



ESTADO DO AMAZONAS
TRIBUNAL DE CONTAS

RESOLUÇÃO Nº 02/2017, de 19 de julho de 2017

**APROVA NOVO MANUAL DE
PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA DE
REGULARIDADE DO TRIBUNAL DE
CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS.**

O PRESIDENTE DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO, no uso de suas atribuições conferidas pelo art. 102, I, da Lei 2.423, de 10 de dezembro de 1996, e pelo art. 29, XXVII, da Resolução nº 04/2002, de 23 de maio de 2002, e considerando o art. 11, VII, também da Resolução nº 04/2002, de 23 de maio de 2002:

RESOLVE:

Art. 1º Fica aprovado o novo Manual de Procedimentos de Auditoria de Regularidade, contemplando os procedimentos metodológicos e operacionais a serem observados na fiscalização dos órgãos e entidades jurisdicionadas ao Tribunal de Contas do Estado do Amazonas, constante do Anexo Único desta Resolução.

Art. 2º O Manual de Procedimentos de Auditoria de Regularidade a que se refere esta Resolução será aplicado a partir do início da execução do Plano de Inspeções do Controle Externo referente ao exercício de 2016.

Art. 3º A atualização do Manual de Procedimentos de Auditoria de Regularidade fica a cargo da Secretaria Geral de Controle Externo.

Art. 4º Esta Resolução entra em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.

**SALA DAS SESSÕES DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO
AMAZONAS**, em Manaus, 19 de julho de 2017.

ARI JORGE MOUTINHO DA COSTA JÚNIOR
Conselheiro-Presidente

JULIO CABRAL
Conselheiro Ouvidor-Geral

ÉRICO XAVIER DESTERRO E SILVA
Conselheiro

MÁRIO JOSÉ DE MORAES COSTA FILHO
Conselheiro Convocado

CARLOS ALBERTO SOUZA DE ALMEIDA
Procurador Geral



ESTADO DO AMAZONAS
TRIBUNAL DE CONTAS

MANUAL DE PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA DE REGULARIDADE TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS

CONSELHEIROS

Cons. Ari Jorge Moutinho da Costa Júnior
Presidente

Cons. Yara Amazônia Lins Rodrigues dos Santos
Vice-Presidente

Cons. Antônio Júlio Bernardo Cabral
Corregedor

Cons. Mario Manoel Coelho de Mello
Ouvidor

Cons. Júlio Assis Corrêa Pinheiro
Cons. Érico Xavier Desterro e Silva
Cons. Josué Cláudio de Souza Filho
Conselheiros

Alípio Reis Firmo Filho
Mário José de Moraes Costa Filho
Auditores

SECRETÁRIO-GERAL DE CONTROLE EXTERNO

Pedro Augusto Oliveira da Silva

EQUIPE TÉCNICA RESPONSÁVEL

Pedro Augusto Oliveira da Silva
Coordenador

Holga Naito de Oliveira
Izabel Cristina Nogueira Seabra
Kátia Maria Neves Lôbo
Lourival Aleixo dos Reis
Mário Augusto Takumi Sato
Milton Bittencourt Cantanhede Filho

APRESENTAÇÃO

O Manual de Auditoria disciplina as atividades a serem desenvolvidas pelos profissionais na realização deste tipo de auditoria pelo Tribunal de Contas do Estado do Amazonas (TCE/AM). Seu escopo contempla as atividades compreendidas desde a proposição de auditoria até a elaboração do relatório.

O objetivo é orientar o público interno do TCE/AM na execução das diversas fases que compõem os procedimentos a serem desenvolvidos na realização de auditoria de



ESTADO DO AMAZONAS
TRIBUNAL DE CONTAS

regularidade com vistas a uniformizar e servir de ferramenta de apoio ao técnico que atuará na instrução do processo.

O presente Manual adota as diretrizes e conceitos das Normas de Auditoria Governamental (NAG) e das Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) aplicáveis às auditorias. As NAG baseiam-se na prática internacional e nas normas e diretrizes de auditoria da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), tendo sido aprovadas e expedidas conjuntamente pelo Instituto Rui Barbosa e pela Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON). O Instituto Rui Barbosa (IRB) é uma associação civil de estudos e pesquisas sobre o controle externo, criada pelos tribunais de contas do Brasil.

As NBASP, por sua vez, foram desenvolvidas com base nos níveis 1 e 2 das normas emitidas pela INTOSAI, utilizando-se de referência, também, as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União – NAT, as Normas de Auditoria Governamental – NAG e as resoluções da ATRICON. Em consequência, as NAG serão substituídas paulatinamente pelas NBASP. Assim, recomenda-se que o profissional tenha conhecimento do conjunto completo das NAG e das NBASP como base para sua atuação.

Este Manual não é trabalho pronto e acabado, uma vez que não visa esgotar todas as atividades a serem executadas na instrução do processo, devendo ser aperfeiçoado e revisado periodicamente. Tem a finalidade de ser ferramenta básica de consulta e orientação aos seus usuários por meio de diretrizes e conceitos fundamentais.

1. PROPOSTA DE FISCALIZAÇÃO E PROGRAMAÇÃO ANUAL

O fundamento legal básico para a realização de fiscalizações está amparado no art. 70 da Constituição Federal, no art. 39 da Constituição Estadual do Amazonas, no art. 2º da Lei Estadual nº 2423/1996 - Lei Orgânica do Tribunal de Contas e no art. 5º, §2º da Resolução nº TC-04/2002 - Regimento Interno.

Este Manual dispõe sobre a programação de fiscalização do Tribunal de Contas e define que a mesma será composta pelos seguintes instrumentos:

a) Levantamento: é o instrumento de fiscalização utilizado para:

I - conhecer a organização e o funcionamento, quanto aos aspectos organizacionais, e/ou contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais:

- a) dos órgãos e entidades da administração direta e indireta do Estado e dos Municípios;
- b) dos fundos, consórcios públicos, organizações sociais e demais instituições sujeitas à fiscalização do Tribunal;
- c) das unidades de controle interno dos jurisdicionados.

II - avaliar a viabilidade, grau de utilidade e impacto da realização de fiscalizações;

III - identificar pessoas e objetos de fiscalização;

IV - subsidiar a elaboração da programação de fiscalização. Parágrafo único. O levantamento poderá constituir etapa da auditoria.

b) Inspeção: é o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para suprir omissões e lacunas de informações, esclarecer dúvidas, subsidiar a análise de



ESTADO DO AMAZONAS
TRIBUNAL DE CONTAS

prestação de contas, de processos de monitoramento e para apurar denúncias e representações, quanto à legalidade, à legitimidade e à economicidade dos atos de gestão praticados por qualquer responsável sujeito à sua jurisdição, se a natureza e a extensão dos fatos não exigirem a realização de auditoria.

c) Auditoria: a auditoria de regularidade, segundo a NAG 1102.1.1, é o exame e avaliação dos registros, das demonstrações contábeis, das contas governamentais, das operações e dos sistemas financeiros, do cumprimento das disposições legais e regulamentares, dos sistemas de controle interno, da probidade e da correção das decisões administrativas, e da legalidade, economicidade e legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos à sua jurisdição. Auditoria é o instrumento de fiscalização utilizado para:

I - obter dados e informações de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial relativos à gestão dos responsáveis pelo órgão, entidade, projeto, atividade ou programa auditado, com vistas a verificar a consistência da respectiva prestação de contas apresentada ao Tribunal, apurar danos e esclarecer quaisquer aspectos atinentes a atos, fatos, documentos e processos em exame;

II - avaliar os programas, projetos e atividades quanto ao desempenho ou resultado operacional dos órgãos e entidades da administração direta e indireta, ou aqueles realizados por delegação, contrato de gestão ou congêneres;

III - analisar atos e despesas relativos ao pessoal da unidade auditada;

IV - analisar atos relativos a licitações, contratos, convênios e instrumentos jurídicos análogos;

V - atender à solicitação da Assembleia Legislativa, de suas comissões técnicas ou de inquérito, conforme o disposto no inciso V do artigo 1º do Regimento Interno;

VI - subsidiar a análise das contas prestadas anualmente pelo Governador do Estado e pelos Prefeitos Municipais.

Segundo as NAG, a auditoria governamental (NAG 1102.1) pode ser classificada em auditoria operacional (NAG 1102.1.2) e auditoria de regularidade (NAG 1102.1.1), esta última podendo ser do tipo contábil/financeira (NAG 1102.1.1.1) ou de cumprimento legal (NAG 1102.1.1.2).

A auditoria de regularidade é o exame e avaliação dos registros, das demonstrações contábeis, das contas governamentais, das operações e dos sistemas financeiros, do cumprimento das disposições legais e regulamentares, dos sistemas de controle interno, da probidade e da correção das decisões administrativas, e da legalidade, economicidade e legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos à sua jurisdição.

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

d) Monitoramento: é o instrumento de fiscalização utilizado para verificar o cumprimento das deliberações do Tribunal de Contas e os resultados delas advindos, quando fixado na decisão.



ESTADO DO AMAZONAS
TRIBUNAL DE CONTAS

Interessa, para os objetivos específicos deste manual, apresentar os conceitos e ações práticas necessários à compreensão e operacionalização das auditorias de regularidade.

1.1. Elaboração da proposta de auditoria

A necessidade de fiscalização deve constituir proposta de auditoria. A proposta de programação de auditorias consiste em documento padronizado (APÊNDICE A) pelo qual será solicitada a inclusão da auditoria no plano de inspeções estabelecido no art. 203, §1º da Resolução 04, de 23 de maio de 2002.

Esta proposta deve ser elaborada pelo Chefe de Departamento ou Diretor de Controle Externo, contendo os jurisdicionados que serão auditados, o tipo de auditoria (in loco ou exclusivamente através de sistemas), as questões de auditoria mínimas que serão auditadas, o período previsto de auditoria incluindo nos prazos de cada auditoria o tempo necessário para o seu planejamento e sua execução. Após preenchimento, deve ser encaminhada ao Secretário Geral de Controle Externo para aprovação.

As propostas serão encaminhadas à Secretaria Geral de Controle Externo para aprovação e consolidação até o dia 15 de novembro do ano anterior à execução das Auditorias. Até 30 de novembro do ano anterior às Auditorias, o conjunto de propostas deve ser remetido à Presidência para posterior apreciação e aprovação pelo Tribunal Pleno. Esta aprovação deve ocorrer até a segunda sessão judicante ordinária do mês de dezembro, decidindo-se por maioria simples. Uma vez aprovadas, as propostas serão encaminhadas aos responsáveis pela elaboração das mesmas.

