade ou programa a ser auditado.

Objetivando **acelerar o processo e reduzir custos**, é recomendável, num primeiro momento, subdividir a auditada em componentes relacionados ao objetivo da auditoria, de forma a dirigir os esforços às questões efetivamente pertinentes. Essa subdivisão pode ser feita por unidade organizacional, funções, origem ou aplicação de recursos, natureza de despesas ou receitas etc.

Delimitados os componentes pertinentes ao objeto da auditoria, pode-se dar início à coleta das informações básicas ao conhecimento e compreensão da auditada. Dentre as informações necessárias destacam-se as seguintes:

a natureza da entidade, sua missão, políticas, legislação aplicável, estrutura administrativa e linhas de responsabilidade e delegação de função, entre outras;

os objetivos declarados e as metas estabelecidas;

os recursos (orçamentários, financeiros, humanos e materiais) colocados à disposição do administrador;

as atividades operacionais e administrativas relevantes, seus controles administrativos (gerenciais) e contábeis, bem como seus sistemas (ou sistemáticas) de suporte;

os produtos gerados, bens e serviços, e os respectivos quantitativos;

os resultados físicos (metas) e financeiros apurados nos últimos exercícios;

os critérios de avaliação de desempenho porventura utilizados pela entidade ou outras congêneres;

as influências internas e externas ao ambiente; é pertinente considerar, ainda, os interesses envolvidos que possam influir na gestão e no desempenho da entidade ou programa de governo.

As informações em causa podem ser obtidas diretamente na entidade auditada ou por outros meios, como na pasta permanente ou em sistemas de recuperação de informação. Como fontes de informação podem-se listar, entre outras, as seguintes:

ato de constituição;

estatuto social, regimento interno ou equivalentes, organogramas etc.;

atos de delegação de competência;

demonstrações contábeis, orçamentárias e relatórios gerenciais utilizados pela administração;

entrevistas com dirigentes e gerentes;

revistas especializadas e literatura técnica;

relatórios de auditorias anteriores, realizadas por auditores internos, externos e pelo próprio TCDF, bem como trabalhos de consultoria porventura existentes.

### 1.2.2. Identificação de critérios aplicáveis à auditoria

Crítérios são padrões razoáveis e atingíveis com base nos quais o AFCE procura evidências e emite os julgamentos necessários para fundamentar conclusões de auditoria. Por meio deles é possível determinar se uma entidade ou programa está dentro, aquém ou além das expectativas. Os critérios a serem utilizados devem, sempre que possível, ser declarados no Plano de Auditoria.

Na fase de planejamento, os critérios a serem selecionados são, especialmente, aqueles de nível mais abrangente, necessários à avaliação preliminar e à seleção das questões significativas. Ao longo do trabalho de auditoria outros critérios mais analíticos devem ser identificados e explicitados nos programas de auditoria (os princípios aqui referidos aplicam-se, também, para esses casos).

#### a) Características dos critérios de auditoria

A aceitabilidade de um critério como padrão de aferição num processo de auditoria está relacionada à aderência do critério a algumas características essenciais que lhe dão validade. São elas:

**razoabilidade** – os critérios selecionados devem ser atingíveis, factíveis, sob pena de se tornarem inócuos e não se prestarem aos fins da auditoria;

**pertinência** – devem guardar consonância com o assunto a ser examinado;

**confiabilidade** - critérios confiáveis devem gerar opiniões similares quando usados por diferentes auditores nas mesmas circunstâncias;

**objetividade** - critérios objetivos são concretamente definidos, imunes à deturpação de seu entendimento pelos auditores ou auditada;

**utilidade** - critérios úteis são aqueles que produzem achados e opiniões que satisfazem as necessidades de informação do auditado;

**clareza** - critérios claros são aqueles enunciados de tal forma a não deixar lugar para interpretações significativamente diferenciadas;

**aceitabilidade** - critérios aceitáveis podem ser desenvolvidos pela administração da auditada ou pelos auditores e derivar de padrões estabelecidos por organismos reguladores, associações profissionais ou outras autoridades reconhecidas. O estabelecimento de critérios não reconhecidos pelo auditado poderá mostrar-se insatisfatório aos resultados da auditoria, posto que, sujeitos a contestação, podem reduzir os benefícios decorrentes dos trabalhos, em face das controvérsias advindas do não reconhecimento do critério e, por via de consequência, dos resultados decorrentes;

**comparabilidade** - critérios comparáveis são consistentes com outros usados em auditorias semelhantes na auditada, em circunstâncias semelhantes;

**totalidade** - cabe envidar os maiores esforços para assegurar que todos os critérios significativos tenham sido identificados.

Críticos eficazes e úteis respondem a duas premissas:

são suficientemente claros no relatório, de modo que um usuário razoavelmente informado e diligente será capaz de avaliar a extensão e profundidade das conclusões e entender quaisquer restrições ou limitações sobre sua aplicabilidade;

tornam possível um julgamento, estimativa ou medição razoavelmente coerentes. Conquanto de nenhuma forma eliminem o julgamento profissional, critérios úteis aumentam a probabilidade de que diferentes auditores cheguem a conclusões semelhantes em circunstâncias semelhantes. Portanto, eles são de grande importância ao eliminar o fator subjetivo, que deve estar ausente em uma opinião ou conclusão profissional.

## b) Fontes de critérios

Como fontes de critérios podem-se exemplificar as seguintes:

legislação, normas e regulamentos;

objetivos, metas estabelecidas ou indicadores previstos ou estabelecidos em leis ou fixados pela administração;

padrões tecnicamente desenvolvidos ou normatizados;

opinião de especialistas;

desempenho obtido em anos anteriores;

desempenho de entidades semelhantes;

desempenho do setor privado.

À vista do conceito de "relações de *accountability*", compete ao auditado prever e prover os mecanismos de controle interno necessários ao controle, mensuração, avaliação e comunicação de seus resultados àquele que lhe conferiu a responsabilidade pela gestão dos recursos disponibilizados. Sendo assim, padrões estabelecidos pela auditada podem ser utilizados como fontes de critério, cabendo, no entanto, à equipe de auditoria avaliá-los com vista nas características antes citadas, como também nos mecanismos de controle, mensuração, avaliação e registro utilizados pela auditada, de forma a lhes dar validade.

### c) Tipos de critérios

Os objetivos da auditoria como um todo determinam a natureza dos critérios pertinentes. Em termos gerais, o AFCE deve aplicar critérios relacionados com:

a adequação de sistemas e práticas; os sistemas deveriam:

- existir e responder a riscos;
- ter desenhos sólidos, de conformidade com práticas normais;
- operar eficientemente, fornecendo razoável segurança à administração de que riscos inerentes são gerenciados de forma apropriada;

o cumprimento de autorizações:

- a autorização legislativa é requerida para objetivos, operações, programas e transações individualmente significativas;
- as despesas individuais devem ser apropriadas, relacionadas com objetivos e aprovadas;
- as despesas proibidas por lei não podem ser efetuadas;

as informações sobre responsabilidades (representação fidedigna); as informações sobre a forma como a responsabilidade delegada foi exercida deveriam revelar questões significativas, de maneira que:

- correspondam à substância dos fatos subjacentes, tais como a existência ou ocorrência deles e sua relação com a entidade;
- forneçam registro completo de eventos e transações significativos;
- usem convenções aceitas para estimativas e medições;
- usem convenções aceitas para revelar e apresentar toda a informação pertinente, de forma compreensível;

a adequação dos resultados; a entidade deveria alcançar resultados (em áreas importantes) que sejam satisfatórios quando comparados com:

- compromissos e declarações públicas;
- metas gerenciais;

- expectativas razoáveis;
- organizações congêneres.

A adequação de resultados é um julgamento gerencial e, em última análise, um julgamento político, que geralmente envolve soluções de compromisso entre prioridades conflitantes e objetivos. A compreensão do ponto de vista da administração é essencial para o AFCE que deseja avaliar com justeza a adequação de resultados.

### 1.2.3. Identificação das áreas/pontos potencialmente significantes

Este procedimento consiste em avaliar, com caráter prospectivo, áreas/pontos da auditada, com vistas à determinação do que vem a ser **significante ao cumprimento do objetivo** geral da auditoria. As avaliações aqui referidas devem ser conjugadas aos conhecimentos obtidos nas etapas anteriores, de forma a viabilizar a identificação das questões de interesse e relacionadas ao **objetivo da auditoria**.

