

---

# Auditoria Governamental

## MÓDULO 3

### EXECUÇÃO DA AUDITORIA

ISMAR BARBOSA CRUZ

---

ABRIL, 2011

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

## RESPONSABILIDADE PELO CONTEÚDO

Tribunal de Contas da União

Secretaria Geral da Presidência

Instituto Serzedello Corrêa

2ª Diretoria de Desenvolvimento de Competências

Serviço de Educação a Distância

## CONTEUDISTA

Ismar Barbosa Cruz

## REVISOR

Antonio Alves de Carvalho Neto

## TRATAMENTO PEDAGÓGICO

Ana Carolina Dytz Fagundes de Moraes

## RESPONSABILIDADE EDITORIAL

Tribunal de Contas da União

Secretaria Geral da Presidência

Instituto Serzedello Corrêa

Centro de Documentação

Editora do TCU

## PROJETO GRÁFICO

Ismael Soares Miguel

Paulo Prudêncio Soares Brandão Filho

Bianca Novais Queiroz

## DIAGRAMAÇÃO

Herson Freitas

Brasil. Tribunal de Contas da União.

Curso auditoria governamental: módulo 3 : execução da auditoria/  
Tribunal de Contas da União. - 2. ed. – Brasília : TCU, Instituto Serzedello  
Corrêa, 2011.

47 p.

Aula 2: Metodologia de execução de auditoria

Conteudista: Ismar Barbosa Cruz.

Auditoria, estudo e ensino, Brasil. 2. Auditoria, metodologia. I. Título.

## MÓDULO 3 - Execução da auditoria

### AULA 2 - Metodologia de execução de auditoria

Na aula 1 revisamos as normas de execução de auditoria e alguns aspectos importantes da fase de planejamento. Vimos que a execução é uma fase que retroalimenta a fase de planejamento, pois nesta fase a matriz de planejamento pode ser alterada em função de situações e circunstâncias não previstas na fase anterior, mas que precisam ter um tratamento para permitir alcançar o objetivo de auditoria definido. Vimos também as providências necessárias ao início da execução de auditoria e os comportamentos adequados do auditor no trato com o auditado.

Durante a fase de execução, a equipe de auditoria deve aplicar os procedimentos previstos na matriz de planejamento e, mediante a utilização de técnicas e da análise da documentação comprobatória dos atos de gestão, buscar os achados de auditoria (NAT, 98).

Segundo as NAT, “O desenvolvimento dos achados é o processo mais importante de uma auditoria, pois são eles que fundamentam as conclusões e as propostas de encaminhamento que serão submetidas ao Tribunal e, posteriormente, comunicadas aos responsáveis e demais interessados.”(NAT, 101).

Começando os trabalhos de campo, nos perguntamos, então:

**O que é um achado de auditoria?**  
**O que verificar em uma auditoria?**  
**Qual a diferença entre indícios, evidências e achados?**  
**O que é papel de trabalho?**  
**Como registrar as informações obtidas?**



Para responder a essas questões, vamos compreender o processo de desenvolvimento de um achado de auditoria e a partir daí aprofundar nossos conhecimentos sobre os conceitos relacionados.

Para facilitar o estudo, esta aula está organizada da seguinte forma:

AULA 2 – Metodologia de execução de auditoria	3
1. O processo de desenvolvimento de um achado de auditoria	5
2. Achado	7
2.1. Requisitos básicos	7
2.2. Atributos	8
2.3. Achado positivo	8
3. Matriz de achados	10
4. Situação encontrada (condição)	11
5. Critério de auditoria	12
6. Evidências	14
6.1. Indício x Evidência	14
6.2. Atributos das evidências	17
6.3. Classificação das evidências	19
6.4. Provando a inexistência de um documento obrigatório	22
6.5. Tipo de evidência e técnica mais utilizada	23
7. Causa	24
8. Efeitos reais ou potenciais (consequência)	27
8.1. Efeito real x efeito potencial	27
9. Propostas de encaminhamento	29
9.1. Benefício das propostas de encaminhamento	30
10. Matriz de responsabilização	32
11. Papéis de trabalho	35
11.1. Finalidades	37
11.2. Classificação	37
11.3. Atributos	38
11.4. Organização	39
12. Informatização do trabalho de auditoria	40
Síntese	44
Referências	47

Ao final desta aula, esperamos que você tenha condições de:

- compreender o processo de desenvolvimento de um achado de auditoria;
- descrever os requisitos e atributos de um achado de auditoria;
- diferenciar indícios e evidências;
- descrever os requisitos e tipos de evidências;
- descrever as finalidades e atributos dos papéis de trabalho;
- identificar possibilidades e potencialidades da utilização de *softwares* na atividade de auditoria.