Caberá à Secex o fiel cumprimento da Programação de Fiscalização aprovada pelo Pleno, com o acompanhamento da Corregedoria, conforme os arts. 32 e 33, inc. IV, da Resolução nº 04/2002-RITCE, não lhe permitindo alterações, salvo em casos devidamente justificados e aprovados por nova Decisão Plenária.

As alterações que vierem a ser aprovadas refletirão no planejamento interno de cada Diretoria e nos planejamentos individuais das auditorias, autorizando automaticamente o Diretor ou Chefe de Departamento, em conjunto com as Comissões de Inspeções, a rever os respectivos escopos e questões de auditoria para atender às eventuais alterações de prazos.



ESTADO DO AMAZONAS
TRIBUNAL DE CONTAS

2. PLANEJAMENTO DE AUDITORIA

O planejamento de auditoria é a etapa que se inicia na data fixada na proposta que integra a programação de auditoria. Até esta data, deve ser definida a equipe de auditoria (NAG 4305.1 e 4305.2) que ficará responsável pelos trabalhos de planejamento, execução e relatório.

Inicialmente, o Chefe de Departamento ou Diretor de Controle Externo deverá definir a comissão de auditoria e o seu respectivo presidente e encaminhar à Secretaria Geral de Controle Externo para aprovação.

Na etapa de planejamento é definida a estratégia e a programação dos trabalhos de auditoria, estabelecendo a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames, determinando os prazos, as equipes de profissionais e outros recursos necessários para que os trabalhos sejam eficientes, eficazes e efetivos, e realizados com qualidade, no menor tempo e com o menor custo possível (NAG 1117). As diretrizes gerais de planejamento são definidas nas NAG 4200 e 4300.

O planejamento de auditoria deve viabilizar o conhecimento da equipe sobre os elementos elencados nas NAG 4308 a 4308.9, com foco na identificação de operações que envolvam maior relevância, risco e materialidade (NAG 4309).

Na hipótese de ausência de informação disponível sobre o órgão/entidade ou sobre o objeto a ser auditado, podem-se fazer diligências para complemento de informações ou a realização de levantamentos, nos termos do art. 202, inc. I, da Resolução 04, de 23 de maio de 2002. As novas informações obtidas podem demandar a revisão de aspectos da auditoria como escopo, objetivo, prazos, procedimentos, dentre outros.

O presidente da comissão de auditoria deve dividir as tarefas, elaborando cronograma contendo as atividades, os responsáveis e os prazos para a sua execução. Desta forma, os membros devem acompanhar o desenvolvimento dos trabalhos e compartilhar as informações levantadas em reuniões curtas e periódicas.

O resultado dos trabalhos realizados durante a etapa de planejamento são a matriz de planejamento, o cronograma e o programa de auditoria, ferramentas detalhadas de ação, voltadas para orientar e controlar a execução dos procedimentos de auditoria. Descrevem uma série de procedimentos de exames a serem aplicados, com a finalidade de permitir a obtenção de evidências adequadas que possibilitem formar uma opinião. Deve ser considerado pelo profissional de auditoria governamental apenas como um guia mínimo a ser utilizado no transcurso dos exames, não devendo, em qualquer hipótese, limitar a aplicação de outros procedimentos julgados necessários (NAG 1120 e 4313.1).

A matriz de planejamento é uma matriz padrão que deve ser preenchida pela equipe de auditoria na etapa de planejamento, antes da execução da auditoria, e contempla as seguintes informações:



ESTADO DO AMAZONAS
TRIBUNAL DE CONTAS

Quadro 01: matriz de planejamento/programa de auditoria

Tribunal de Contas do Estado do Amazonas Secretaria-Geral de Controle Externo Diretoria de Controle Externo...

MATRIZ DE PLANEJAMENTO Programa de Auditoria NAG 1120 e 4313.1
--

Jurisdicionado:						
Objetivo Geral:						
Cód.	Questões de auditoria	Informações requeridas	Fonte da Informação	Procedimentos e Técnicas	Limitações	Possíveis achados
Q1						
Q2						
...						
QN						
Criado por: Em:				Revisado por: Em:		

- a) Órgão/Entidade: identificação do órgão ou entidade a ser auditado, devendo ser preferencialmente órgão/entidade gestora.
- b) Objetivo geral: a definição do objetivo pode iniciar com o enquadramento da auditoria em um ou mais dos objetivos apresentados pela NAG 4201.1, seguido da delimitação precisa daquilo que a auditoria pretende realizar e/ou da questão fundamental que deverá ser esclarecida.
- c) Questões de auditoria: apresentar, em forma de perguntas, os diferentes aspectos que compõem o escopo da auditoria e que devem ser investigados com vistas à satisfação do objetivo. As respostas às questões de auditoria devem fornecer subsídios para se chegar às conclusões sobre o objetivo geral da auditoria, portanto, as questões devem ser elaboradas de forma a estabelecer com clareza o foco da investigação e os limites e dimensões que devem ser observados.
- d) Possíveis achados: os possíveis achados devem ser coerentes com as questões de auditoria. Indicar os possíveis resultados que a análise do conjunto de informações requeridas, por meio da aplicação dos procedimentos propostos, pode concluir. Sugere-se o preenchimento logo após a elaboração da questão, passando para a definição de quais informações são necessárias para o alcance do possível achado.
- e) Informações requeridas e fontes de informação: identificar as informações necessárias para responder à questão de auditoria com a identificação das fontes de cada informação requerida. A fonte pode ser uma pessoa, local e/ou documento em



**ESTADO DO AMAZONAS
TRIBUNAL DE CONTAS**

que se obterá a informação (Ata, Departamento X). A fonte pode ser interna (própria entidade auditada) ou externa (fora da entidade auditada). Geralmente a informação é algo intangível (objeto do contrato, data da liquidação, valor da gratificação, etc.) e a fonte é tangível (contrato nº xxx, nota de empenho xxx ou nota fiscal xxx, folha de pagamento do servidor xxx, etc.).

f) Procedimentos e técnicas: são as ações que devem ser empreendidas pela equipe de auditoria a fim de responder as questões de auditoria durante a fase de execução. Os procedimentos são ações, atos e técnicas sistematicamente ordenados, em sequência racional e lógica, a serem executados durante a execução da auditoria, indicando o que e como fazer para realizar os seus exames (NAG 1118). Um rol exemplificativo de procedimentos e técnicas geralmente utilizados é apresentado na NAG 4402.2. Os procedimentos devem ser definidos de forma a possibilitar a obtenção de todos os elementos necessários à constituição de um achado, caso este se confirme.

Após concluído, o programa de auditoria (matriz de planejamento) deve ser submetido à análise do Chefe de Departamento ou Diretor de Controle Externo (NAG 4305) que poderá aprová-lo ou sugerir alterações à equipe.

Caso necessário, o Chefe de Departamento ou Diretor de Controle Externo deverá fazer as alterações necessárias na proposta de fiscalização para novo encaminhamento ao Secretário Geral de Controle Externo para análise e aprovação da execução.



ESTADO DO AMAZONAS
TRIBUNAL DE CONTAS

3. EXECUÇÃO DE AUDITORIA

Após definida a comissão de inspeção e aprovados o cronograma e a matriz de planejamento pelo Diretor ou Chefe de Departamento, a Secretaria Geral de Controle Externo deve providenciar o ofício de apresentação, que deve conter o nome dos responsáveis pela auditoria, identificando o presidente da comissão de auditoria, o objetivo e a deliberação que originou a auditoria, bem como a solicitação de disponibilização de local para a realização das atividades, se necessário.

O ofício de apresentação de equipe deve ser impresso em duas vias, sendo que uma será entregue ao auditado e a outra juntada ao processo, após visto do auditado. Se o órgão de controle necessitar de uma via para arquivo na diretoria, deve fotocopiar a via do processo, com visto do auditado.

A apresentação da equipe de auditoria ao dirigente do órgão/entidade auditado, ou representante por ele designado, faz-se necessário se não foi realizada na fase de planejamento ou decorrido muito tempo do início desta. Na reunião de apresentação será entregue o ofício de apresentação e informado o objetivo do trabalho.

Na reunião inicial deve ser definido quais agentes da unidade auditada serão responsáveis pelo atendimento da equipe de auditoria e de que forma será feita a comunicação entre estes agentes e a equipe de auditoria.

Neste momento podem-se solicitar documentos, informações ou auxílio necessário para a realização da auditoria, através de requisição por escrito. O ofício de requisição deve ser entregue mediante atestado de recebimento na segunda via, a qual será juntada aos autos.

Recomenda-se que a requisição seja encaminhada via fax, e-mail ou pessoalmente com antecedência, de forma a tornar o trabalho ágil e garantir a disponibilização dos documentos necessários.

Na fase de execução, a equipe de auditoria deve tomar as técnicas e procedimentos previstos no programa de auditoria (matriz de planejamento) como roteiro de trabalho, porém, sem limitar a adoção de outros procedimentos que sejam considerados pela equipe necessários ao longo da execução.

À medida que os possíveis achados se concretizarem, o auditor deve providenciar os documentos e informações que servirão de evidência. Os documentos fornecidos pelo auditado devem identificar quem os elaborou ou forneceu e a fonte da informação, além de estarem legíveis, datados e assinados.

Com as evidências deve o auditor buscar as normas que definem as competências e a qualificação do agente para a sua responsabilização, ex.: atos nomeação e exoneração, lei ou regimento interno que define as atribuições dos cargos, endereço e CPF.

Ainda no órgão/entidade auditado, a equipe deve verificar se os documentos recebidos são suficientes para fundamentar a infração. Para facilitar esta avaliação, os documentos devem ser separados por achado, se necessário.

Solicitar esclarecimentos acerca de indícios de achados ao longo da fase de execução evita mal-entendido e retrabalho, possibilitando ao auditado a elucidação de possíveis apontamentos. Além disso, se a desconformidade for contínua, possibilita ao gestor a



ESTADO DO AMAZONAS
TRIBUNAL DE CONTAS

tomada de providências para corrigir o erro, antes mesmo do recebimento da notificação.

Não obstante que os esclarecimentos do auditado elucidem os apontamentos, indispensável se faz o registro de tais esclarecimentos, de forma que se evidencie que os auditores de fato analisaram os apontamentos até então classificados com indícios de irregularidades.