Assim, no início a equipe de auditoria analisa a organização com uma ampla perspectiva, examinando todas as atividades que contribuam para a economia, eficácia e eficiência gerencial da administração ou permitam o cumprimento das "relações de *accountability*".

Como resultado dessa etapa é possível obter-se conclusões preliminares, sobre as quais serão desenvolvidos os testes analíticos.

As áreas/pontos a serem avaliados variam de conformidade com o objetivo geral da auditoria, que normalmente estará centrado em uma, ou mais, das seguintes premissas:

observância das questões atinentes à efetividade, eficácia, eficiência e economicidade;

cumprimento da missão, objetivos e metas estabelecidos;

aderência às leis, normas e regulamentos mais significativos, sob o aspecto de risco, aplicáveis à instituição/programa;

existência de mecanismos que permitam o cumprimento das "relações de *accountability*".

A avaliação aqui referida busca atender os princípios de materialidade e relevância, vinculando-se com o objetivo geral da auditoria e também com o uso dos critérios eleitos. Dentre as áreas/pontos passíveis de avaliação por ocasião do levantamento preliminar destacam-se:

áreas responsáveis pela geração, gestão, planejamento, controle e consumo de recursos mais expressivos, que contribuam significativamente para a formação dos resultados;

- essa análise deverá levar em consideração os produtos e serviços produzidos e a estrutura administrativa. Deve-se-á proceder a uma análise da estrutura administrativa, de capital e de receitas e custo da auditada, de forma a identificar as áreas de maior impacto nos resultados, dentro do interesse para a auditoria;

oportunidades de melhorias;

- as oportunidades de melhorias podem ser identificadas mediante procedimentos de pesquisa junto à clientela e aos funcionários. Deve-se, também, sempre que possível, comparar o desempenho e os

custos com outras entidades congêneres, e ainda, os resultados previstos com os alcançados pela entidade (cumprimento de objetivos e metas). Por meio desses procedimentos poderão aflorar áreas, serviços ou produtos que podem contribuir para a melhoria dos resultados, quer mediante o incremento de receitas, quer via redução de custos e despesas;

indicadores de perdas ou má gestão;

- a identificação de perdas ou má gestão poderá ocorrer mediante a utilização de procedimentos de revisão analítica, em especial com o uso de indicadores, ou ainda, por meio de entrevistas, observação direta ou inspeções;

resultados de auditorias, avaliações e estudos realizados pelo TCDF ou terceiros;

- o trabalho de terceiros, quer na área de auditoria, quer na de consultoria, pode oferecer elementos importantes para identificação das áreas/pontos significantes. Entretanto, ao utilizar esses trabalhos, deverá o AFCE tomar medidas cautelares tendentes a validar seus resultados, mediante a avaliação do planejamento realizado, como também, por meio de testes e verificações que possibilitem identificar a independência das pessoas que o elaboraram, bem como os aspectos técnicos utilizados na sua elaboração. Estabelecida a confiabilidade, necessário se faz realizar exames objetivando averiguar se foram adotadas as providências adequadas em relação às constatações e recomendações de auditoria ou trabalhos anteriormente comunicados, e identificar o impacto dessas providências nos objetivos da auditoria a ser realizada.

Como resultado dessa etapa, tem-se um elenco dos principais pontos de interesse para a auditoria. As áreas vinculadas a esses pontos terão, então, seus sistemas de controle avaliados, com vistas a estabelecer o risco envolvido e, por conseqüência, o grau de confiança a ser depositado nos mesmos, e também a extensão dos trabalhos.

#### 1.2.4. Avaliação dos sistemas de controle interno

Esta etapa tem por objetivo conhecer e avaliar os sistemas de controle interno da auditada, de forma a estabelecer o grau de risco envolvido, para, com base no grau de confiança a ser depositado nesses sistemas, poder-se fixar a extensão e a profundidade dos trabalhos.

Os sistemas a serem avaliados são aqueles que se relacionam com as áreas/pontos potencialmente significantes e que foram selecionados na etapa anterior. Não se busca aqui evidenciar irregularidades, mas sim fragilidades que possam influir negativamente nos mecanismos de prestação de contas e de gestão. Quanto maior for a fragilidade encontrada, maior o risco envolvido, logo, maior deve ser a extensão dos trabalhos.

Os controles a serem avaliados, frisa-se, são aqueles que auxiliam o cumprimento das leis e regulamentos significativos, os que auxiliam a observância aos princípios da eficácia, eficiência e economicidade, bem como aqueles que asseguram a observância à orientação política da administração e a prestação de informações oportunas e confiáveis.

Dentre os sistemas administrativos a serem avaliados destacam-se aqueles relacionados com os Processos de planejamento, organização, direção e controle da entidade e/ou programa.

A avaliação, dessa feita, deve alcançar, entre outros, os sistemas responsáveis pela aferição, informação e monitoração do desempenho da entidade. Referida avaliação deverá levar em consideração os seguintes quesitos:

se os procedimentos operacionais são suficientes e pertinentes aos objetivos da entidade ou programa;

a validade e a confiabilidade dos dados gerados e utilizados na gestão;

a conformidade com a legislação e regulamentos na obtenção e aplicação de recursos;

a salvaguarda dos recursos disponibilizados, no caso, os mecanismos de controle contra desperdícios, perdas e abusos.

Os procedimentos de avaliação dos sistemas de controle interno são divididos em duas partes: levantamento das rotinas, funções e sistemas e avaliação dos referidos sistemas, quando será estabelecido o grau de confiança a ser depositado.

**a) Levantamento das rotinas, funções e sistemas (caso não haja manuais de rotinas e procedimentos ou como procedimento complementar necessário)**

Objetiva-se, nesta parte, conhecer e documentar as rotinas e funções relacionadas com os principais sistemas de controle interno. A documentação do sistema pode ser realizada de três formas, não excludentes: mediante o uso de fluxograma, por meio de relato descritivo e por meio da aplicação de questionários.

As rotinas e funções de interesse para o AFCE são aquelas efetivamente praticadas, posto ser com base nelas (pontos fortes e fracos) que devem ser elaborados o planejamento e os programas de auditoria. As situações de inobservância dos sistemas de controle instituídos pela organização devem ser registradas para posteriores providências.

Os procedimentos a serem aplicados para avaliação dos sistemas de controle interno em causa são:

revisão das normas, rotinas e procedimentos dos setores eleitos, caso estejam documentadas, com vistas, inclusive, a subsidiar a entrevista;

entrevista com o responsável pelo setor, com o fito de:

- documentar, em papel de trabalho, as atividades realizadas pelo setor (caso essas não estejam documentadas), para melhor compreendê-las e revisá-las. Dentre as questões a serem documentadas destacam-se:
  - \* documentos/informações recebidos, processados e expedidos;
  - \* setores inter-relacionados;
  - \* procedimentos realizados;
  - \* sistemas utilizados, informatizados ou não;
- identificar os servidores responsáveis pelas seguintes atividades:
  - \* autorização;
  - \* revisão/controle;

- \* operacionalização;
- identificar, em relação aos servidores antes referidos:
  - \* tempo no desempenho das funções;
  - \* nível de instrução e treinamento;
- registrar em papel de trabalho, os pontos de controle fracos ou inexistentes;

realização de testes de observância objetivando confirmar se os sistemas de controle estabelecidos pela instituição em suas normas e/ou aqueles documentados na etapa anterior, são de fato praticados no dia-a-dia. Os referidos testes seguem as seguintes etapas:

- selecionar, por amostra, um conjunto de registros, processos ou itens, representativos das atividades objeto do levantamento. A amostra a ser utilizada deverá ser a mínima necessária à confirmação dos procedimentos praticados pelo auditado (ressalta-se que ao longo do procedimento de auditoria a revisão dos controles internos deve ser observada). Deve-se considerar que, quanto mais relevante a área objeto do levantamento, maior deverá ser a compreensão e a confirmação dos procedimentos;
- identificar, na amostra selecionada, o fiel cumprimento das rotinas levantadas, registrando em papel de trabalho as ocorrências derivadas da falta de aderência ao sistema de controle em análise.