Pronto para começar? Então, vamos!

## 1. O processo de desenvolvimento de um achado de auditoria

Na fase de planejamento, ao elaborar a matriz de planejamento, a equipe de auditoria faz um *brainstorming* do que pode ser encontrado.

Por exemplo, ao avaliar se uma licitação foi dispensada indevidamente, estabelecemos na matriz de planejamento:

- questão de auditoria: as dispensas de licitação foram realizadas com observância às hipóteses previstas no art. 24 da Lei nº 8.666/93?
- possível achado: dispensa de licitação sem observância dos critérios legais.

Essa e as demais questões estabelecidas na matriz de planejamento nortearão a realização dos trabalhos de campo.

Na execução da auditoria, existe uma sequência para o achado se confirmar:




**Achado:** é a descoberta feita pelo auditor que caracteriza, como regra geral, impropriedades e irregularidades praticadas pelos agentes da unidade auditada.

**Critério:** é a norma ou o padrão adotado, por intermédio do qual o auditor mede ou valora a condição.

**Situação encontrada (condição):** é a situação existente, determinada e documentada durante os trabalhos de auditoria.

PROCESSO DE DESENVOLVIMENTO DO ACHADO DE AUDITORIA		CONTINUANDO O EXEMPLO
As leis, normas e princípios estabelecem o que deve ser feito, ou como deveria ser feito. São os critérios de auditoria.	<b>Critério</b> de auditoria – o que deveria ser.	<b>Critério:</b> o § 1º do art. 3º da Lei nº 8.666/93 estabelece que é vedado aos agentes públicos: <i>“I - admitir, prever, incluir ou tolerar, nos atos de convocação, cláusulas ou condições que comprometam, restrinjam ou frustrem o seu caráter competitivo e estabeleçam preferências ou distinções em razão da naturalidade, da sede ou domicílio dos licitantes ou de qualquer outra circunstância impertinente ou irrelevante para o específico objeto do contrato.”</i>
Analisando o processo administrativo na área auditada, vamos encontrar algo concreto, a situação encontrada ou condição: o que é, como foi realizado.	<b>Situação encontrada</b> – o que é.	<b>Situação encontrada:</b> o edital de licitação estabeleceu que teriam preferência no certame as empresas que estivessem sediadas a até 200km do local da prestação do serviço, condição esta injustificada e que resultou na limitação indevida da competição e no estabelecimento de critério que beneficiou irregularmente a empresa contratada.