Ao final da fase de execução, se a comissão de auditoria entender oportuno, pode ser realizada a reunião de encerramento, na qual a equipe apresenta recomendações e sinteticamente os achados de auditoria ao responsável pelo órgão/entidade auditado ou representante por ele designado.

O presidente da comissão de auditoria pode dispensar a proposição da apresentação dos achados em reunião de encerramento quando represente risco à equipe ou à consecução do objetivo da auditoria.

3.1. Elementos do achado e matriz de achados

Achado de auditoria é qualquer fato significativo que decorra da comparação da situação encontrada (equivalente à “condição” definida pela NAG 4111.3.2) com o critério de auditoria (NAG 4111.3.1) e deve ser devidamente comprovado por evidências (NAG 1113) juntadas ao relatório.

A NAG 4111 prescreve que a definição de uma metodologia de trabalho de auditoria deve permitir a identificação das informações importantes para fundamentar a conclusão do relatório de auditoria e a decisão dos órgãos deliberativos do TCE. Dentre estas informações, as NAG 4111.1, 4111.2 e 4111.3 elencam os elementos que constituem um achado de auditoria: condição (situação encontrada), critério, causa, efeito, opinião do auditado, conclusões e recomendações.

A verificação de situação irregular sem vinculação com o objeto da auditoria deve ser formalmente levada ao conhecimento do Diretor de Controle Externo que ficará responsável pelo encaminhamento da informação. Tais situações não devem integrar o processo de auditoria (ver tópico sobre “outros fatos relevantes”).

A matriz de achados padrão, que servirá de base para a elaboração do relatório de auditoria, deve ser preenchida pela equipe de auditoria na etapa de execução, e contempla as seguintes informações:



ESTADO DO AMAZONAS
TRIBUNAL DE CONTAS

Quadro 02: matriz de achados



MATRIZ DE ACHADOS

Jurisdicionado:					
Objetivo Geral:					
Cód.	Situação Encontrada NAG 4111.3.2	Evidência NAG 1113	Critério Legal NAG 4111.3.1	Causa NAG 4111.3.3	Efeito NAG 4111.3.4
A1					
A2					
A3					
...					
AN					
Criado por: Em:			Revisado por: Em:		

a) Situação encontrada: entende-se como condição a situação encontrada pelo profissional de auditoria governamental e documentada, constituindo-se no fato ocorrido ou na própria existência do achado. Os achados ocorrem quando a condição encontrada diverge do critério estabelecido/adotado (NAG 4111.3.2).

A descrição deve ser clara e suficiente para que o leitor entenda a ocorrência, sendo que os detalhes podem ficar para o relatório. Sempre que possível deve incluir o período de ocorrência das irregularidades, para fins de identificação dos responsáveis.

A necessidade de documentação e comprovação da condição é suprida com a incorporação das evidências à auditoria, conforme item seguinte.

b) Evidências de auditoria: são elementos de convicção dos trabalhos efetuados pelo profissional de auditoria governamental, devidamente documentados, e que devem ser adequados, relevantes e razoáveis para fundamentar as opiniões e conclusões (NAG 1113).

As evidências devem ser preferencialmente documentais e podem ser obtidas junto à unidade auditada ou junto a terceiros, com o devido registro de origem. Em geral, as evidências decorrem de pesquisa em sistemas informatizados, requisição de documentos e aplicação de técnicas de auditoria, conforme estabelecido no programa de auditoria (matriz de planejamento resultante da etapa de planejamento da auditoria). As NAG 4409 a 4409.8 tratam de diretrizes para obtenção de evidência de qualidade.



ESTADO DO AMAZONAS
TRIBUNAL DE CONTAS

São exemplos de evidências: ofícios, cartas, comunicações internas, memorandos, relatórios ou outros documentos emitidos pelo auditado ou por terceiros, fotografias (de preferência datadas), fitas de vídeo ou de áudio, arquivos magnéticos, consolidações de respostas a questionários, planilhas de cálculos, quadros comparativos, demonstrativos, extratos bancários, notas fiscais, notas de empenho, ordens de pagamento, relatórios contábeis, dentre outros.

Sempre que possível, as evidências devem estar registradas em papel de trabalho elaborado pela equipe de auditoria.

c) Critério legal: critério de auditoria consiste na situação ideal ou esperada, conforme normas legais ou regulamentares aplicáveis, constituindo-se em padrões normativos usados para determinar se o auditado atende aos objetivos fixados (NAG 4111.3.1). Podem ser leis, regulamentos, diretrizes, objetivos, normas e manuais, que a equipe de auditoria compara com a situação encontrada referida pela NAG 4111.3.2.

Por serem parâmetros com os quais se avalia a regularidade ou não das ocorrências identificadas na auditoria, os critérios podem ser legislação, norma, jurisprudência, entendimento doutrinário, determinações anteriores do TCE. Caso a definição na legislação seja suficiente para configurar irregularidade, não é necessário transcrever jurisprudência e doutrina na matriz, podendo ser utilizada para complementar o relatório.

d) Causa: consiste nas razões e nos motivos que levaram ao descumprimento da norma legal, representando a origem da divergência entre a condição e o critério (NAG 4111.3.3). O preenchimento da causa na matriz não é de determinação obrigatória, mas apenas se relevante e de possível identificação. Na ausência da certeza ou da apuração deve-se preencher no campo causa a expressão “não identificada”. A informação prestada pelo responsável como causa não basta, devendo a equipe buscar também evidências para firmar sua convicção.

A causa pode ser objetiva (deficiências de controle, riscos que se materializaram) e/ou subjetiva (negligência, imprudência, imperícia), entretanto deve ser conclusiva, para permitir imputar, ou não, responsabilidade ao gestor (causa subjetiva) e fornecer elementos para determinar medidas corretivas (causa objetiva). Não se trata de uma hipótese ou possibilidade e não deve ser confundida com o fato irregular em si ou com a conduta do agente responsável, como: descumprimento de normativos, inobservância da legislação ou utilização de critérios subjetivos.

e) Efeito: são as reais consequências para o órgão/entidade, erário ou sociedade, resultantes da divergência entre a situação encontrada (condição) e o critério (NAG 4111.3.4). A análise e o registro do efeito servem para dimensionar a relevância do próprio achado e, sempre que possível, deve ser quantificado. Também não deve ser confundido com o fato irregular em si.

A metodologia de trabalho definida pela equipe de auditoria e os procedimentos planejados para execução devem levar em conta a necessidade de identificar os efeitos dos achados constatados (NAG 4111.2). Os efeitos podem ser classificados em impactos financeiros quantificáveis ou não quantificáveis (NAG 4111.2.1), e não financeiros (NAG 4111.2.2).



ESTADO DO AMAZONAS
TRIBUNAL DE CONTAS

Além das informações que integram a matriz de achados, outras devem ser obtidas pela equipe e relatadas como forma de assegurar a qualidade da informação a ser disponibilizada ao usuário: opinião do auditado e benefício da fiscalização.

3.2. Matriz de Responsabilização

Constituído o achado e confirmado após a análise da opinião do auditado, torna-se necessária a identificação dos agentes responsáveis pelos mesmos.

O agente público pode ser responsabilizado cumulativamente nas esferas administrativa, civil e penal. Contudo, é imprescindível a apuração de todos os elementos para que ocorra a responsabilização. A instrução do processo deve conter provas irrefutáveis que identifiquem que o agente foi o autor da conduta danosa e que existe nexo entre a conduta e o resultado indesejado (condição).

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

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

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

A responsabilização deve ser estendida também para os responsáveis solidários, pessoas jurídicas de direito privado e público que derem causa a dano ao erário, que devem sempre ser arrolados desde o início do processo, inclusive para fins de citação.

Os dados para o preenchimento da matriz de responsabilização também devem ser coletados in loco, evitando-se a necessidade de diligências para dirimir dúvidas e fundamentar as evidências, observando-se o seguinte modelo:



ESTADO DO AMAZONAS
TRIBUNAL DE CONTAS

Quadro 03: matriz de responsabilização

Tribunal de Contas do Estado do Amazonas Secretaria-Geral de Controle Externo Diretoria de Controle Externo...

MATRIZ DE RESPONSABILIZAÇÃO

Jurisdicionado:				
Objetivo Geral:				
Cód.	Responsável	Conduta	Nexo de causalidade	Culpabilidade
R1				
R2				
R3				
...				
RN				
Criado por: Em:		Revisado por: Em:		

a) Responsáveis: caracterizar os responsáveis pelo achado com nome, cargo, período de exercício no cargo ou função e CPF. Todas estas informações devem estar amparadas em documentos obtidos preferencialmente junto à Unidade auditada.

b) Conduta: não se trata do relato do fato ocorrido, mas da identificação da ação corpórea ou da omissão praticada pelo responsável. Utilizam-se verbos no infinitivo para descrever a ação, mencionando os respectivos documentos que suportam a conclusão. Para cada conduta irregular deve-se preencher uma linha da matriz, sendo suficiente somente uma linha no caso de vários responsáveis com idêntica conduta. Condutas e resultados repetidos de um mesmo gestor (Ex.: várias contratações sem licitação), desde que idênticas, podem ser agrupadas em uma única linha.

No caso de conduta omissiva, deve-se identificar o dispositivo legal ou regulamentar que atribuía ao responsável a competência que o mesmo deixou de exercer ou foi realizada erroneamente pelo seu subordinado sem a devida supervisão.

c) Nexos de Causalidade: evidencia a relação de causa e efeito entre a conduta do responsável e o achado, ou seja, se a conduta do responsável contribuiu significativamente para o resultado ilícito. Para facilitar o preenchimento do campo "nexo de causalidade", a equipe pode, hipoteticamente, retirar do mundo a conduta do responsável e se perguntar se ainda assim o resultado teria ocorrido e, caso positivo, se teria ocorrido com a mesma gravidade. A inexistência de nexos de causalidade significa que o agente não pode ser responsabilizado pelo resultado.

d) Culpabilidade: é a reprovabilidade da conduta adotada pelo agente público, na qual se faz necessário o preenchimento dos seguintes elementos:



ESTADO DO AMAZONAS
TRIBUNAL DE CONTAS

- 1 – Imputabilidade: é a capacidade de entender que pratica ato contrário a norma legal ou infralegal, em vigor à época dos fatos;
- 2 - Potencial consciência da ilicitude: significa avaliar se o agente ao praticar a infração administrativa tinha possibilidade de identificar que estava realizando algo contrário a norma legal ou infralegal;
- 3 – Exigência de conduta diversa: corresponde a expectativa da adoção de atos administrativos diferentes daqueles adotados pelo agente, uma vez que no âmbito administrativo só é possível realizar o que está previsto em lei.