Após a aplicação desses procedimentos, a equipe de auditoria deve estar em condições de realizar a avaliação preliminar acerca da satisfatoriedade do sistema auditado.

#### b) Avaliação do sistema de controle interno

Objetiva mensurar o grau de confiabilidade a ser depositado no sistema de controle interno, bem como viabilizar a apresentação de sugestões necessárias ao seu aperfeiçoamento. Para tanto, é necessário:

avaliar, com base no levantamento preliminar realizado, os sistemas de controle em uso, confrontando-os com os princípios de controle interno, legislação, normas, procedimentos e rotinas, com vistas a identificar pontos fortes e fracos, em especial no que tange a:

- definição clara de responsabilidades e competências;
- regimes de autorização e registros capazes de assegurar um controle contábil e administrativo sobre os atos e fatos praticados pela organização;
- zelo dos servidores no desempenho de suas funções;
- qualidade dos recursos humanos, especificamente quanto aos aspectos técnicos (instrução e treinamento) e de responsabilidade;
- metodologia de trabalho;
- eficácia da aplicação das normas técnicas de contabilidade e administração;
- qualidade e adequação dos meios e recursos utilizados;

- eficácia dos mecanismos de aferição dos resultados;

relacionar e estabelecer as causas e conseqüências decorrentes dos pontos fracos identificados, a amplitude e possíveis impactos (com vistas até a direcionar o programa de auditoria), bem como as medidas corretivas necessárias;

relacionar os pontos críticos a serem observados quando da elaboração dos procedimentos de auditoria;

relacionar os pontos fortes identificados;

responder aos questionários de controle interno específicos para a área, em especial quanto aos seguintes quesitos:

- se há segregação de funções;
- se são estipulados periodicamente objetivos e metas;
- se são estabelecidos critérios de avaliação dos resultados obtidos e se esses são confrontados com aqueles esperados;
- se são observadas/estabelecidas as linhas de responsabilidade e autorização;
- se existem procedimentos de revisão e controle;
- se os servidores estão adequadamente capacitados;
- se as rotinas e os procedimentos estão adequadamente normatizados;
- se há aderência aos sistemas preestabelecidos pela administração;
- se as informações de cunho gerencial são suficientes e disponibilizadas tempestivamente;
- se as informações gerenciais são confiáveis;
- se os controles internos existentes são suficientes e adequados ao atendimento das "relações de *accountability*";

especificar, à vista dos itens anteriores, o grau de confiança a ser depositado no controle interno avaliado, considerando as seguintes alternativas:

- controles fortes, adequados ⇒ grau de confiança alto;
- controles moderados, passíveis de aprimoramento ⇒ grau de confiança médio;
- controles fracos, inadequados ⇒ grau de confiança baixo.

### 1.3. Estabelecimento do risco de auditoria

O risco de auditoria compreende três vertentes que devem ser avaliadas individualmente, num primeiro momento, e em conjunto, posteriormente, para assim estabelecer-se o risco de auditoria – RA. Em primeiro plano, deve-se avaliar o risco inerente ou implícito, assim conceituado:

*“É a percepção da possibilidade de ocorrência de erros ou irregularidades relevantes, mesmo antes de se conhecer e avaliar a eficácia do sistema de controles da empresa”.*

O risco inerente – RI é aquele que decorre da própria natureza da operação, independentemente da existência de controle. Assim, uma instituição bancária possui, pela sua própria natureza, um risco inerente muito superior àquele verificado numa empresa prestadora de serviços de processamento de dados. O risco inerente deve ser avaliado sem que se leve em consideração a existência de controles na instituição, cuja avaliação se dá quando da mensuração do risco de controle.

O risco de controle – RC é o risco de não haver um bom sistema de controles internos que previna ou detecte, em tempo hábil, erros ou irregularidades relevantes. O risco de controle está relacionado à vulnerabilidade.

Outro componente a ser considerado na avaliação do risco de auditoria é o risco de detecção – RD, ou seja, o risco de não serem descobertos pelo AFCE eventuais erros ou irregularidades relevantes.

O risco de detecção pode eventualmente ser substituído pelo risco da amostra – RAm, caso os trabalhos sejam pautados em métodos estatísticos. O risco da amostra consiste na probabilidade de um erro ou irregularidade não ser encontrado pelo auditor, por não estar incluso na amostra.

Dentro da avaliação do risco de detecção, deve-se considerar se os critérios estabelecidos são de fato razoáveis, atingíveis e pertinentes, posto que sua inadequação poderá conduzir a conclusões equivocadas ou insuficientes. Outrossim, a avaliação dos critérios eleitos deve ser prática contínua ao longo do trabalho, cabendo a revisão do Plano de Auditoria, tão logo seja identificada qualquer anomalia em relação aos referidos critérios.

Portanto, o risco de auditoria consiste no resultado da seguinte equação:  $RA = RI * RC * RD$ .

A avaliação do risco é procedimento contínuo, devendo ser reavaliada a cada fase do processo de auditoria. Conseqüentemente, pode-se afirmar que existirão tantas análises de riscos quantos procedimentos levados a efeito. Logo, os Riscos de Auditoria podem ser identificados como  $RA_1, RA_2, RA_3 \dots RA_n$ , à medida que forem reavaliados ao longo do processo de auditoria. Obviamente, para cada novo RI, RC ou RD haverá novos RA, todos compatíveis com os novos níveis de conhecimento da auditada.

Cabe observar que é a adequada avaliação dos riscos de auditoria que define a profundidade e natureza das atividades de investigação (testes substantivos), na medida que quanto maiores forem os riscos existentes, necessariamente maiores serão os procedimentos específicos necessários para minimizá-los.

Estabelecer os riscos envolvidos possibilita antever possíveis falhas, mediante a inclusão nos Programas de auditoria de procedimentos que visem minimizar a ocorrência de falhas/impropriedades que possam afetar significativamente os resultados dos trabalhos de auditoria. O risco decorre basicamente das seguintes situações:

utilização de critérios indevidos, resultando em afirmações equivocadas;

falta de definição precisa do escopo, fato este que pode afetar a interpretação dos resultados;

confiança e conseqüente apoio em sistemas de controle interno deficientes;  
não detecção ou relato de desvios significativos em relação aos critérios fixados;  
emprego de técnicas estatísticas de forma inadequada.

Como resultado da avaliação do Risco de Auditoria tem-se uma relação dos fatores de risco para a auditoria e de sua influência nos objetivos, escopo, extensão, critérios e procedimentos a serem realizados. O detalhamento dos fatores de risco deve ser mais extensivo quanto maiores forem a materialidade e relevância envolvidas.

#### 1.4. Estabelecimento dos objetivos específicos da auditoria

Identificadas as questões potencialmente significativas e o risco de auditoria, resta estabelecer os objetivos específicos da auditoria.

Os objetivos específicos, *a priori*, são as questões a serem respondidas pela auditoria, podendo inclusive serem explicitados em forma de perguntas. A título de exemplo pode-se citar: a entidade vem cumprindo sua missão institucional? a obtenção dos recursos se processa de forma econômica? a entidade apresenta metodologia apropriada de mensuração, avaliação, controle e informação de seus objetivos e metas?

Assim, as evidências a serem perseguidas ao longo dos trabalhos de auditoria são aquelas necessárias a responder tais questionamentos, originários das conclusões preliminares (pontos de auditoria).

Os objetivos específicos devem limitar-se, sempre que possível, a um máximo de cinco pontos, sob pena de o trabalho tornar-se demasiadamente amplo e conseqüentemente inexecutável ou com relação custo/benefício desfavorável.

A determinação de pontos relevantes para a auditoria em quantidade superior àquela recomendada, sugere a realização do trabalho em etapas menores a serem adequadamente programadas ao longo de um ciclo de auditoria.

Obviamente, os objetivos específicos devem estar vinculados ao objetivo geral e, por via de conseqüência, às questões que motivaram a solicitação dos trabalhos de auditoria. Devem, ainda, estar relacionados a áreas ou pontos que apresentem:

por sua natureza e importância, aspectos críticos para o êxito da auditada, programa ou projeto;

indícios de perdas ou má gestão;

oportunidades de melhorias nos sistemas e práticas de gerenciamento, em especial no que tange aos aspectos de eficácia, eficiência e economicidade;

sistemas de mensuração, avaliação e controle de resultados inadequados ou passíveis de melhoria, ou até mesmo que careçam desses sistemas;

fragilidade ou deficiência significativa nas "relações de *accountability*".