PROCESSO DE DESENVOLVIMENTO DO ACHADO DE AUDITORIA		CONTINUANDO O EXEMPLO	 <p><b>Evidência:</b> é o elemento comprobatório dos achados de auditoria.</p> <p><b>Causa:</b> é a razão pela qual a condição ocorreu.</p> <p><b>Efeito (consequência):</b> é o resultado, adverso ou não, da situação encontrada.</p> <p><b>Propostas de encaminhamento:</b> é o conjunto de propostas da equipe de auditoria com o intuito de corrigir as irregularidades detectadas, recompor os danos ao erário e divulgar boas práticas administrativas encontradas.</p> <p><b>Benefícios das propostas de encaminhamento:</b> é a estimativa dos benefícios advindos do trabalho de auditoria. Esses conceitos serão melhor explorados a seguir.</p>
Da comparação entre essas duas dimensões surge o achado de auditoria, um discrepância entre o que deveria ser e o que de fato aconteceu, o que deve ser demonstrado com as evidências.	<b>Achado</b> – decorre da comparação de “o que é”, com “o que deveria ser”, comprovado por <b>evidências</b> .	<b>Achado:</b> contratação irregular de empresa para prestação de serviço, uma vez que a licitação estabeleceu condição que violou o inc. I do § 1º do art. 3º da Lei nº 8.666/93 (distinção injustificada das licitantes em função de sua localização geográfica).  <b>Evidências:</b> edital da licitação e contrato celebrado.	
Precisamos, então, investigar as causas e os efeitos do achado de auditoria.	Determinar as <b>causas</b> e os <b>efeitos</b> do achado	<b>Causas:</b> não é factível supor que o auditor consiga comprovar que a causa do achado foi uma atitude deliberada do gestor no sentido de beneficiar a empresa contratada (má fé). Portanto, o mais provável é que a causa é a alegada pelos responsáveis, razões de ordem técnica, para a exigência editalícia ou falhas de controles internos.  <b>Efeitos:</b> o resultado concreto é, em primeiro lugar, o prejuízo provocado às demais potenciais empresas fornecedoras, que não puderam participar da licitação; além disso, a depender das condições de contratação, pode ter havido prejuízo para a administração em duas dimensões: i) se os preços contratados estiverem acima dos de mercado e ii) se a qualidade do serviço prestado ficou a desejar.	
Devemos elaborar as propostas de encaminhamento, ou seja, as medidas propostas com vistas a corrigir ou evitar nova ocorrência do achado de auditoria.	Desenvolver as conclusões e as propostas de encaminhamento	<b>Propostas de encaminhamento:</b> No exemplo dado, as propostas cabíveis dependerão, como sempre, das circunstâncias em que se deram a contratação e das consequências do achado. Assim, poderão variar desde uma determinação corretiva, até um proposta de audiência para fins de aplicação de sanção, ou mesmo, se houver débito quantificável, uma citação dos responsáveis para recomposição do erário, em função dos prejuízos apurados.	
Por fim, é muito importante estimar o benefício obtido pela Administração com aquela medida proposta.	Estimar o benefício das propostas de encaminhamento	<b>Benefício das propostas de encaminhamento:</b> Mais uma vez, a depender, dos efeitos, poderemos ter como benefício: melhoria dos procedimentos licitatórios futuros, e, se for o caso, benefícios financeiros com o ingresso, no Tesouro Nacional, dos valores decorrentes das multas e débitos imputados.	

## 2. Achado

---

A fase de execução da auditoria governamental é marcada como o principal momento em que, como consequência da aplicação dos procedimentos de auditoria, da utilização das técnicas e da análise da documentação comprobatória dos atos de gestão, são obtidos os achados de auditoria.

Os achados são descobertas feitas pelos auditores que caracterizam, como regra geral, impropriedades e irregularidades praticadas pelos agentes da unidade auditada.

Embora não se possa afirmar que uma auditoria é fracassada quando a equipe não consegue encontrar achados, a verdade é que os achados dão mais significância aos resultados do trabalho de auditoria. Isso porque as propostas de melhoria de procedimentos administrativos, de controles internos etc., serão formuladas como consequência dos achados obtidos. Além do mais, é a partir da perfeita caracterização dos achados de auditoria que se procederá à investigação sobre as responsabilidades dos agentes públicos ou privados que deram causa à discrepância observada. Portanto, podemos dizer que não existe trabalho de auditoria com consequência, sem achado.

### 2.1. Requisitos básicos

O achado de auditoria deve atender, necessariamente, aos seguintes requisitos básicos (NAT, 102):

- **Relevância:** o achado de auditoria deve ser relevante para os objetivos da auditoria, pois, na Administração Pública, é difícil que o gestor não descumpra uma das múltiplas regras e normas que ele tem que seguir. Fundamentalmente, a equipe de auditoria tem que se focar em achados relevantes, em questões que tenham consequências, que sejam graves, e não sejam falhas meramente formais, sem impacto ou efeito concreto na área, processo ou contrato auditado;
- **Fundamentação em evidências:** para um achado ser considerado robusto, devemos comprová-lo com evidências, documentação probatória de que a situação descrita realmente ocorreu. Costumamos dizer que não há achado sem evidência e não há evidência sem achado;

- **Objetividade:** o achado tem que ser apresentado de forma objetiva para que, com a sua leitura, todos cheguem à mesma conclusão;
- **Dar respaldo às propostas de encaminhamento dele resultantes;**
- **Consistência:** tem que ter a consistência metodológica de todos os atributos de modo a mostrar-se convincente a quem não participou da auditoria.