Buscando auxiliar o preenchimento dos elementos da culpabilidade, sugere-se as seguintes indagações: a) o gestor praticou o ato após prévia consulta a órgãos técnicos ou respaldados em parecer técnico? b) é razoável afirmar que era possível ao gestor ter consciência da ilicitude do ato que praticara? c) era razoável exigir do gestor conduta diversa daquela que ele adotou, consideradas as circunstâncias que o cercavam? Caso afirmativo, qual seria essa conduta? Exemplo: Trata-se de uma nova conduta ou de uma prática recorrente? O órgão/entidade ou o gestor já foi alvo de algum questionamento similar do TCE/AM?

A existência de circunstâncias atenuantes ou agravantes devem ser observadas para formar a opinião do auditor sobre os fatos analisados.

Exemplo prático do preenchimento da culpabilidade: O ex-Secretário de Estado XX é imputável, pois tinha capacidade de entender que praticou ato contrário a norma legal, uma vez que o art. 19, I, da Constituição Federal e as Deliberações nº 037/11 vedam o repasse de recursos públicos para projeto de cunho religioso, e, possuía ao tempo dos fatos, consciência da ilegalidade e irregularidade, deixando de supervisionar a área técnica acerca do cumprimento do disposto nas normas constitucionais e regulamentares, sendo dele exigível conduta diversa. Por outro lado, constata-se que inexistem causas que justifiquem a excepcionalidade da aprovação de projetos com previsão de despesas não autorizadas constitucionalmente, suficientes para elidir a culpa do agente.

Importante destacar que para o doutrinador Celso Antônio Bandeira de Mello a infração administrativa é o mero comportamento (voluntário), típico, antijurídico e sancionável, sendo que o dolo e a culpa são exigíveis apenas quando a lei assim prever (Curso de Direito Administrativo. 28. Ed. Ver. e atual. São Paulo: Malheiros, 2011; p. 857, 860. 862/863).

3.3. Outros Fatos Relevantes

Outros fatos relevantes são todos aqueles não previstos nas questões de auditoria e, portanto, não vinculados ao escopo da auditoria, mas que, em função de relevância, materialidade ou risco, mereçam a atenção da equipe de auditoria.

A equipe de auditoria deve relatar os indícios ao Chefe de Departamento ou ao Diretor de Controle Externo para as providências que entender necessárias, que vão desde a inclusão dos fatos na análise da prestação de contas até a proposição de nova auditoria. Este relato deve ser formalizado documentalmente (relatório do tipo “informação”) sendo desnecessária sua juntada ao processo de auditoria.



ESTADO DO AMAZONAS
TRIBUNAL DE CONTAS

Desta forma, somente deve compor o relatório de auditoria os indícios de irregularidades devidamente apurados, com evidências fáticas, responsáveis identificados e com vinculação ao escopo da auditoria.

3.4. Análise de documentos

A análise dos documentos coletados serve para consolidar se os achados estão devidamente fundamentados. Apesar de estar separado da realização da auditoria, este é um passo que pode ser realizado a qualquer tempo, contribuindo para a qualidade do trabalho.

O preenchimento das matrizes de achados e de responsabilização está previsto para ser realizado na fase de execução da auditoria, sendo concluído após revisão dos pares de auditoria.

Contudo, no preenchimento das matrizes é que os documentos serão revisados mais detalhadamente, a fim de verificar se são capazes de suportar as conclusões da equipe. Normalmente a descrição da conduta é baseada na assinatura de documentos, o que contribui também para a revisão dos documentos coletados.

Na análise de documentos é importante separá-los por achado, conforme a matriz de achados, desde que não haja a necessidade de pedir mais documentos, deve-se numerá-los conforme o processo. Esta prática ajudará na confecção do relatório, pois os documentos de suporte citados no relatório devem ser referenciados conforme as folhas do processo.

Ocorrendo a necessidade de mais informações ou documentos, o presidente da comissão de auditoria deve decidir sobre a forma de solicitação com a orientação do Chefe de Departamento ou ao Diretor de Controle Externo.

A forma regimental de solicitar ao titular da unidade auditada documentos e informações indispensáveis à instrução do processo é a notificação. Entretanto, se o presidente da comissão de auditoria julgar que existe uma forma mais célere e eficaz, poderá utilizá-la, ciente que a possibilidade de aplicação de penalidade pelo não fornecimento só é cabível se obedecidos aos termos legais/regimentais.

Quando a equipe optar pela utilização do e-mail institucional do TCE/AM para solicitar documentos ou informações, a mensagem deverá ser enviada com cópia para o ao Chefe de Departamento ou ao Diretor de Controle Externo, bem como a habilitação da “confirmação de leitura”.

Caso o auditado não responda no tempo estipulado, deve ser realizada a notificação no modelo normal da respectiva diretoria, sendo que o e-mail deve ser impresso e juntado aos autos, antes da diligência, com os dizeres que “não foi atendido”.

Presume-se que a solicitação por e-mail seja um procedimento mais célere e informal, mas recomenda-se o contato telefônico com o destinatário para confirmar o cumprimento dentro do prazo estipulado e o entendimento das informações solicitadas.

Após o atendimento da solicitação de informações ou documentos, a comissão de inspeção deve verificar se o órgão/entidade remeteu todas as informações solicitadas.



**ESTADO DO AMAZONAS
TRIBUNAL DE CONTAS**

Em caso de descumprimento do prazo da diligência, a comissão de inspeção deve informar ao Relator do Processo para determinação superior de Notificação Editalícia, devendo registrar na conclusão dos trabalhos a sugestão de aplicação de penalidade, caso não haja justificativa aceitável para a negativa da resposta da Notificação.

4. ELABORAR RELATÓRIO DE AUDITORIA (relatório de instrução)

O relatório de auditoria é o documento pelo qual os trabalhos de auditoria e as conclusões da equipe são relatados a fim de comunicar os usuários e subsidiar a tomada de decisões (NAG 4701 e 4702).

As NAG 4700 estabelecem diretrizes de qualidade para a emissão de relatórios de auditoria. Especial atenção deve ser dispensada às NAG 4703 que definem atributos recomendáveis de um relatório de auditoria.

4.1. Estrutura do relatório

A estrutura do relatório será composta pelos seguintes tópicos:

1. INTRODUÇÃO

1.1 Considerações Iniciais

A parte textual do relatório é iniciada pela introdução e deve contemplar informações necessárias para situar o tema da auditoria. Deverá ser transcrito, no mínimo, os seguintes elementos:

- a)** Número da proposta de auditoria na programação de fiscalização aprovada e ofício de apresentação com a identificação do período e equipe;
- b)** Descrição da unidade auditada;
- c)** Objeto, objetivo e questões (extrair da matriz de planejamento as questões de auditoria)
- d)** Valor auditado (quando mensurável).

1.2 Metodologia

Compreende os procedimentos e as técnicas utilizados para coleta e análise de dados, com vistas à obtenção de diferentes tipos de evidências ou ao tratamento de informações. Caso os achados e as conclusões tenham como base um exame de amostra a equipe deve informar a técnica de amostragem utilizada e justificar a sua escolha.

As técnicas são ferramentas utilizadas para operacionalizar o trabalho dos auditores. As mais usualmente utilizadas são: exame documental, inspeção física, conferência de cálculos, observação, entrevista, circularização, conciliações.

É necessário também descrever eventuais limitações existentes no período da realização da auditoria, como ausência ou dificuldades de obtenção de dados.



ESTADO DO AMAZONAS
TRIBUNAL DE CONTAS

2 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A análise dos resultados expõe de forma fundamentada os procedimentos realizados, os achados, pontos relevantes identificados durante a auditoria e demais considerações. O desenvolvimento desta seção é composto por:

2.1 Achados de Auditoria

Esta seção detalha os achados de auditoria encontrados durante os exames, mediante análise de critérios, causas e efeitos (NAG 4407.2). É necessário tratar cada achado em uma subseção específica.

Ao término da redação de cada assunto tratado, compete à equipe de auditoria expressar sua conclusão e a depender de cada situação formular recomendação para eliminar as falhas encontradas.

2.2 Procedimentos realizados que não resultaram em achados

Compreende relatar os procedimentos realizados pela equipe de auditoria que não resultaram em achados.

2.3 Procedimentos identificados como boas práticas da Administração

Esta seção registra as boas práticas de gestão identificadas durante a Auditoria.

3 CONCLUSÃO

A conclusão deve apresentar, resumidamente, as respostas das questões de auditoria e o posicionamento da equipe acerca do objetivo geral, bem como a proposta de encaminhamento. Além das críticas pertinentes, deve-se, sempre que possível, mencionar as constatações de regularidade ou de adequado desempenho institucional, observado o escopo dos trabalhos. A conclusão deve estar em consonância com os fatos e evidências levantadas e as discussões desenvolvidas na fundamentação do Relatório.

A Conclusão e as recomendações são manifestações da comissão de inspeção sobre a irregularidade da situação encontrada, sua gravidade e relevância seguida da recomendação de encaminhamento para o achado. São exemplos de recomendação: sugestão de audiência ou citação por fato passível da imputação de débito ou aplicação de multa; adoção de medida cautelar; determinação de providências preliminares (art. 36, § 1º da LC 202/2000); relato da necessidade de futura determinação ou recomendação decorrente do achado na decisão definitiva do processo (NAG 4111.3.6 e 4111.3.7).



ESTADO DO AMAZONAS
TRIBUNAL DE CONTAS

3.1. Apêndices e anexos ao relatório

O apêndice é um texto ou documento elaborado pela equipe, a fim de complementar sua argumentação. Para não prejudicar o desenvolvimento do conteúdo do relatório, este texto ou informação complementar pode ser apensado ao final de relatório, como fonte de consulta.

O apêndice é identificado por letras maiúsculas consecutivas, travessão e pelo respectivo título. Exemplo: APÊNDICE X – Retenção de tributos.

O anexo trata-se de um texto, norma ou documento não elaborado pela equipe. Antes do documento apensado deve ser colocada uma folha de rosto identificando o anexo. O Anexo é identificado por letras maiúsculas consecutivas, travessão e pelo respectivo título. Exemplo: ANEXO X – Lei Complementar xxx

O material passível de constituir anexos deve, preferencialmente, ser juntado ao processo antes do relatório.