#### 1.5. Definição da abordagem da auditoria e escopo dos trabalhos

Estabelecidos os objetivos da auditoria, necessário se faz definir o tipo de abordagem a ser utilizada e o escopo dos trabalhos.

#### 1.5.1. Definição da abordagem da auditoria

O tipo de abordagem da auditoria varia de conformidade com os objetivos pretendidos. Tais abordagens, que não são excludentes, podem ser:

**avaliação do gerenciamento**, ou seja, a qualidade dos sistemas e práticas de gerenciamento e a importância dada aos aspectos de eficácia, eficiência e economicidade;

**certificação de relatórios**, onde se procura emitir opinião sobre a integralidade e integridade dos relatórios gerenciais da auditada, referentes aos resultados — eficácia;

**aferição de resultados**, ou seja, aferição dos resultados apresentados e preparação do respectivo relatório, caso esses não tenham sido produzidos pela auditada;

**avaliação das “relações de *accountability*”**, onde se procura avaliar e validar a adequação dos mecanismos necessários à prestação de contas.

#### 1.5.2. Definição do escopo dos trabalhos

Conjuntamente com os objetivos específicos e com base no risco de auditoria deve ser explicitada a extensão dos trabalhos a serem realizados.

O escopo da auditoria integrada deve incluir alguns controles, sistemas, atividades e práticas gerenciais que são as chaves para promover a eficácia, a eficiência e a economicidade, e a própria *accountability*.

Deve, assim, explicitar quais as áreas, controles, sistemas, atividades e práticas a serem auditados, e a extensão e profundidade dessa verificação.

Entende-se por extensão o período de abrangência dos testes, ou seja, as operações realizadas em dado espaço de tempo e, por profundidade, a maior ou menor extensão dos testes substantivos.

#### 1.6. Definição da equipe de auditoria

Fixados o objetivo geral da auditoria e os específicos, bem como a extensão dos trabalhos, já é possível identificar os recursos humanos necessários à realização dos trabalhos de forma satisfatória.

Deve-se observar que a equipe encarregada de realizar a auditoria não é necessariamente aquela responsável pelo levantamento preliminar, ainda que seja desejável que alguns de seus membros mantenham-se na equipe em face dos conhecimentos já obtidos.

Na definição da equipe, poderá ser considerada, também, a utilização de profissionais especializados não pertencentes ao quadro do TCDF.

##### 1.6.1. Perfil profissional

Entenda-se por perfil profissional um conjunto de atributos requeridos, dentre os quais destacam-se:

área de formação/especialização;

treinamento/atualização;

disponibilidade;

experiência.

A avaliação do perfil profissional pode considerar, inclusive, as etapas ou programas de auditorias a serem desenvolvidos, e não, necessariamente, a realização integral do trabalho.

O tipo de trabalho a ser desempenhado pode requerer que o AFCE detenha conhecimentos/experiências específicos em determinadas áreas. Dessa forma é extremamente desejável a identificação dos perfis requeridos para o desempenho dos trabalhos.

A definição da equipe de auditoria depende das características do trabalho, objetivos e prazos, com ênfase para os seguintes aspectos:

aproveitar o conhecimento e a experiência do pessoal da equipe em relação à área a ser auditada;

evitar, sempre que possível, a participação, na equipe, de elementos que tenham recentemente trabalhado (como empregado, dirigente, autônomo etc) para a entidade a ser auditada, ou que mantenham ou tenham mantido qualquer relacionamento (comercial, sindical etc.), que possa suscitar suspeição e com isso prejudicar o necessário nível de independência;

estabelecer rodízio na formação de equipes, de forma a permitir a oportunidade de desenvolvimento profissional.

No caso de técnicos não pertencentes aos quadros do TCDF, além do perfil devem ser explicitadas, de forma sucinta, as atividades a serem realizadas, com vistas aos procedimentos administrativos necessários a sua contratação.

### 1.6.2. Quantitativo

Em função da extensão e especificidade dos trabalhos a serem realizados, deve ser estabelecido, também, o quantitativo de recursos humanos a ser utilizado, incluindo a equipe de auditoria e de apoio.

O número de elementos da equipe deve ser fixado em função do volume de trabalho, da viabilidade de sua execução e da disponibilidade de pessoal.

A exemplo do verificado na identificação do perfil, a distribuição quantitativa pode considerar as etapas a serem vencidas, com vistas a uma otimização na utilização dos recursos humanos.

### 1.6.3. Coordenação e supervisão

Entre os membros da equipe de auditoria deve ser indicado um AFCE que terá como responsabilidade coordenar os trabalhos. A coordenação deve recair sobre o AFCE que tenha, além dos conhecimentos requeridos:

experiência em auditorias;

capacidade de organização e direção.

Dentre as atividades de responsabilidade do coordenador destacam-se aquelas relacionadas com a administração dos trabalhos, compreendendo:

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

a utilização dos recursos;

a interação com o revisor (supervisor) e com a administração da entidade auditada;

o auxílio na supervisão dos trabalhos, a qual, em princípio, compete ao Diretor de Divisão, que também tem a responsabilidade, preponderante, de revisar os trabalhos.

A supervisão é essencial para garantir a consecução dos objetivos da auditoria e a manutenção da qualidade dos trabalhos. Assim, supervisão e controle adequados são sempre necessários, independentemente da competência individual do AFCE.

Cabe ao supervisor garantir que:

os membros da equipe de auditoria tenham uma nítida e sólida compreensão do Plano de Auditoria;

a auditoria será realizada de acordo com as normas e práticas de auditoria;

o Plano de Auditoria e a estratégia de ação nele especificada sejam seguidos, observadas as alterações autorizadas;

os papéis de trabalho contêm informações probatórias que fundamentem adequadamente todas as conclusões, recomendações e pareceres;

a equipe de auditoria atinja os objetivos estabelecidos;

o relatório de auditoria contenha todas as conclusões, recomendações e pareceres pertinentes.

### **1.7. Definição dos custos de auditoria**

Os custos de auditoria são os valores monetários correspondentes aos recursos necessários à realização dos trabalhos, entre eles os recursos humanos, inclusive os contratados, os recursos materiais, bem como as eventuais despesas de viagem ou outros serviços.

### **1.8. Definição do cronograma dos trabalhos**

O cronograma dos trabalhos corresponde à seqüência em que os trabalhos serão realizados. Explicita, ainda, a quantidade de homens/hora (ou dias) relacionados com as atividades a serem desempenhadas.

### **1.9. Elaboração do Plano de Auditoria**

Conforme frisado anteriormente, o Plano de Auditoria constitui-se na documentação do planejamento da auditoria.

O Plano de Auditoria, apresentado por escrito, mediante relatório analítico não demasiadamente extenso, contemplando as questões essenciais à feitura dos trabalhos, deve abordar, no mínimo, informações sobre os seguintes pontos:

a entidade/programa auditado, em especial os aspectos importantes de seu campo de atuação, missão e objetivos atuais;

a legislação e normas aplicáveis;

os principais sistemas de controle interno, seus pontos fortes e fracos (explicitando, em relação a estes, as causas, conseqüências, amplitude, impactos e propostas de melhorias pertinentes), seus pontos críticos (aqueles que merecem atenção especial quando da elaboração do programa de auditoria) e, ainda, o grau de confiança a ser depositado;

o risco de auditoria;

os destinatários do relatório de auditoria;

o objetivo geral e os específicos, explicitando as razões da escolha dos objetivos específicos, bem como a importância das questões a serem abordadas, inclusive, com a apresentação de casos ilustrativos. É necessário, igualmente, justificar os pontos de auditoria encontrados e não abordados, inclusive, com sugestão de providências por parte do TCDF, se possível;

o tipo de abordagem (metodologia a ser empregada);

a fixação dos critérios macro a serem utilizados;

a delimitação do escopo;

o cronograma de execução dos trabalhos;

a definição do perfil da equipe;

a estimativa dos custos.