## 2.2. Atributos

O achado de auditoria deve ser desenvolvido contemplando, no mínimo, os cinco atributos a seguir, que o caracterizam (NAT, 103):

1. Situação encontrada (ou condição);
2. Critério de auditoria;
3. Causa;
4. Efeitos reais e potenciais (ou consequência);
5. Evidências.

Esses atributos serão explicitados nos tópicos seguintes, logo após explicarmos a matriz de achados, papel de trabalho utilizado no Tribunal para estruturar o desenvolvimento dos achados.

## 2.3. Achado positivo



**Achados positivos:** são as boas práticas de gestão identificadas ao longo do trabalho de auditoria.

Como dito anteriormente, a regra geral é que o achado de auditoria seja caracterizado como um ato praticado em desconformidade com determinado padrão, norma ou indicador, revelando um comportamento reprovável do gestor da área fiscalizada. Contudo, é também possível que, como resultado dos exames empreendidos, sejam identificadas boas práticas de gestão, que possam servir de modelo e inspiração para outros setores da Administração. Para tanto, cabe ao órgão de auditoria dar a devida divulgação dessas práticas junto àqueles que possam ou devam nelas se mirarem. A essa ocorrência dá-se o nome de “**achado positivo**”.



Essas boas práticas somente devem ser relatadas apenas quando:

**Atenção!**

- não constituam apenas cumprimento do dever legal. O cumprimento da norma é o que se espera do gestor público. O achado positivo é algo que o gestor público fez além de suas obrigações.
- sejam significativas, inovadoras e efetivas. Vamos pensar em achado positivo como algo criativo, inédito, que agrega valor ao mundo administrativo, uma prática relevante, que tenha capacidade de mudar uma situação, de melhorar um procedimento, um resultado;
- possam ser registradas como propostas de encaminhamento para que sejam adotadas como exemplo por outros órgãos e setores. A finalidade do achado positivo não é elogiar o gestor público, mas divulgar aquela prática para que seu alcance seja potencializado.

Sugere-se um cuidado especial ao reportar-se os achados positivos, uma vez que esses não devem servir para enfraquecer, ou relativizar, os achados negativos. Em outras palavras, a presença de boas práticas não é suficiente para justificar o descumprimento de princípios e normas aos quais estão submetidos os gestores do órgão auditado.

### 3. Matriz de achados



O anexo II aos **Padrões de Auditoria de Conformidade** traz o modelo da matriz de achados e orienta a equipe de auditoria quanto ao seu preenchimento. Recomenda-se a leitura deste material, disponível na Biblioteca do curso.

Descrição do achado	Situação encontrada	Objetos	Critério	Evidência	Causa	Efeito	Encaminhamento
A1							
A2							
An							

A matriz de achados é o principal papel de trabalho da fase de execução da auditoria. É o instrumento no qual será lançada a essência dos resultados da fiscalização. Sua utilização permitirá que qualquer pessoa que revise o trabalho, tenha a exata noção do que foi constatado e do que se propõe com vistas a sanear as ocorrências verificadas e, quando for o caso, responsabilizar quem lhes deu causa.

A utilização da matriz de achados tem os mesmos benefícios da utilização da matriz de planejamento quanto à garantia da observância dos requisitos metodológicos intrínsecos a este aspecto da fiscalização. Mas além disso, a matriz de achados constitui a essência do que virá a ser o produto final do trabalho: o relatório de auditoria.



**Fiscalis Execução** é um sistema corporativo do TCU que registra todas as etapas do processo de auditoria, para efeito de sua execução e com finalidade gerencial. Recomenda-se a leitura deste material, disponível na Biblioteca do curso.