3.2. Benefício da fiscalização

A metodologia deve possibilitar a sistematização de informações pela SECEX que permita ao TCE a mensuração dos resultados das ações de controle externo, classificando e quantificando os benefícios gerados para a Administração Pública e para a sociedade (NAG 4113).

São exemplos de benefícios todo ressarcimento, crédito, economia, ganho, perda cessante, melhoria ou identificação de boas práticas, obtidos em decorrência da atuação do Tribunal de Contas, em favor da boa e regular gestão dos recursos públicos.

O benefício pode ser quantificado e não quantificado. Quantificado – valor monetário calculado através de evidências (documentos comprobatórios) e devidamente demonstrado no relatório de auditoria. Não quantificado – melhoria ou ganho na gestão de recursos públicos não quantificáveis em valor monetário. Note-se que o benefício guarda estreita relação com os efeitos dos achados.

Pode-se relatar o benefício da fiscalização apenas para os achados mais relevantes (a critério da comissão de auditoria) ou mesmo fazer um único relato de benefício que contemple todo o conjunto de achados quando os mesmos guardarem relação entre si.

5. ORGANIZAÇÃO DOS AUTOS

A organização dos autos deve ser orientada pela ordem cronológica dos atos e fatos da auditoria e pela ordem do relato dos achados no relatório, se possível. Sugere-se que o processo seja organizado antes da conclusão do relatório de instrução, pois as evidências citadas no relatório de auditoria devem ser referenciadas com a numeração das respectivas folhas do processo.

O processo deve iniciar com o documento de solicitação da autuação. Deve constar dos autos qualquer planilha, levantamento, estudo, jurisprudência, legislação ou lei



ESTADO DO AMAZONAS TRIBUNAL DE CONTAS

obtida nas fases de planejamento ou execução da auditoria que seja pré-requisito para o entendimento das suas conclusões.

Logo em seguida, deve constar o ofício da diretoria competente que apresentou a equipe para levantamento de informações e para execução da auditoria, conforme a ordem dos fatores.

As evidências devem ser juntadas em concordância com a ordem descrita no relatório de auditoria, sendo que devem ser relevantes, válidas e suficientes para sustentar as conclusões do auditor fiscal. Anexar as evidências ao processo é de extrema importância, pois servem para o estabelecimento de prova e são indispensáveis ao juízo de valor acerca do objeto auditado, inclusive em eventual ação judicial.

As requisições de documentos e diligências feitas em qualquer fase da auditoria devem constar dos autos com a comprovação de recebimento. Os documentos remetidos pelo órgão ou entidade auditada, protocolados ou não no TCE/AM, devem ser juntados aos autos com o respectivo Termo de Juntada, que deve constar ao final dos documentos anexados.

Da mesma forma, os correios eletrônicos trocados com a unidade, diante da sua relevância e necessidade para a conclusão de um raciocínio, podem ser anexados ao processo com a respectiva confirmação de leitura.

Logo após deve ser juntado o relatório de instrução com os apêndices, constando uma folha de rosto antes de cada apêndice.

6. FLUXOGRAMAS

O Fluxograma é o desenho de como uma sequência cronológica de trabalho (atividades e decisões) ocorre nas diversas unidades de uma organização. Tem como principais objetivos: a) padronização na representação dos métodos e dos procedimentos administrativos; b) facilitar a leitura e o entendimento das rotinas administrativas; c) identificar os pontos mais importantes das atividades visualizadas; e d) melhorar o grau de análise (facilita a identificação de retrabalho, falhas e gargalos).

Neste manual é apresentado o fluxograma do Macroprocesso de Planejamento de Programação Anual de Auditorias do Controle Externo (APÊNDICE B).



ESTADO DO AMAZONAS
TRIBUNAL DE CONTAS

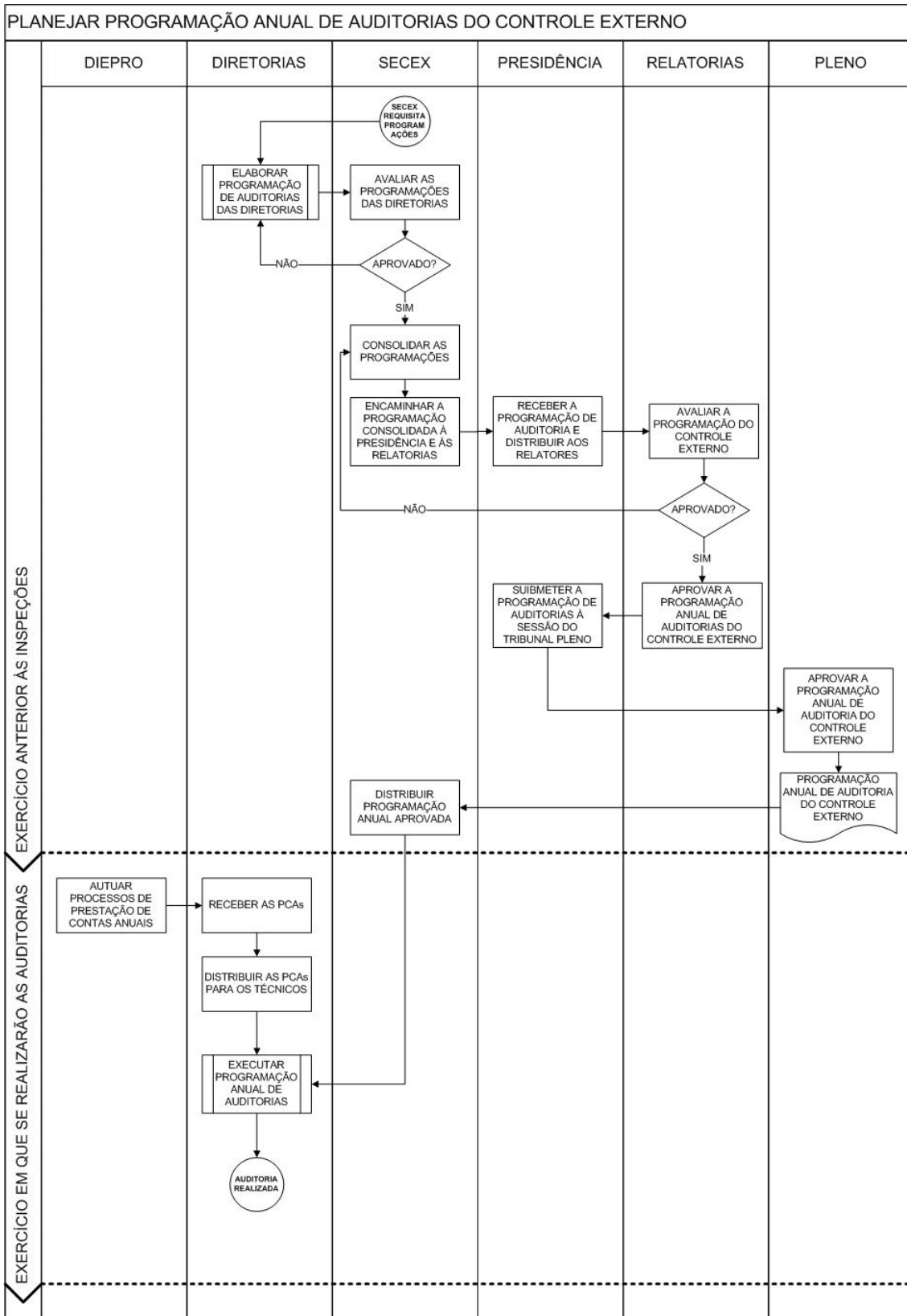
APÊNDICE "A"

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS SECRETARIA GERAL DE CONTROLE EXTERNO PROGRAMAÇÃO DE AUDITORIAS DO CONTROLE EXTERNO DIRETORIA XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX					
TÉCNICO RESPONSÁVEL : XXXXXXXX XXXXXXXX XXXXXXXX					
U.G	ORÇAMENTO	ÓRGÃO/MUNICÍPIO	RELATOR	PERÍODO DA INSPEÇÃO	QUESTÕES DE AUDITORIA
NOTA DE RODAPÉ: (Preenchimento opcional) (UTILIZADO PARA EXPLICAR EM POUCAS PALAVRAS ALGUM ITEM ACIMA DESCRITO)					
TOTAL DE INSPEÇÕES: NN					
TOTAL: R\$ XXXXXXX,XX					
LEGENDA					
METAS/OBJETIVOS A SEREM ALCANÇADOS NO ANO					



ESTADO DO AMAZONAS
TRIBUNAL DE CONTAS

APÊNDICE “B”





ESTADO DO AMAZONAS
TRIBUNAL DE CONTAS

APÊNDICE “C”

Normas de Auditoria Governamental referidas neste manual

1102.1 – AUDITORIA GOVERNAMENTAL: exame efetuado em entidades da administração direta e indireta, em funções, subfunções, programas, ações (projetos, atividades e operações especiais), áreas, processos, ciclos operacionais, serviços, sistemas e sobre a guarda e a aplicação de recursos públicos por outros responsáveis, em relação aos aspectos contábeis, orçamentários, financeiros, econômicos, patrimoniais e operacionais, assim como acerca da confiabilidade do sistema de controles internos (SCI). É realizada por profissionais de auditoria governamental, por intermédio de levantamentos de informações, análises imparciais, avaliações independentes e apresentação de informações seguras, devidamente consubstanciadas em evidências, segundo os critérios de legalidade, legitimidade, economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade, ética, transparência e proteção do meio ambiente, além de observar a probidade administrativa e a responsabilidade social dos gestores da coisa pública.

1102.1.1 – AUDITORIA DE REGULARIDADE: exame e avaliação dos registros; das demonstrações contábeis; das contas governamentais; das operações e dos sistemas financeiros; do cumprimento das disposições legais e regulamentares; dos sistemas de controle interno; da probidade e da correção das decisões administrativas adotadas pelo ente auditado, com o objetivo de expressar uma opinião.

1102.1.1.1 – AUDITORIA CONTÁBIL: exame das demonstrações contábeis e outros relatórios financeiros com o objetivo de expressar uma opinião – materializada em um documento denominado relatório de auditoria – sobre a adequação desses demonstrativos em relação a estas NAGs, aos Princípios de Contabilidade (PCs), às Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs), sejam elas profissionais ou técnicas, e à legislação pertinente. Em uma auditoria contábil o profissional de auditoria governamental deverá verificar se as demonstrações contábeis e outros informes representam uma visão fiel e justa do patrimônio envolvendo questões orçamentárias, financeiras, econômicas e patrimoniais, além dos aspectos de legalidade.