Em face da natureza e peculiaridade da auditoria integrada, o Plano de Auditoria, após aprovado pelo Diretor, Inspetor ou Conselheiro Relator, conforme o caso, deve ser discutido com a administração da entidade auditada, com vistas a explicitar os objetivos e os critérios de avaliação da auditoria.

O Plano de Auditoria pode sofrer alterações sempre que necessário. Todavia, esse procedimento depende de aprovação prévia do responsável pela Divisão de Auditoria ou do Conselheiro a quem os trabalhos estiverem vinculados. O Plano de Auditoria deve refletir as alterações ocorridas em qualquer fase do trabalho.

## 2. Programa de auditoria

É a explicitação formal dos procedimentos de verificação a serem aplicados a determinados elementos, com a finalidade de obter-se informações apropriadas (evidências suficientes e adequadas) que possibilitem ao AFCE formar opinião.

A elaboração do programa de auditoria deve considerar os objetivos específicos, a abordagem a ser utilizada, o escopo e a extensão dos trabalhos, os riscos de auditoria e os componentes a serem verificados.

O programa de auditoria consiste, então, num conjunto de tarefas (comandos) a serem levadas a efeito pela equipe de auditoria, com a finalidade de confirmar se os critérios de auditoria estão sendo atendidos. O referido programa deve incorporar os seguintes aspectos:

ser elaborado especificamente para atender a um ou mais dos objetivos específicos de auditoria;

ser expresso de forma lógica e ordenada;

especificar como os testes devem ser executados, identificando o documento, o registro administrativo ou financeiro, a função ou o controle a ser examinado;

indicar a extensão planejada para cada procedimento;

conter colunas para registro das referências, para as cédulas comprobatórias do trabalho realizado e para as iniciais dos responsáveis e a data em que foi cumprido cada passo do programa;

indicar o local onde se encontram os papéis de trabalho, as conclusões e os pontos de atenção e recomendação de controles internos.

A elaboração do programa de auditoria é o momento oportuno para se promover:

a definição de subobjetivos específicos, ou seja, desdobramentos dos objetivos específicos;

a revisão dos critérios de auditoria antes definidos e, também a definição de critérios de auditoria de caráter mais analítico;

a especificação da natureza das evidências a serem coligidas;

a especificação dos procedimentos para coleta e análise de evidências.

Dessa forma, o programa de auditoria deverá conter, no mínimo, os seguintes requisitos:

objetivos do trabalho;

critérios a serem utilizados;

aspectos fundamentais de controle interno;

procedimentos de auditoria e ocasião em que eles serão efetuados;

extensão dos trabalhos adequada, de forma a permitir as conclusões do auditor;

dentro do possível, o estabelecimento da base de seleção e tamanho da amostra.

O programa de auditoria objetiva, também, possibilitar a fixação da importância relativa de cada trabalho e sua divisão racional entre os membros da equipe, antecipar a descoberta de problemas e, ainda, permitir o acompanhamento e a revisão dos trabalhos de auditoria, por parte do supervisor.

Deve ser ressaltado, todavia, que o aproveitamento e a aplicação de forma mecânica dos programas de auditoria, pode resultar numa limitação de criação e na possibilidade de determinado procedimento não ser aplicado, por não estar previsto. Portanto, cabe ao AFCE manter constante atenção em relação aos programas elaborados, de forma a identificar, prontamente, eventuais omissões ou falhas, oportunidade em que deverá ser requerida a sua revisão.

## 2.1. Revisão do programa de auditoria

O programa de auditoria deve ser constantemente revisado, com vistas ao cumprimento de seus objetivos. As mudanças no Plano de Auditoria podem requerer, também, mudanças nos programas estabelecidos.

Outro fator a motivar a revisão do programa de auditoria é a não confirmação, ao longo dos testes substantivos, das impressões iniciais quanto ao risco de auditoria.

O uso de programas preestabelecidos deve ser objeto de avaliação, com vistas a determinar o grau de adaptação à realidade da auditada e ao contexto em que serão aplicados. Assim, o AFCE deve usar de seu julgamento para determinar se as mudanças requeridas constituem simples adaptação ou completa reformulação.

## 3. Desenvolvimento do Trabalho de Campo

Esta é a fase na qual as evidências são coletadas e examinadas de modo a formar as opiniões. Ela envolve avaliação e exame dos controles e sistemas gerenciais-chave, determinação das causas, identificação dos efeitos e desenvolvimento das recomendações e conclusões.

No processo de execução da auditoria, especialmente em situações em que os sistemas de informações e controles gerenciais apresentam fraquezas, a equipe de auditoria pode necessitar ir além de exames de procedimentos e conduzir testes substantivos para auxiliar e determinar a extensão em que a eficácia, a eficiência e a economicidade têm sido afetadas.

### 3.1. Obtenção de evidências

A evidência vem a ser a prova, ou conjunto de provas coletadas pelo AFCE e que lhe permitem formar convicção acerca do objeto auditado e assim, subsidiar a emissão de opinião. Como tal, não deve haver nenhuma dúvida quanto à afirmação feita pelo AFCE de que o objeto auditado mostra-se regular ou irregular, adequado ou inadequado, verdadeiro ou falso, eficiente ou ineficiente, eficaz ou ineficaz etc., conforme o caso e a opinião manifestada.

Assim, o objetivo do trabalho de campo é reunir as evidências necessárias à emissão de opinião. A obtenção das evidências de auditoria se dá por meio da aplicação de procedimentos de observância, relacionados com a obtenção de evidências de controle e testes substantivos sobre a inteireza, exatidão e validade das informações. A aplicação desses procedimentos se dá, normalmente, de forma conjugada. A utilização exclusiva de procedimentos substantivos ocorre, tão somente, quando não for possível confiar nos sistemas de controle interno. Conforme já salientado, a quantidade de testes substantivos depende, exclusivamente, do grau de confiança depositado nos sistemas de controle interno.

As técnicas específicas mais utilizadas na auditoria para obtenção de evidências são:

**inspeção** – exame de registros, documentos e de ativos tangíveis;

**observação** – acompanhamento do processo ou procedimento quando de sua execução;

**investigação e confirmação** – obtenção de informações junto a pessoas ou entidades conhecedoras das transações, dentro ou fora da auditada. Dentre as formas possíveis de investigação e confirmação destacam-se:

- entrevistas;
- circularização;
- aplicação de questionários.

**cálculo** – conferência da exatidão aritmética de documentos comprobatórios, registros, demonstrações contábeis e relatórios gerenciais, entre outros;

**revisão analítica** – verificação do comportamento de valores significativos, através de índices, quocientes, quantidades absolutas ou outros meios, com vistas à identificação de situação ou tendências atípicas.

As técnicas em questão devem ser empregadas de forma a detectar adequadamente todos os erros e irregularidades quantitativamente relevantes.

Dessa forma, o êxito na obtenção de evidências depende sobremaneira da qualidade do programa de auditoria, da equipe de auditoria e, em especial, da escolha cuidadosa da base de seleção e da amostra utilizada.

Outro ponto a ser considerado é a certificação das informações produzidas pela auditada, no que tange à fidedignidade e pertinência, em especial aquelas produzidas pelos sistemas informatizados.

### 3.1.1. Achados

São os desvios significativos identificados ao se comparar situações reais com um critério de auditoria previamente definido.

Estão pautados em fatos, atos ou informações significativos, observados durante determinada auditoria. Para que os achados sejam considerados como tal, as evidências ou provas de auditoria devem ser irrefutáveis e objetivas, de modo a servirem de fundamento às conclusões do analista.

#### a) Requisitos básicos dos achados de auditoria

Os achados de auditoria devem:

ser relevantes;

estar apoiados em fatos e provas concretas;

ser objetivos;

ser suficientes para amparar as conclusões;

ser convincentes para todos, inclusive para pessoas estranhas ao processo.