Isso significa dizer que, ao preencher a matriz, o auditor já terá, em muito, adiantada a tarefa de elaboração do relatório, uma vez que os elementos fundamentais para a conclusão do trabalho estarão ali representados. É possível, inclusive, como hoje vivenciamos no TCU com o módulo **Fiscalis Execução**, a emissão automática do relatório de auditoria, por sistema informatizado, a partir da matriz de achados devidamente elaborada. A informatização dos trabalhos de auditoria é um assunto que será mais bem explorado à frente.

O preenchimento da matriz, antes da redação do relatório, facilita a elaboração e a discussão do trabalho com o superior. Ela nos conduz, nos orienta na elaboração do relatório de auditoria e, portanto, nos dá uma visão completa do que foi detectado, constatado. A matriz evidencia todos os achados e os encaminhamentos propostos pela equipe. Assim, o gestor, o supervisor da auditoria, ou o titular da unidade de auditoria não terão surpresas ao ler o relatório de auditoria.

Se não quiser correr o risco de falhar na composição correta de seu processo de auditoria, o auditor governamental deve utilizar-se desse instrumento importante, não-oneroso e extremamente benéfico para o sucesso do seu trabalho.

## 4. Situação encontrada (condição)

---

A situação encontrada, primeiro atributo do achado de auditoria (NAT, 103, I), é a condição (o que é: o que ocorreu ou está ocorrendo) a descrição da situação existente e documentada durante os trabalhos de campo devidamente apoiada por evidências de auditoria. Consiste no relato do fato em si, ou seja, do ato ou fato administrativo que deu ensejo à sua caracterização como achado de auditoria. Deve contemplar o período de ocorrência.

A situação encontrada, portanto, traduzirá o grau de atingimento dos requisitos estabelecidos nos critérios de auditoria.

Veremos dois exemplos de descrição da situação encontrada:

**Exemplo 1:** Pagamento cumulativo, em 3/11/2000, da gratificação adicional pelo desempenho de função (GDAF), da gratificação de representação de gabinete (GRG) e dos quintos decorrentes, relativo aos meses de setembro e outubro do ano 2009, aos servidores indicados no documento de fls 25/34, gerando gasto irregular de R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais).

**Exemplo 2:** Aquisição de equipamentos de informática, nos meses abril e maio de 2010, com licitação dispensada com base no artigo 24, inciso IV, da Lei nº 8.666/93, no valor total de R\$ 350.000,00 (trezentos e cinquenta mil reais), pago sem preencher os requisitos de situação emergencial.

## 5. Critério de auditoria

---

O critério, segundo atributo do achado de auditoria, é a norma ou padrão adotado, por intermédio do qual o auditor mede ou valora a condição. Configura o parâmetro que baliza, impõe, a conduta do gestor.

Segundo as NAT, 103, II, critério de auditoria é:

O “referencial que indica o estado requerido ou desejado ou a expectativa em relação a uma situação objeto de auditoria, reflete como deveria ser a gestão, provendo o contexto para compreensão dos achados e avaliação das evidências. Trata-se da legislação, dos regulamentos, das cláusulas contratuais, de convênios e de outros ajustes, das normas, da jurisprudência, do entendimento doutrinário ou ainda, no caso de auditorias operacionais, dos referenciais aceitos e/ou tecnicamente validados para o objeto sob análise, como padrões e boas práticas, que o auditor compara com a situação encontrada.”

Na Administração Pública sabemos que o administrador público só pode fazer o que a lei o autoriza. Como estamos tratando de achado de auditoria em auditoria governamental, na maioria dos casos estamos tratando de critérios legais, ou seja, as constatações sinalizam o descumprimento de uma norma legal a que todo administrador público está sujeito. O critério de legalidade, como se verá a seguir, é mais amplo do que se pode, em princípio, deduzir.

Portanto, geralmente o critério será uma lei, uma norma, desde a de maior hierarquia, a Constituição Federal, até os regulamentos e normas internas, abrangendo, portanto, as leis complementares e ordinárias, decretos, instruções normativas, portarias, etc. Isto significa que o termo legalidade deve ser interpretado de forma mais extensiva do que apenas o confronto direto com disposições de leis. As disposições infralegais, como regulamentos e demais atos normativos, que são instrumentos executivos da administração, também são critérios para avaliação dos atos de gestão.