1102.1.1.2 – AUDITORIA DE CUMPRIMENTO LEGAL: exame da observância das disposições legais e regulamentares aplicáveis.

1102.1.2 – AUDITORIA OPERACIONAL: exame de funções, subfunções, programas, ações (projetos, atividades, operações especiais), áreas, processos, ciclos operacionais, serviços e sistemas governamentais com o objetivo de se emitir comentários sobre o desempenho dos órgãos e das entidades da Administração Pública e o resultado das políticas, programas e projetos públicos, pautado em critérios de economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade, ética e proteção ao meio ambiente, além dos aspectos de legalidade.

1113 – EVIDÊNCIAS DE AUDITORIA: são elementos de convicção dos trabalhos efetuados pelo profissional de auditoria governamental, devidamente documentados, e que devem ser adequados, relevantes e razoáveis para fundamentar a opinião e as conclusões.



ESTADO DO AMAZONAS
TRIBUNAL DE CONTAS

1117 – PLANEJAMENTO DE AUDITORIA: etapa na qual é definida a estratégia e a programação dos trabalhos de auditoria, estabelecendo a natureza, a oportunidade e a extensão dos exames, determinando os prazos, as equipes de profissionais e outros recursos necessários para que os trabalhos sejam eficientes, eficazes e efetivos, e realizados com qualidade, no menor tempo e com o menor custo possível.

1118 – PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA: ações, atos e técnicas sistematicamente ordenados, em sequência racional e lógica, a serem executados durante os trabalhos, indicando ao profissional de auditoria governamental o que e como fazer para realizar seus exames, pesquisas e avaliações, e como obter as evidências comprobatórias necessárias para a consecução dos objetivos dos trabalhos e para suportar a sua opinião.

1120 – PROGRAMA DE AUDITORIA: plano detalhado de ação, voltado para orientar e controlar a execução dos procedimentos da auditoria. Descreve uma série de procedimentos de exames a serem aplicados, com a finalidade de permitir a obtenção de evidências adequadas que possibilitem formar uma opinião. Deve ser considerado pelo profissional de auditoria governamental apenas como um guia mínimo, a ser utilizado no transcurso dos exames, não devendo, em qualquer hipótese, limitar a aplicação de outros procedimentos julgados necessários nas circunstâncias.

4111 – A metodologia deve permitir a identificação das informações importantes para fundamentar a conclusão do relatório de auditoria e a decisão dos órgãos deliberativos dos TCs bem como para o convencimento dos gestores e demais funcionários do ente auditado, permitindo que a fiscalização realizada contribua com os auditados para a otimização do seu desempenho e dos resultados das políticas públicas.

4111.1 – A metodologia deve estabelecer um fluxo de informações mediante o qual sejam contemplados no relatório de auditoria, com clareza e precisão, a condição encontrada e o critério normativo ou padrão operacional de desempenho ou resultado adotado pela auditoria, demonstrando o desvio existente.

4111.2 – A metodologia deve estabelecer procedimentos para identificação das causas e efeitos dos achados, caracterizando se o impacto gerado é financeiro ou não financeiro e mensurando, inclusive, os impactos financeiros quando estes existirem, de modo a possibilitar o julgamento baseado em informações precisas e critérios objetivos. A identificação dos impactos gerados pelas deficiências ou irregularidades também contribui para o convencimento do gestor quanto à necessidade de adotar as medidas corretivas para modificar a situação apontada no relatório de auditoria governamental.

4111.2.1 – Os impactos financeiros quantificáveis são os relativos à economicidade e eficiência, a custos, despesas e receitas. Os impactos financeiros não quantificáveis são aqueles não mensuráveis, como a redução ou aumento do tempo de espera, do prazo de recolhimento do débito, do número de pessoas atendidas etc. A correção de práticas e procedimentos inadequados também pode ser considerada como impacto financeiro não quantificável.

4111.2.2 – Os impactos não financeiros são os classificados como impactos qualitativos e se referem a procedimentos gerenciais, com reflexo na qualidade dos bens ou serviços prestados pela Administração, ou que em nome dela sejam realizados por entidade privada ou organização não governamental.



**ESTADO DO AMAZONAS
TRIBUNAL DE CONTAS**

4111.3 – A metodologia, ao estabelecer o fluxo de informações para orientar as etapas da auditoria governamental, deve fazê-lo de acordo com a definição dos seguintes elementos:

4111.3.1 – Critério: consiste na situação ideal ou esperada, conforme normas legais e regulamentares aplicáveis e boas práticas ou planos da Administração, constituindo-se em padrões normativos ou operacionais usados para determinar se o ente auditado atende aos objetivos fixados.

4111.3.2 – Condição: entende-se como condição a situação encontrada pelo profissional de auditoria governamental e documentada, constituindo-se no fato ocorrido ou na própria existência do achado. Os achados ocorrem quando a condição verificada não se encontra aderente ao critério preestabelecido.

4111.3.3 – Causa: consiste nas razões e nos motivos que levaram ao descumprimento da norma legal ou à ocorrência da condição de desempenho, representando a origem da divergência entre a condição e o critério. A identificação das causas com precisão permite a elaboração de recomendações adequadas e construtivas.

4111.3.4 – Efeito: os efeitos são as reais consequências da diferença entre o critério preestabelecido e a condição constatada pelo profissional de auditoria governamental, representados por fatos que evidenciam os erros ou prejuízos identificados e expressos, sempre que possível, em unidades monetárias ou em outras unidades de medida que demonstrem a necessidade de ações corretivas.

4111.3.5 – Opinião do auditado: o profissional de auditoria governamental deve considerar, também, na análise das informações obtidas, a opinião do auditado acerca dos achados constatados e das recomendações propostas pela auditoria, para, então, proceder à conclusão sobre o assunto. A prática de discussão dos achados, durante a auditoria, proporcionará revelação dos pontos de vista e opiniões do auditado, para confronto pela equipe de auditoria, do qual resultará a conclusão.

4111.3.6 – Conclusão: corresponde ao desfecho do relatório, quando os profissionais de auditoria governamental emitirão suas opiniões finais, de forma resumida, sobre o objeto auditado, com base no conteúdo exposto ao longo do relatório.

4111.3.7 – Recomendação: sugestão proposta pelo profissional de auditoria governamental para a regularização da situação encontrada, se aplicável.

4113 – A metodologia deve possibilitar a sistematização de informações que permita ao TC a mensuração dos resultados das ações de controle externo, classificando e quantificando os benefícios gerados para a Administração Pública e para a sociedade.

4201.1 – A auditoria de regularidade tem como objetivos principais:

4201.1.1 – Certificar que as entidades responsáveis cumpriram sua obrigação de prestar contas, o que inclui o exame e a avaliação dos registros orçamentários, financeiros, contábeis e patrimoniais e a emissão de relatório sobre as demonstrações contábeis.

4201.1.2 – Emitir parecer sobre as contas do governo.

4201.1.3 – Auditar os sistemas e as operações financeiras, incluindo o exame da observância às disposições legais e regulamentares aplicáveis.



**ESTADO DO AMAZONAS
TRIBUNAL DE CONTAS**

4201.1.4 – Auditar o sistema de controles internos (SCI) e as funções da auditoria interna.

4201.1.5 – Verificar a probidade e a adequação das decisões administrativas adotadas pelos órgãos e entidades da Administração Pública, assim como pelos demais responsáveis por bens, valores e dinheiros públicos.

4201.1.6 – Informar sobre quaisquer outros assuntos, decorrentes ou relacionados com a auditoria, que o TC considere necessário revelar.

4201.1.7 – Foram adotadas pelos entes auditados as providências para sanar as deficiências detectadas em auditorias anteriores, nos termos da decisão dos órgãos colegiados.

4305 – O planejamento da auditoria governamental deve ser aprovado e supervisionado pelos gerentes ou supervisores de auditoria.

4305.1 – O planejamento da auditoria governamental, obrigatoriamente, deve incluir a designação de equipe técnica, constituída por profissionais de auditoria governamental, sob a coordenação, orientação e supervisão de um de seus membros.

4305.2 – As equipes técnicas devem ser constituídas por profissionais com formação, capacitação, experiência e independência requeridas em cada trabalho.

4308 – O planejamento da auditoria governamental envolve a análise preliminar das operações do auditado, com o objetivo de levantar as seguintes informações:

4308.1 – aspectos importantes no campo de atuação do ente auditado, seus principais objetivos e metas;

4308.2 – as relações de responsabilidade que o cumprimento da accountability pública envolve;

4308.3 – principais normas, planos e programas;

4308.4 – os principais sistemas, processos, fluxos e controles do auditado, avaliando a confiabilidade e identificando seus pontos fortes e fracos.

4308.5 – as práticas contábeis, financeiras, orçamentárias, patrimoniais, administrativas e operacionais adotadas pelo auditado e as alterações procedidas em relação ao exercício anterior;

4308.6 – a existência de unidades orçamentárias, gestoras e administrativas, departamentos, autarquias, fundações, fundos, estatais dependentes ou não dependentes, vinculadas e demais entidades associadas, filiais e partes relacionadas;

4308.7 – a existência de outros trabalhos de auditoria do setor público, de profissionais de auditoria independente privada, especialistas e consultores;

4308.8 – o programa de trabalho da auditoria interna; e

4308.9 – as recomendações e demais decisões decorrentes das auditorias anteriores.

4309 – O planejamento da auditoria governamental deve buscar a identificação de operações que envolvam maior relevância, risco e materialidade.



**ESTADO DO AMAZONAS
TRIBUNAL DE CONTAS**

4313.1 – Programas de auditoria são planos detalhados de ação, voltados para orientar e controlar a execução dos procedimentos da auditoria. Descrevem uma série de procedimentos de exames a serem aplicados, com a finalidade de permitir a obtenção de evidências adequadas que possibilitem formar uma opinião. Devem ser considerados pelo profissional de auditoria governamental apenas como um guia mínimo, a ser utilizado no transcurso dos exames, não devendo, em qualquer hipótese, limitar a aplicação de outros procedimentos julgados necessários nas circunstâncias.