São atributos dos achados de auditoria:

**condição** - a prova de existência do achado (o que é);

**critério** - parâmetro com o qual o analista faz comparações para avaliar e emitir opinião (o que deveria ser);

**efeito** - diferença entre condição e critério, ou seja, a diferença entre o que é e o que deveria ser (o resultado).

**causa** - origem da diferença entre o que é e o que deveria ser — o AFCE deve empenhar-se em conhecer as causas dos desvios identificados (por que ocorreu);

#### **b) Fatores a observar na verificação dos achados**

Os principais fatores a serem observados são:

analisar as circunstâncias do momento da ocorrência do fato, e não as existentes na época da auditoria;

considerar apenas as informações relevantes à análise e desprezar as que não contribuam para a compreensão do fato;

submeter os achados à crítica, de modo a avaliar a consistência entre causa e efeito, inclusive no que se refere aos aspectos qualitativos e quantitativos;

aquilatar se a deficiência é um caso isolado ou representa um problema generalizado;

examinar os achados de forma completa, para permitir bases sólidas às conclusões e recomendações, inclusive o peso relativo dos mesmos em relação aos objetivos da auditoria;

realizar o estudo dos achados, se possível, por equipe multidisciplinar, de modo a examiná-los sob diversos pontos de vista;

omitir críticas sobre decisões ou práticas de funcionários do órgão ou entidade auditada e fundamentar conclusões e recomendações em função de resultados ou efeitos das decisões tomadas ou práticas adotadas;

indicar, quando possível, a ocorrência de efeitos econômicos ou financeiros do ato ou fato objeto do achado.

#### **c) Discussão dos achados de auditoria**

Na verificação da pertinência dos achados, necessário se faz oferecer ao órgão ou entidade auditada a oportunidade de fazer comentários ou de dar explicações sobre os mesmos, de modo a esclarecer circunstâncias e fatores que contribuíram para sua ocorrência.

Os achados de auditoria a serem apresentados para discussão devem estar isentos de prejulgamentos e devem ser previamente discutidos entre a equipe de auditoria e as chefias do TCDF envolvidas.

Devem ser definidos pelos servidores antes referidos, não só os achados de auditoria em causa, como também a quem devem ser solicitados os esclarecimentos necessários.

Os esclarecimentos requeridos devem cingir-se à confirmação dos achados, em especial às circunstâncias e fatores que contribuíram para sua ocorrência, bem como às eventuais providências já tomadas em face do verificado.

A operacionalização da discussão se dá, inicialmente, pelo uso de Nota de Auditoria contendo os achados a serem analisados e esclarecidos pelo auditado. Esses esclarecimentos devem ser prestados, igualmente, por escrito, sendo, no entanto, passíveis de discussão entre as partes, com vistas à obtenção de uma maior compreensão de ambos acerca das questões colocadas.

Ao fim da discussão, deve a equipe de auditoria ter em mãos os esclarecimentos prestados, formalmente, pela auditada, acerca dos pontos importantes a serem contemplados no relatório final.

### **3.2. Documentação**

Os trabalhos de auditoria devem ser devidamente documentados nos papéis de trabalho, incluindo a fundamentação e o alcance do planejamento, do trabalho executado e das constatações da auditoria.

A documentação adequada é importante por vários motivos, dentre os quais:

confirma e fundamenta os pareceres e relatórios de auditoria;

aumenta a eficiência e eficácia da auditoria;

serve como fonte de informação para preparar relatórios ou para responder consultas da entidade auditada ou de quaisquer interessados;

serve como prova da observância das normas de auditoria;

facilita o planejamento e a supervisão;

ajuda a garantir a execução satisfatória das tarefas delegadas aos membros da equipe ou terceiros;

proporciona prova do trabalho realizado, para futuras referências.

#### **3.2.1. Papéis de Trabalho**

Papéis de trabalho são o conjunto de formulários e documentos que contêm informações e apontamentos referentes a auditorias ou inspeções.

Os papéis de trabalho devem ser suficientemente completos e detalhados para permitir a um AFCE experiente, sem prévio envolvimento na auditoria, verificar, posteriormente, por meio deles, o trabalho realizado para fundamentar as conclusões.

##### **a) Propósitos**

Objetivam, principalmente, os papéis de trabalho:

facilitar a elaboração do relatório de auditoria;

explicar, em detalhes, fatos e opiniões;

permitir a coordenação, a organização e a supervisão do trabalho de auditoria ou inspeção;  
permitir o registro histórico dos métodos adotados;  
servir de guia para as auditorias ou inspeções subseqüentes.

#### b) Atributos

Além dos atributos próprios da redação oficial (correção, concisão, clareza, simplicidade, objetividade e sobriedade), os papéis de trabalhos devem apresentar:

**limpeza** - serem apresentáveis, ou seja, não conterem emendas, rasuras ou entrelinhas, de modo a garantir a confiabilidade dos mesmos e a qualidade estética;

**lógica** - refletirem a lógica do raciocínio e respeitar a seqüência natural dos fatos em face do objetivo a ser atingido.

#### c) Cuidados na preparação dos papéis de trabalho

Os seguintes aspectos devem ser considerados, quando da preparação dos papéis de trabalho:

o papel de trabalho deve ser provido de cabeçalho com a identificação da auditoria ou inspeção, o qual deve conter, pelo menos, nome do órgão ou entidade objeto da fiscalização e período de realização da auditoria;

o papel deve ser separado por assunto ou tópico;

além do AFCE responsável pelo preenchimento, o coordenador da equipe de auditoria e o supervisor devem ser identificados, pela aposição do nome no papel de trabalho;

o documento analisado e as pessoas entrevistadas devem ser mencionados;

a natureza do trabalho e as fontes dos dados apresentados devem ser mencionadas;

a extensão e o escopo de teste devem ser indicados em cada fase da auditoria.

#### 4. Relatório

Relatório é a fase final do processo auditorial. Durante a sua elaboração, a equipe de auditoria deve desenvolver alguns temas que tenham surgido durante os trabalhos de campo e decidir quais das observações e recomendações são suficientemente significativas para serem incluídas no relatório formal. Os comentários dos gerentes, cujas atividades foram revisadas e estão relacionadas com os achados, conclusões e recomendações, devem ser solicitados e mencionados de forma justa no relatório. O relatório elaborado geralmente contém:

relevantes e importantes informações antecedentes, incluindo a descrição das "relações de *accountability*" da organização;

descrição do escopo da auditoria e metodologia utilizada;

explicação sobre os critérios de auditoria utilizados no julgamento dos achados;

os achados de auditoria importantes, incluindo os pontos fortes e fracos, bem como o posicionamento do auditado em relação a esses fatos;

considerações a respeito das causas e os potenciais efeitos significativos das principais fraquezas observadas;

conclusões;

recomendações;

respostas da administração para as recomendações.

É pertinente incluir, também, no relatório de auditoria, os resultados importantes alcançados pela auditada, especialmente quando as medidas adotadas pela administração possam ser estendidas a outras instituições.

Devem constar do relatório, ainda, assuntos, pontos ou questões que requeiram trabalhos adicionais, e que apesar de identificados, não estavam contemplados no objetivo do trabalho ou não foram explorados por não ter sido possível ampliar o escopo para melhor avaliá-los.

#### 4.1. Discussão das recomendações propostas com a auditada

Objetivando evitar a emissão de recomendações não factíveis ou com relação custo/benefício desfavorável, é conveniente que essas recomendações sejam previamente discutidas com a administração da auditada. Nesta oportunidade, pode ser avaliado e discutido o impacto das medidas propostas, sua viabilidade técnica e financeira, o prazo necessário para implementação e a extensão das medidas, entre outros pontos, que tornem, indubitavelmente, factível e proveitoso o trabalho de auditoria.

Eventualmente, pode não haver consenso entre as partes, o que deve ser consignado no relatório, devendo, todavia, prevalecer para efeito de relatório final, a posição da equipe de auditoria, cabendo ao Plenário do TCDF deliberar a respeito das posições tomadas.

Importante frisar que as questões passíveis de debate com a administração da auditada são exclusivamente aquelas de cunho gerencial e operacional. Eventuais ilegalidades ou fraudes porventura identificadas não devem ser objeto de discussão, devendo a equipe de auditoria reportá-las e sugerir as medidas necessárias, cabendo, exclusivamente, ao Plenário manifestar-se e deliberar sobre a questão.

Como resultado final da discussão, deve a equipe de auditoria obter posicionamento formal de parte da auditada, acerca das medidas a serem oficialmente recomendadas pela equipe de auditoria. Nesse documento deve constar não só o posicionamento acerca da recomendação, como também a indicação do prazo necessário para sua implementação (preferencialmente com apresentação de cronograma) e, no caso de discordância, as razões para tal posicionamento, acompanhadas da indicação de medida alternativa àquela sugerida pela equipe de auditoria, contemplando, também, o prazo necessário para implementação, quando cabível.