O critério será tão mais robusto, quanto mais elevada seja a posição hierárquica da norma utilizada, ou seja, a Constituição Federal é o mais nobre dos critérios, seguida, na sequência, pelas Leis Complementares, Leis Ordinárias, Medidas Provisórias, Decretos, Instruções Normativas, Portarias, e assim por diante.

Mas nem sempre conseguiremos adotar uma lei como critério, porque a lei pode não ser muito clara ou não tratar de aspectos muito específicos. Podem ser considerados critérios:

- Jurisprudência dos Tribunais Superiores;
- Projetos, por exemplo, os projetos básico e executivo de uma obra é critério em uma auditoria de obras porque detalha o que deve ser feito, cumprido pelo gestor ;
- Planos;
- Editais;
- Contratos, por exemplo, se o gestor praticou um ato ou executou um contrato de forma diferente do que estava previsto no contrato, esse contrato, suas cláusulas e regras será usado como critério para especificar a irregularidade do ato administrativo;
- Acordos, convênios, termos de parceria, contratos de repasse;
- Orientações de órgãos superiores e normatizadores, por exemplo, resoluções dos Conselhos Nacionais e Regionais de Engenharia, Arquitetura e Agronomia (CONFEA e CREA's), que exigem uma determinada conduta do gestor;
- Padrões e indicadores, por exemplo, o governo federal em um programa de vacinação estabelece como meta a vacinação de 90% da população abaixo de 5 anos. Essa meta é estabelecida baseada em um padrão internacional médico para promover a imunização da população. Em uma auditoria operacional, verifica-se que o município de Itajaí do Norte, no Amazonas, não atingiu a meta. Nesse exemplo, o critério é a meta do governo federal. Não existe uma lei determinando que a Secretaria de Saúde daquele município deva vacinar todas as crianças abaixo de 5 anos. A meta do programa de vacinação é o critério.

Ainda assim haverá situações em que não conseguiremos enquadrar a conduta em nenhum desses tipos de critérios.



O Tribunal de Contas da União enquadrou um Ministro de Estado com base em Princípio Constitucional. Assista o **Vídeo 1 - Critério - Promoção pessoal no AVEC.**

#### Atenção!

A dica é, sabendo que a conduta é irregular, tente tratá-la como uma **infringência a princípios da Administração Pública**. Em nome dos princípios constitucionais e legais norteadores da gestão pública, é sempre possível enquadrar um ato irregular, cuja conduta não é prevista em dispositivos legais específicos.

## 6. Evidências

---

### 6.1. Indício x Evidência



**Os órgãos de controle se valem muito das notícias de imprensa, e por sua vez a imprensa se vale muito das conclusões, dos relatórios, dos achados dos órgãos de controle. Qual é a principal diferença entre as informações da imprensa e dos órgãos de controle?**

Fundamentalmente, os jornais, revistas, emissoras de televisão se caracterizam pela revelação de fatos sem a obrigatoriedade de provar o que dizem, de dizer a fonte ou revelar quem forneceu a informação. A imprensa dá a notícia, revela o fato, atribuem responsabilidades, mas não tem a obrigação de provar. Mais do que isso, à imprensa é garantido o direito do sigilo da fonte. A rigor, na maioria dos casos, os órgãos de imprensa, ao divulgar suas versões dos fatos, dispõem apenas de indícios.

Isso é incabível no trabalho de auditoria.

A atividade de auditoria governamental, como sabemos, é, essencialmente, o exercício, pelo auditor, de juízo de valor acerca da validade ou correção de registros, atos e fatos administrativos. Assim sendo, ao concluir seu trabalho, o auditor emite uma opinião sobre a regularidade das operações examinadas, no caso de auditorias de conformidade, ou quanto a seus resultados (performance), hipótese das auditorias operacionais ou de desempenho.

O fato é que, independentemente dos objetivos ou modalidades da fiscalização, as suas conclusões (ou “julgamentos”) terão o poder de, entre outros: i) afetar pessoas (dirigentes e servidores) do órgão auditado, atribuindo-lhes responsabilidades pelos achados; ii) dimensionar ou quantificar danos ao erário e exigir sua restituição de quem lhes tenha dado causa; iii) alterar planos, normas e procedimentos da administração; iv) modificar a estrutura organizacional do ente auditado; v) provocar a revisão ou rediscussão de políticas públicas e diretrizes governamentais.