4402.2 – Existem inúmeros procedimentos de auditoria governamental estabelecidos pela técnica e consagrados pela experiência, que são aplicados caso a caso, atendendo às circunstâncias em que são recomendáveis e à especificidade de cada trabalho. Contudo, existem procedimentos básicos e obrigatórios que podem ser usados em qualquer auditoria governamental, utilizando-se qualquer meio, manual ou eletrônico. São eles:

4402.2.1 – Avaliação do sistema de controles internos (SCI): determina a avaliação e a segurança do sistema, mediante a coleta, compilação, tabulação, julgamento e análise crítica de dados e informações, objeto de atenção do profissional de auditoria governamental. O exame e a avaliação do SCI devem ser realizados de acordo com o tipo de auditoria governamental.

4402.2.1.1 – Nas auditorias de regularidade, os exames e as avaliações devem recair, principalmente, sobre os controles existentes para proteger o patrimônio e os recursos públicos, para garantir a exatidão e a integridade dos registros orçamentários, financeiros e econômicos.

4402.2.1.2 – Nas auditorias operacionais os exames e as avaliações devem recair sobre os controles que ajudam o ente auditado a desempenhar suas atividades de modo econômico, eficiente, eficaz, efetivo e equânime, assegurando a observância à orientação política da Administração Pública e fornecendo informações oportunas e confiáveis sobre desempenho e resultados.

4402.2.1.3 – Na observância do cumprimento legal, nas auditorias de regularidade e operacional, o estudo e a avaliação devem recair, principalmente, sobre os controles que auxiliam a Administração Pública a cumprir as leis, as normas e os regulamentos.

4402.2.2 – Exame e comparação de livros e registros: estabelecem o confronto, o cotejamento, a comparação de registros e documentos para a comprovação da validade e autenticidade do universo, população ou amostra examinada.

4402.2.3 – Conciliação: põe de acordo ou combina diferentes elementos, por meio de um conjunto de procedimentos técnicos utilizados para comparar uma amostra do universo com diferentes fontes de informações, a fim de se certificar da igualdade entre ambos e, quando for o caso, identificar as causas das divergências constatadas, avaliando ainda o impacto dessas divergências nas demonstrações e relatórios do ente público. As fontes-base de confirmação podem ser de ordem interna e externa.

4402.2.4 – Exame documental: consiste em apurar, demonstrar, corroborar e concorrer para provar, acima de qualquer dúvida cabível, a validade e autenticidade de uma situação, documento ou atributo, ou a responsabilidade do universo auditado, por meio de provas obtidas em documentos integrantes dos processos administrativo, orçamentário, financeiro, contábil, operacional, patrimonial ou gerencial do ente



**ESTADO DO AMAZONAS
TRIBUNAL DE CONTAS**

público no curso normal de sua atividade e dos quais o profissional de auditoria governamental se vale para evidenciar suas constatações, conclusões e recomendações.

4402.2.5 – Análise: é a decomposição de um todo em suas partes constituintes, examinando cada parte de per si para conhecer sua natureza, proporção, funções e relações.

4402.2.6 – Inspeção física: é o ato físico de verificação, atento e minucioso do objeto (ex. bens móveis e imóveis) sob exame, dentro ou fora das instalações do ente auditado, observando-o no seu aspecto estrutural, com o objetivo precípuo de constatar a sua existência, características ou condições físicas.

4402.2.7 – Observação: é o processo de visitação e acompanhamento técnico, no qual o próprio profissional de auditoria governamental observa, in loco, atenta e minuciosamente, sistemas ou processos operacionais da Administração Pública, ou ainda atividades dos gestores, administradores, servidores, empregados ou representantes de um ente público, no ambiente interno ou externo, objetivando, precipuamente, verificar o seu funcionamento.

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

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

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

4402.2.11 – Reexecução: envolve a execução independente pelo profissional de auditoria governamental de procedimentos ou controles que foram originalmente realizados como parte do controle interno do ente auditado.

4402.2.12 – Procedimentos de revisão analítica: são análises de informações das demonstrações contábeis e de outros relatórios financeiros por meio de comparações simples, de aplicação de técnicas estatísticas plausíveis, de exames de flutuações horizontais ou verticais e da utilização de índices de análise de balanços. Os procedimentos de revisão analítica incluem, ainda, as relações entre dados financeiros



ESTADO DO AMAZONAS
TRIBUNAL DE CONTAS

obtidos e o padrão previsto, bem como com informações relevantes de outras naturezas, como custos com folha de pagamento e número de empregados, impostos arrecadados com número e faixa de contribuintes.

4407.2 – O desenvolvimento das constatações ou achados de auditoria encontrados durante os exames, mediante análise de critérios, causas e efeitos.

4409 – Para fundamentar as opiniões e as conclusões do profissional de auditoria governamental relativas ao ente auditado, devem ser obtidas evidências relevantes, confiáveis e suficientes. Para fins destas normas, entende-se por evidência de auditoria governamental o conceito estabelecido na NAG 1113.

4409.1 – A evidência é relevante quando pertence ao objetivo dos trabalhos realizados e tem uma relação lógica com as constatações e conclusões do profissional de auditoria governamental.

4409.2 – A evidência é confiável se for válida, objetiva, imparcial, isenta e suficientemente comprobatória do fato.

4409.2.1 – O processo de formulação de opinião do profissional de auditoria governamental dependerá da confiança e da qualidade das evidências que obtiver. As fornecidas por terceiros e as obtidas de fontes externas ao ente auditado podem ser mais confiáveis do que aquelas fornecidas por instâncias internas. Também a evidência física é mais confiável do que as informações obtidas mediante entrevistas ou questionários.

4409.3 – A evidência deve ser sempre suficiente para corroborar as conclusões do profissional de auditoria governamental.

4409.3.1 – A quantidade de evidência comprobatória dependerá do julgamento e da experiência do profissional de auditoria governamental.

4409.3.2 – Quando o profissional de auditoria governamental concluir que não poderá juntar evidência suficiente, deverá mencionar o fato em seu relatório como limitação ao escopo do trabalho.

4409.4 – As evidências devem ser adequadamente registradas nos documentos da auditoria governamental realizada, sendo representadas pelas informações que o profissional de auditoria governamental utiliza para atingir seus objetivos de controle, incluindo a fundamentação e o alcance do planejamento do trabalho executado e das constatações da auditoria.

4409.5 – A natureza da evidência comprobatória é diversificada, podendo variar desde a prova física e documental, passando por meios multimídia e eletrônicos, até as análises e declarações.

4409.6 – As constatações, conclusões e recomendações da auditoria governamental devem basear-se sempre em evidências. Uma vez que os profissionais de auditoria governamental raramente têm a oportunidade de analisar todas as informações acerca do ente auditado, é essencial que as técnicas de compilação de dados e de amostragem sejam cuidadosamente selecionadas. Quando dados obtidos por meio de sistemas computadorizados constituírem parte importante dos trabalhos e sua confiabilidade for essencial para o alcance dos objetivos pretendidos, os profissionais de auditoria governamental precisam certificar-se de sua fidedignidade e pertinência.



**ESTADO DO AMAZONAS
TRIBUNAL DE CONTAS**

4409.7 – Os profissionais de auditoria governamental devem ter um bom conhecimento das técnicas e dos procedimentos de auditoria governamental para obter evidências. Os TCs devem verificar se as técnicas usadas são suficientes para detectar adequadamente todos os erros e irregularidades quantitativa e qualitativamente relevantes.

4409.8 – A escolha dos métodos e procedimentos deve levar em conta a qualidade das evidências a serem obtidas.

4701 – Para efeito destas NAGs, entende-se por relatório de auditoria governamental o documento técnico obrigatório de que se serve o profissional de auditoria governamental para relatar suas constatações, análises, opiniões, conclusões e recomendações sobre o objeto da auditoria, e que deve obedecer a normas específicas quanto à forma de apresentação e objetivos.

4702 – O relatório de auditoria tem duas funções básicas: comunicar as constatações do auditor governamental e subsidiar as tomadas de decisões.

4702.1 – Concluídos os trabalhos de campo, o profissional de auditoria governamental deve redigir o relatório de auditoria com a finalidade de comunicar os trabalhos realizados, indicando o escopo da auditoria, os fatos materiais, significativos, relevantes e úteis que devem ser divulgados, e expressando suas conclusões e opinião.

4702.2 – Cabe ao TC decidir, em última instância, sobre o resultado do trabalho de auditoria governamental, inclusive quanto às providências a serem tomadas com relação a práticas fraudulentas ou irregularidades graves constatadas pelos auditores.

4703 – O profissional de auditoria governamental deve tomar precauções para evitar, na redação do relatório de auditoria, enfoques inconvenientes, referências a pontos imateriais, irrelevantes e de pouca ou nenhuma utilidade, formato pouco atraente, alegações que não possam resistir a uma simples contestação e conclusões não assentadas em fatos devidamente suportados nos seus documentos de auditoria.

4703.1 – A redação do relatório de auditoria deve ser:

4703.1.1 – Clara: a informação deve ser revelada de forma lógica, bem ordenada, possibilitando a qualquer pessoa entendê-la, ainda que não versada na matéria.

4703.1.2 – Precisa: a informação deve ser isenta de incertezas ou ambiguidades, não deve expor dúvidas ou obscuridades que possam causar várias interpretações, devendo ser exata, correta e pormenorizada.

4703.1.3 – Oportuna: a informação deve ser divulgada em tempo hábil para que a adoção de medidas ou seus efeitos possam ser tempestivos e efetivos.

4703.1.4 – Imparcial: a informação deve ser fiel aos fatos, focando-os como verdadeiramente aconteceram, com neutralidade, conforme as provas evidenciadas e sem a emissão de juízo de valor.

4703.1.5 – Objetiva: a informação deve ser direta, útil, sem distorções, de fácil entendimento e correspondente ao exame ou avaliação realizada.



**ESTADO DO AMAZONAS
TRIBUNAL DE CONTAS**

4703.1.6 – Concisa: a informação deve ser breve, escrita sem detalhes desnecessários, mas de forma precisa e de fácil entendimento por todos, sem necessidade de explicações adicionais.

4703.1.7 – Completa: a informação, embora concisa, deve ser descrita de forma inteira, acabada, terminativa, sem omissões ou supressões, sem faltar nenhum conteúdo ou significado.

4703.1.8 – Conclusiva: a informação revelada deve permitir a formação de opinião sobre os trabalhos realizados.

4703.1.9 – Construtiva: a informação deve expressar formas de auxílio, quanto às medidas corretivas e às providências que se fizerem necessárias. Não se deve utilizar expressões duras, ofensivas, adjetivadas, comentários desnecessários, inoportunos ou depreciativos.