#### 5. Revisão dos trabalhos

A eficiência e a garantia da qualidade da auditoria somente estão asseguradas após uma revisão completa dos papéis de trabalho. A inspeção final e objetiva é de responsabilidade do supervisor da auditoria, o qual, apesar de no transcurso da auditoria tê-la efetuado diversas vezes, porém, de forma individual, deverá,

após a conclusão dos trabalhos, efetuar a revisão final envolvendo o jogo completo dos papéis utilizados no processo de auditoria.

O supervisor de auditoria, ao revisar os papéis de trabalho, determina se as evidências neles circunstanciadas são suficientes, a seu juízo, para chegar às mesmas conclusões e opiniões, tal como expresso no esboço do relatório.

A aprovação final que o supervisor dá ao relatório indica a aprovação de todos os papéis de trabalho relacionados com o procedimento e a suficiência de seu conteúdo para respaldar o relatório em sua totalidade; além disso, ratifica que tenham sido elaborados em observância às normas de auditoria. As perguntas que se originam da revisão devem encontrar as respostas nos papéis de trabalho.

O processo de revisão é importante e não deve ser efetuado de maneira superficial ou apressada. Sua importância tem fundamento na necessidade de certificar-se de que a evidência é clara, demonstrável e objetiva, em respaldo aos trabalhos efetuados e aos achados relacionados. A revisão deve levar em consideração alguns fatores, como por exemplo:

conformidade com o programa de trabalho;

precisão, confiabilidade do trabalho executado e aceitabilidade dos papéis relacionados como evidência do trabalho e dos resultados alcançados ou dos achados apresentados;

conformidade com as normas para apresentação de papéis de trabalho.

## 6. Acompanhamento das medidas tomadas pela auditada

O processo de auditoria não termina com a emissão do relatório, mas tão somente com a implementação das recomendações ou medidas ali apresentadas.

Dessa forma, o acompanhamento dos resultados da auditoria constitui uma das fases mais importantes, pois representa a efetividade dos trabalhos realizados. Sem que haja implementação de medidas decorrentes dos resultados da auditoria, de pouca validade terá sido o trabalho desenvolvido.

Assim, necessário se faz criar mecanismos que possibilitem o acompanhamento e a certificação das medidas tomadas pela administração da auditada, com vistas a satisfazer as recomendações da auditoria. O acompanhamento objetiva monitorar, tempestivamente, a tomada de providências e a certificação, avaliando, após a implementação, a qualidade dessas medidas, ou seja, se são suficientes e adequadas ao caso.

O acompanhamento das medidas implementadas pode ser realizado por meio de relatórios simplificados a serem emitidos pelo auditado, onde devem constar a recomendação do TCDF, o prazo estimado para sua implementação — obtido na discussão das recomendações com a auditada — a descrição sumária das etapas vencidas e o percentual, em relação ao todo, já cumprido, ou eventualmente, as razões para atraso ou a falta de providências na implementação das medidas.

As informações acima devem ser solicitadas pela Inspeção responsável, em formulário próprio e por meios econômicos — fax, e-mail ou outros — na periodicidade necessária, devendo as respostas ser autenticadas, por visto ou assinatura, pela autoridade responsável pela auditada.

Identificadas morosidade ou falta injustificada de providências, ou ainda, a impossibilidade de a recomendação ser implementada, o fato deve ser levado ao conhecimento do Plenário, acompanhado de relatório sucinto, contendo sugestões de medidas saneadoras.

Ao longo do processo de acompanhamento e necessariamente ao término da adoção das propostas, deve ser realizado novo processo de fiscalização, com o fito de verificar, por amostragem, a qualidade das medidas implementadas. Nessa oportunidade emitir-se-á um relatório sintético, reportando os resultados alcançados e dando por terminada, de fato, a auditoria. A auditoria também será considerada finalizada quando tal procedimento de fiscalização demonstrar serem inviáveis, ou não mais pertinentes, as medidas propostas.

## GLOSSÁRIO

**Accountability** – Dever do administrador em dar satisfação ao contribuinte quanto à aplicação dos recursos públicos sob sua gerência. Obrigação de prestar contas por uma responsabilidade outorgada.

**Achados** – Ou achados de auditoria, são os desvios significativos identificados ao se comparar situações reais com um critério de auditoria previamente definido.

**Auditoria** – (1) Constitui exame de fatos comprovados para determinar a confiabilidade de um registro ou declaração ou para avaliar se os mesmos estão de acordo com as regras, princípios ou condições preestabelecidas (*Canadian Institute of Chartered Accountants: Terminology*). (2) Exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas (*TCU, Portaria nº 63/96, Glossário*).

**Auditoria integrada** – Conjunto de procedimentos que têm por fim proporcionar uma avaliação objetiva, construtiva, sistemática e independente de evidências, com vistas a identificar, em uma instituição pública, programa ou atividade de governo, a extensão em que: - os recursos financeiros, humanos e materiais são geridos com a devida observância aos princípios da efetividade, eficácia, eficiência e economicidade; - as atividades referentes à obrigação de prestar contas são desenvolvidas a contento, incluindo o cumprimento legal de normas e regulamentos, naquilo que for aplicável. Assim, a auditoria integrada abrange o exame de controles, processos e sistemas usados na gerência dos recursos financeiros, humanos, materiais e de informação das organizações.

**Circularização** – Técnica de confirmação de informações relativas a atos e fatos da entidade auditada, mediante a declaração formal de terceiros (*TCU, Portaria nº 63/96, Glossário*).

**Controle interno** – (1) Plano de organização e o conjunto de todos os métodos e medidas adotadas pela Administração, com a finalidade de salvaguardar os ativos, assegurar a exatidão e a confiabilidade dos dados contábeis, promover a eficiência operacional e garantir a fidelidade aos princípios estabelecidos (*Canadian Institute of Chartered Accountants: Terminology*). (2) Conjunto dos processos e meios que permitem respeitar o orçamento e os regulamentos em vigor, salvaguardar os ativos, assegurar a validade e autenticidade dos registros contábeis e facilitar as decisões de gestão, especialmente através da colocação à disposição, no momento oportuno, da informação financeira (*TCU, Portaria nº 63/96, Glossário*). (3) Todo o sistema de controles financeiros e de qualquer outra natureza da entidade auditada, incluindo a estrutura organizacional, os métodos, os procedimentos e a auditoria interna, estabelecidos pelos administradores segundo os objetivos da entidade, que contribuem para que ela seja regularmente administrada de forma econômica, eficiente e eficaz, garantindo, assim, a observância das políticas determinadas pela administração, salvaguardando bens e recursos, assegurando a fidedignidade e integridade dos registros contábeis e produzindo informações financeiras e gerenciais confiáveis e tempestivas (*INTOSAI*).

**Crítérios de Auditoria** – São padrões razoáveis e atingíveis com base nos quais o auditor procura evidências e emite os julgamentos necessários para fundamentar conclusões de auditoria.

**Economicidade** – Princípio que busca avaliar se a alternativa escolhida foi a melhor em termos de gastos com os recursos empregados. Trata-se, aqui, de saber se o produto foi obtido com o mínimo dispêndio de recursos, ou seja, se apresentou a melhor relação custo/benefício, sem descuidar da qualidade (TCDF, Planest 1999-2003, Glossário).

**Efetividade** – É a conjugação dos parâmetros de eficiência e eficácia no cumprimento da finalidade que a sociedade espera do empreendimento. Traduz um conceito de satisfação do consumidor dos bens ou do usuário dos serviços da organização. Refere-se à aceitação da entidade por seu ambiente operacional. Serve para mensurar o grau de correspondência da instituição aos anseios da sociedade. É medida de avaliação de natureza política, de interesse interno e é indicador de sobrevivência institucional (TCDF, Planest 1999-2003, Glossário).

**Eficácia** – Pleno atingimento dos resultados planejados. Ser eficaz é cumprir o que foi prometido, atingindo os fins almejados. Grau com que os objetivos são alcançados. Relação entre os resultados pretendidos e os resultados reais de determinada atividade. É medida pelo grau de realização dos objetivos organizacionais. Pressupõe definição clara de objetivos e metas. Quanto maior a quantidade de objetivos e metas atingidas, mais eficaz é a Instituição. A preocupação é com os resultados, qualquer que seja o custo. É uma medida de desempenho de natureza técnica e de interesse do ambiente operacional interno e externo da organização (TCDF, Planest 1999-2003, Glossário).