Como se percebe, consequências extremamente significativas na vida de cidadãos e de instituições. É principalmente por isso que a opinião dos auditores deve estar embasada em elementos que permitam a qualquer leitor chegar às mesmas conclusões da equipe. Além dos demais requisitos metodológicos de um trabalho de auditoria, isso será garantido, em especial, pela correta documentação dos achados de auditoria, o que se faz pelo acúmulo das evidências.

O profissional de auditoria não só tem que expor sua conclusão, como deve mostrar em que ele se baseou e em que fontes ela se fundamentou. O auditor tem que dar sustentação fática ao trabalho com base em documentos e provas.

Portanto, podemos dizer que a imprensa trabalha com indícios e os órgãos de controle trabalham com evidências.

**Indícios** são vestígios ou indicações de discrepâncias entre um ato praticado (ou situação encontrada) e um critério (lei, norma, padrão etc.), ainda não investigados a fundo ou ainda não suportados em documentação idônea e suficiente para transformá-los em achados de auditoria.

**Evidências** consistem no conjunto probatório (provas) dos achados de auditoria, que servem de base para a sustentação das conclusões e para a formulação das propostas de encaminhamento, ou seja, das medidas que serão sugeridas para incrementar o desempenho da área ou programa auditado, para corrigir ou prevenir as não conformidades detectadas e para a responsabilização dos agentes que lhes deram causa.

Observe que tanto os indícios como as evidências dão conta de discrepâncias entre uma situação encontrada e um critério. Mas o indício é a situação que ainda não foi devidamente investigada, documentada ou comprovada e que, portanto, como regra, não serve para que sejam determinadas medidas corretivas ou para a imposição de uma sanção.

No início (ou mesmo no decorrer) da trajetória de tentativas de obtenção de documentos que efetivamente comprovem um achado de auditoria, o auditor pode deparar-se com uma situação em que apenas suspeitas ou pistas são levantadas. Em outras palavras, os elementos disponíveis indicam a possível ocorrência da não conformidade, mas não o suficiente para comprová-la. Nesse caso, estaremos falando de indícios e, em regra, não de evidências.

Em geral, atos de gestão para os quais há apenas indício isolado de sua existência ou autoria, por si só, não têm força para caracterizar um achado de auditoria.

No entanto, **um conjunto robusto de indícios e não apenas um único deles**, que permita a formação de juízo de uma operação, a partir dos elementos de convicção que o integram, tem sido admitido no Direito Administrativo e na jurisprudência como um meio de prova indireto. As decisões dos tribunais superiores têm considerado válida, em determinadas circunstâncias, a utilização de “prova indiciária”,

especialmente nas esferas penal e administrativa. No Tribunal de Contas da União, igualmente, a tese tem sido acolhida.

Ao referir-se à possibilidade em comento, o Ministro Guilherme Palmeira, no voto condutor do Acórdão nº 630/2006-Plenário, assim se manifestou:

#### **Voto condutor do Acórdão nº 630/2006 - Plenário**

“Com efeito, quanto à suposta ilegalidade da declaração de inidoneidade com base em indícios, entendo, desde logo, pela improcedência do argumento apresentado pela empresa recorrente. Há muito a prova indiciária é aceita pela melhor jurisprudência pátria e pela mais balizada doutrina como fundamento de eventual apenação de responsáveis por crimes ou ilícitos praticados.

Reproduzo aqui excerto da Declaração de Voto proferida pelo eminente Ministro Benjamin Zymler no âmbito do processo TC 008.291/1999-3, em que demonstra ser plenamente admissível a prova por meio indiciário, bem assim da possibilidade de sua aplicação no âmbito desta Corte de Contas:

“Indício é meio de prova amplamente utilizado em nosso País, tanto no processo penal - com expressa previsão no art. 239 do Código de Processo Penal - quanto no processo civil - neste caso, em decorrência de construção jurisprudencial, tendo por fulcro o art. 332 do Código de Processo Civil, bem assim o art. 136 do Código Civil.