4703.1.10 – Simples: a informação deve ser descrita de forma natural, em linguagem de fácil compreensão e interpretação, sem termos complexos, técnicos ou embaraçantes. Quando for necessária a utilização de termos técnicos, esses devem ser explicados em notas de rodapé.

4703.1.11 – Impessoal: a informação deve ser relatada mediante linguagem impessoal e razões pessoais não devem influir na apresentação de quaisquer fatos.

4707 – Os relatórios de auditoria governamental podem ser classificados: 4707.1 – Quanto à forma:

4707.1.1 – Relatório curto ou parecer: relato estruturado de forma padronizada, normalmente com os seguintes principais parágrafos: introdutório, responsabilidade do profissional de auditoria governamental e da administração; descrição da auditoria incluindo o escopo, procedimentos e técnicas aplicadas e condições de trabalho; e opinião do profissional de auditoria governamental e outras responsabilidades relativas à emissão de relatório.

4707.1.2 – Relatório longo ou detalhado: relato de trabalhos que necessitam que o profissional de auditoria governamental pormenorize suas observações, incluindo nelas, além dos elementos contidos no relatório curto, análises e avaliações complementares. Deve conter, no mínimo: responsabilidade do profissional de auditoria governamental; escopo da auditoria, procedimentos, técnicas aplicadas e condições de trabalho; descrição das condições encontradas ou achados de auditoria; critérios; causas; efeitos; exemplos práticos; opiniões e comentários; conclusões; e recomendações.

4707.1.3 – Sumário Executivo: relato com o resumo dos principais tópicos, pontos mais relevantes, materiais ou críticos do relatório detalhado, devendo conter informações sobre o objetivo, o alcance e o resultado da auditoria governamental, com as principais recomendações. Tem a finalidade de informar sucintamente o leitor e motivar a continuidade da leitura das seções do relatório detalhado. A redação deve ser do tipo manchete, porém sem perder de vista a objetividade e a clareza. A ampla divulgação desses sumários contribui para a prática do princípio da transparência da Administração Pública.

4707.2 – Quanto ao escopo:



**ESTADO DO AMAZONAS
TRIBUNAL DE CONTAS**

4707.2.1 – Relatório de exame da formalidade processual: relatório ou parecer preparado pelo profissional de auditoria governamental, com base no exame das peças que integram o processo sob exame. Não envolve análise de mérito.

4707.2.2 – Relatório de avaliação do sistema de controles internos (SCI): relato preparado pelo profissional de auditoria governamental, com base nas suas análises para avaliação do sistema de controles internos (SCI), no qual são descritos os problemas de controle e apresentadas recomendações para saná-los e para a melhoria do SCI.

4707.2.3 – Relatório de auditoria contábil: resultado de uma auditoria governamental de natureza contábil, que contém as constatações, análises, opiniões, conclusões e recomendações do profissional de auditoria governamental acerca do exame dos registros financeiros e das demonstrações contábeis.

4707.2.4 – Relatório de auditoria de cumprimento das disposições legais e regulamentares: resultado de uma auditoria governamental que contém as constatações, análises, opiniões, conclusões e recomendações do profissional de auditoria governamental acerca do exame do cumprimento dos dispositivos legais e regulamentares.

4707.2.5 – Relatório de auditoria operacional: resultado de uma auditoria operacional, no qual o profissional de auditoria governamental apresenta a sua avaliação acerca da economicidade, eficiência, eficácia, efetividade, equidade e questões ambientais dos entes auditados.

4707.3 – Quanto à abrangência:

4707.3.1 – Relatório progressivo ou parcial: relato normalmente utilizado quando as soluções para as ocorrências identificadas não podem esperar e precisam ser sanadas de imediato, sob pena de perder a eficácia e a efetividade da auditoria governamental.

4707.3.1.1 – Nos trabalhos que demandem muito tempo, devem ser emitidos relatórios progressivos ou parciais à medida que é concluída cada etapa intermediária, fornecendo uma visão ampla e oportuna sobre o andamento dos trabalhos. Contudo, a redação do relatório final deve ser considerada, para efeito de conteúdo, tempestividade e informação.

4707.3.1.2 – O profissional de auditoria governamental deve emitir relatórios intermediários sempre que julgar necessário transmitir informação que requeira tratamento e atenção tempestiva e urgente da Administração Pública ou do TC. O relatório intermediário não elimina o relatório final.

4707.3.2 – Relatório de revisão limitada: relato que descreve analiticamente os trabalhos elaborados pelo profissional de auditoria governamental, sem aplicação de todas as suas normas e procedimentos. Nesse tipo de relatório, o profissional de auditoria governamental não expressa uma opinião sobre os trabalhos efetuados, apenas os descreve, e declara se foi observado ou não algum desvio significativo na aplicação de normas e princípios fundamentais, quando da elaboração das peças e transações examinadas.

4707.3.3 – Relatório de auditoria especial: relato de trabalhos executados pelos profissionais de auditoria governamental relativos a denúncias, apuração de fraudes e



**ESTADO DO AMAZONAS
TRIBUNAL DE CONTAS**

desvios, reavaliações de ativos, levantamentos e avaliações patrimoniais para efeito de desestatização, fusão, incorporação, cisão ou extinção de empresas estatais, entre outros.

4707.4 – Quanto à natureza da opinião do profissional de auditoria governamental:

4707.4.1 – Relatório sem ressalvas, limpo ou pleno: relato indicando que o profissional de auditoria governamental está convencido de que os eventos, as transações e demais atos de gestão pública examinados foram realizados consoante legislação e normas específicas, que os registros e demonstrações contábeis representam adequadamente a posição orçamentária, contábil, financeira e patrimonial do ente auditado, em todos os aspectos relevantes, e que o desempenho da gestão e os resultados produzidos pelas ações governamentais estão compatíveis com as metas e indicadores planejados. Implica ainda que, tendo havido alterações nas práticas contábeis, administrativas ou operacionais, em relação a exercícios anteriores, ou alterações em relação a outros procedimentos, estas tiveram seus efeitos adequadamente revelados e avaliados nas evidências apresentadas.

4707.4.2 – Relatório com ressalvas: relato emitido quando o profissional de auditoria governamental conclui que o efeito de qualquer discordância ou dúvida quanto a um ou mais elementos específicos que sejam relevantes, assim como a restrição na extensão ou limitação ao escopo de um trabalho, não é de tal magnitude que requeira parecer adverso ou abstenção de opinião. O conjunto das informações sobre o assunto objeto da ressalva deve permitir aos usuários claro entendimento de sua natureza e de seus efeitos em relação aos eventos, às transações e demais atos examinados, aos registros e demonstrações contábeis, à posição orçamentária, contábil, financeira e patrimonial do ente auditado, e ao desempenho da gestão e resultados produzidos pelas ações governamentais.

4707.4.2.1 – O relatório com ressalvas deve obedecer ao modelo sem ressalva, com a utilização das expressões: “exceto por”; “exceto quanto” ou “com exceção de”, referindo-se aos efeitos do assunto objeto da ressalva, apresentados durante os trabalhos, não sendo aceitável nenhuma outra expressão na redação desse tipo de parecer. No caso de limitação na extensão do trabalho, o parágrafo referente à extensão também deverá refletir tal circunstância.

4707.4.2.2 – O profissional de auditoria governamental deve relatar, de maneira clara, todas as razões que fundamentaram a sua opinião, devendo revelar em parágrafo(s) intermediário(s), imediatamente anterior(es) ao parágrafo de opinião, todas as razões para a sua emissão, buscando sempre quantificar o efeito financeiro desses pontos, embora nem sempre isso seja viável ou pertinente.

4707.4.3 – Relatório adverso: relato emitido quando o profissional de auditoria governamental conclui que os eventos, as transações e demais atos de gestão pública examinados não estão em conformidade com a legislação e as normas específicas no que for pertinente, que registros ou demonstrações contábeis não representam adequadamente a posição orçamentária, contábil, financeira e patrimonial do ente auditado, ou que o desempenho da gestão ou os resultados produzidos pelas ações governamentais não estão compatíveis com as metas e indicadores planejados, ou, ainda, quando julgar que as informações colhidas estão incorretas ou incompletas, em tal magnitude que impossibilitem a emissão do parecer com ressalva.



**ESTADO DO AMAZONAS
TRIBUNAL DE CONTAS**

4707.4.3.1 – Quando o profissional de auditoria governamental emitir um relatório adverso, deve revelar, em parágrafo intermediário ou em vários, se necessário, imediatamente anteriores ao parágrafo de opinião, todas as razões fundamentais para a sua emissão e os efeitos principais dessas razões no erário, se tais efeitos puderem ser razoavelmente determinados. Se os efeitos não puderem ser determinados, deve-se revelar o fato.

4707.4.4 – Relatório com abstenção ou negativa de opinião: relato em que o profissional de auditoria governamental deixa de emitir uma opinião sobre os eventos, as transações e demais atos de gestão pública examinados, os registros e demonstrações contábeis, o desempenho da gestão ou os resultados produzidos pelas ações governamentais, por não ter obtido comprovação suficiente para fundamentá-la, havendo incertezas ou restrições ao escopo da auditoria tão fundamentais que tornem inadequada a emissão de um parecer com ressalvas.

4707.4.4.1 – A abstenção de opinião não elimina a responsabilidade de o profissional de auditoria governamental mencionar, no relatório, qualquer desvio ou reserva relevante que possa influenciar a decisão do usuário das peças examinadas.

4707.4.4.2 – Quando o profissional de auditoria governamental se abster de dar sua opinião, ele deve mencionar, em parágrafo(s) intermediário(s) específico(s), todas as razões importantes para assim proceder e revelar quaisquer outras reservas que ele tenha a respeito dos princípios, métodos e normas adotados.

4707.4.5 – Relatório com parágrafo de ênfase ou incertezas: relato no qual o profissional de auditoria governamental inclui um parágrafo especial após o parágrafo da opinião, contendo:

4707.4.5.1 – Ênfase: chamada de atenção que o profissional de auditoria governamental deseja dar em seu relatório, a um item suficientemente importante, com o fim único de divulgá-lo.

4707.4.5.2 – Incertezas: são ocorrências que podem influenciar a gestão da coisa pública ou revelações nelas contidas, mas que não se prestam a estimativas razoáveis. Podem estar relacionadas a fatos específicos, cujos possíveis efeitos podem ser isolados, ou fatos complexos, com impactos no erário.