**Eficiência** – Relação entre produto, em termos de bens, serviços e outros resultados e os recursos utilizados para produzi-los. Mede a capacidade da organização em utilizar, com o máximo rendimento, todos os insumos necessários ao cumprimento de seus objetivos e metas. A eficiência preocupa-se com os meios, métodos e procedimentos planejados e organizados, a fim de assegurar otimização dos recursos disponíveis (TCDF, Planest 1999-2003, Glossário).

**Evidência de Auditoria** – (1) É a prova, ou conjunto de provas coletadas pelo auditor que lhe permitem formar convicção acerca do objeto auditado e assim, subsidiar a emissão de opinião. (2) É constituída pelos dados e informações que um auditor obtém durante os trabalhos de campo, para documentar os achados de auditoria e respaldar suas opiniões e conclusões. A evidência em auditoria desempenha uma parte importante na decisão do auditor quanto à seleção dos assuntos e áreas abrangidos e à natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos testes e procedimentos de auditoria. Pode ser classificada em três categorias: – pertinente: constituída de informações que estão relacionadas aos objetivos da auditoria; – adequada: constituída de informações quantitativamente suficientes e apropriadas para que sejam alcançados os resultados da auditoria e, qualitativamente imparciais, para que inspirem confiança e credibilidade; – razoável: constituída de informações que são econômicas, no sentido de que o custo para obtê-las deve ser proporcional aos resultados que o auditor ou o Órgão de Fiscalização deseja alcançar (relação custo/benefício satisfatória) (TCDF, Auditoria no Controle Externo – Conceitos Básicos e Classificação, Glossário).

**Meta institucional** – Resultado a ser alcançado. Produto quantificado a ser obtido durante a execução do projeto/atividade, programa e subprograma. Dimensiona a ação, ou seja, é o objetivo quantificado em termos de produto e resultado a alcançar. É constituída ou caracterizada por três componentes: objetivo, valor e prazo (TCDF, Planest 1999-2003, Glossário).

**Missão institucional** – Razão de ser da organização. Conceituação do *horizonte* dentro do qual a organização atua ou poderá atuar no futuro. É caracterizada pela descrição das funções da organização e define o seu papel na sociedade (TCDF, Planest 1999-2003, Glossário).

**Normas de Auditoria** – São relativas à pessoa do auditor, à execução do trabalho e ao relatório. Proporcionam ao auditor uma orientação básica, que o ajuda a determinar a natureza, extensão, profundidade

e oportunidade das medidas e dos procedimentos de auditoria a serem empregados para atingir seu objetivo. Constituem os critérios ou padrões de referência para avaliar a qualidade dos resultados da auditoria (INTOSAI).

**Objetivo institucional** – É uma direção a seguir ou fim a ser perseguido pela instituição, por suas unidades ou processos. Alvo ou situação a ser seguida que permite estabelecer metas e determinar ações necessárias ao seu atingimento (TCDF, *Planest 1999-2003, Glossário*).

**Papéis de Trabalho** – São o conjunto de formulários e documentos que contêm informações e apontamentos probatórios fundamentando adequadamente todas as conclusões, recomendações e pareceres referentes a auditorias ou inspeções.

**Plano de Auditoria** – Documento no qual devem ser formalmente registrados os resultados do planejamento da auditoria. Sua elaboração requer o conhecimento e a compreensão adequada da entidade que se pretende auditar, incluindo os aspectos legais, operacionais e administrativos.

**Procedimentos de Auditoria** – Aplicação de técnicas e utilização de instrumentos incluídos no programa de auditoria a serem empreendidas sistemática e adequadamente. Providências adotadas pelo auditor para obtenção de evidências que lhe permitam fundamentar suas conclusões e atingir os objetivos da auditoria (TCDF, *Auditoria no Controle Externo – Conceitos Básicos e Classificação, Glossário*).

**Programa de Auditoria** – (1) É a explicitação formal dos procedimentos de verificação a serem aplicados a determinados elementos, com a finalidade de obter-se evidências suficientes e adequadas que possibilitem ao auditor formar opinião. O programa de auditoria consiste, então, num conjunto de tarefas (comandos) a serem levadas a efeito pela equipe de auditoria, com a finalidade de confirmar se os critérios de auditoria estão sendo atendidos. (2) É um documento escrito, estabelecendo os procedimentos necessários à execução do plano de auditoria. Pode conter os objetivos de auditoria para cada setor a ser auditado e deve conter detalhes suficientes, que sirvam como um conjunto de instruções para os assistentes envolvidos na auditoria e, ao mesmo tempo, como meio para controlar a execução adequada do trabalho (*International Federation of Accountants, Glossary*).

**Relatório de Auditoria** – Documento contendo as comprovações, conclusões e, eventualmente, recomendações que a instituição de fiscalização ou o auditor considerem útil levar ao conhecimento da entidade fiscalizada ou de qualquer outra autoridade competente (TCU, *Portaria nº 63/96, Glossário*).

**Risco da Amostra (Ram)** – Consiste na probabilidade de um erro ou irregularidade não ser encontrado pelo auditor, por não estar incluso na amostra representativa de determinada população sob análise.

**Risco de Auditoria (RA)** – É o risco de não ser detectada uma irregularidade ou erro pelo auditor. Compreende três vertentes que devem ser analisadas individualmente, num primeiro momento, e em conjunto, posteriormente. É representado pelo produto resultante dos riscos inerente, de Controle e de Detecção, ou seja:  $RA=RI*RC*RD$ .

**Risco de Controle (RC)** – É o risco de não haver um bom sistema de controles internos que previna ou detecte, em tempo hábil, erros ou irregularidades relevantes. O risco de controle está relacionado à vulnerabilidade.

**Risco de Detecção (RD)** – Ou Risco de Identificação, é o risco de não serem descobertos pelo auditor eventuais erros ou irregularidades relevantes.

**Risco Inerente (RI)** – É a percepção da possibilidade de ocorrência de erros ou irregularidades relevantes, mesmo antes de se conhecer e avaliar a eficácia do sistema de controles da empresa. Ou seja, é aquele que decorre da própria natureza da operação, independentemente da existência de controle.

**Segregação de funções** – Princípio básico do sistema de controle interno que consiste na separação de funções, nomeadamente de autorização, aprovação, execução, controle e contabilização das operações (TCU, Portaria nº 63/96, Glossário).

**Sistemas de Informações Gerenciais** – É o processo de transformação de dados em informações que são utilizadas na estrutura decisória da empresa, bem como proporcionam a sustentação administrativa para otimizar os resultados esperados (Djalma de Pinho Rebouças de Oliveira, Sistema de Informações Gerenciais, Glossário).

**Supervisão de Auditoria** – Requisito essencial na auditoria, que implica em uma liderança adequada, assim como direção e controle em todos os níveis, para que se estabeleça um vínculo eficaz e adequado entre as atividades, os procedimentos e os exames a serem realizados, e os objetivos e metas a serem atingidos (TCDF, Auditoria no Controle Externo – Conceitos Básicos e Classificação, Glossário).

**Testes de observância** – São testes que objetivam confirmar se os sistemas de controle estabelecidos pelo auditado estão funcionando adequadamente.

#### REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. ESCRITÓRIO DA CONTROLADORIA GERAL DOS ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA – GAO. *Normas de Auditoria Governamental; Revisão de 1994*. Tradução do Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 1995.
2. FUNDAÇÃO CANADENSE DE AUDITORIA INTEGRADA. *Manual de Auditoria Integrada*. Tradução do Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 1995.
3. ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES – INTOSAI. *Normas de Auditoria*, 1995.
4. TRIBUNAL DE CONTAS DO DISTRITO FEDERAL. *Manual de Auditoria, Vol. I – Parte Geral*, 1997.
5. TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ. *Auditoria Integrada: Enfoque Metodológico*, 1996.
6. \_\_\_\_\_, *Manual de Auditoria – Predicados Essenciais de Auditoria – Vol. I*, 1997.
7. TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. *Manual de Auditoria Integral*, 1996.