Indício é meio de prova indireto. É uma circunstância certa, da qual se pode extrair, por construção lógica, uma conclusão do fato que se pretende provar.

(...)

As situações que envolvem desvio de recursos públicos, nas quais evidentemente ocorre o que se costuma denominar ‘tráfico de influência’, as provas utilizadas são, freqüentemente, indiciárias. No mais das vezes, não é possível estabelecer um nexo direto entre a atuação do gestor e o desvio de recursos - a menos que se logre obter a quebra do sigilo bancário e telefônico. Ainda assim, as provas continuariam a ser indícios - mais robustos, é verdade, mas ainda assim indícios. Mas não há outros meios. Nesse tipo de irregularidade não há recibos, autorizações escritas, etc.”



Do reproduzido acima, é possível inferir ainda que, em relação a determinados crimes ou ilícitos, como no caso o conluio entre licitantes, existe razão tanto lógica quanto prática para utilização dos indícios como elemento de prova. É que não se poderia esperar que da consecução da conduta reprovável existisse um documento formal, um “recibo”, atestando que as licitantes combinaram preços ou mesmo lotearam o objeto da licitação. Em verdade, o que se observa na maioria das vezes é a concretização de pactos informais e escusos que somente através da quebra do sigilo bancário e telefônico poderiam ser confirmados. Aliás, isso foi bem salientado pelo Relator *a quo*:

“Entendo que prova inequívoca de conluio entre licitantes é algo extremamente difícil de ser obtido, uma vez que, quando ‘acertos’ desse tipo ocorrem, não se faz, por óbvio, qualquer tipo de registro escrito. Uma outra forma de comprovação seria a escuta telefônica, procedimento que não é utilizado nas atividades deste Tribunal. Assim, possivelmente, se o Tribunal só fosse declarar a inidoneidade de empresas a partir de ‘provas inquestionáveis’, como defende o Analista, o art. 46 se tornaria praticamente ‘letra morta.’”

Eis, assim, a justificativa para utilização da prova indiciária.

#### Atenção!

Como se percebe, então, devemos admitir que, em determinadas circunstâncias, os indícios podem vir a substituir as evidências, ou nelas se transformarem. Contudo, o auditor deve ter cautela ao adotar esse caminho, optando por ele apenas quando esgotadas as possibilidades de obtenção da “evidência pura”, indiscutível e indestrutível.

## 6.2. Atributos das evidências

### E o que pode ser aceito como evidência?



Vimos que um dos requisitos dos achados de auditoria é a sua relevância. A evidência é a comprovação dos achados. Nem tudo que o auditor coleta, solicita ou analisa gera um achado de auditoria. Portanto, toda documentação que não é comprobatória de um achado de auditoria não é evidência.



Por exemplo: um contrato foi analisado e não foram identificadas impropriedades ou irregularidades. Esse contrato, se for relevante, pode até vir a ser um **papel de trabalho**, mas não é uma evidência.

**Papéis de trabalho:** são documentos, apontamentos, informações e provas reunidas pelo auditor que subsidiam e evidenciam o trabalho executado e fundamentam sua opinião. Esse assunto será abordado à frente.

Para que possam ser aceitas, as evidências devem possuir os atributos estabelecidos nas NAT, 108, I a IV: validade, confiabilidade, relevância e suficiência, explicados a seguir:

- **Suficiência:** devemos juntar ao relatório todos os elementos que comprovem o achado de auditoria, de modo a permitir que terceiros cheguem às conclusões da equipe. O leitor, o órgão que deliberará sobre a auditoria, deve receber todas as informações necessárias para formar juízo acerca da regularidade ou não do ato administrativo examinado. Suficiência não significa abundância. Devemos evitar a acumulação indiscriminada de papéis, juntando apenas aqueles necessários à confirmação dos achados. Se por um lado não há achado sem evidências, não deve haver documentação no processo que não seja comprobatória de pelo menos um achado. Às vezes temos dúvidas do que agregar ao processo e juntar como evidência. Além disso, são famosos os casos em que os auditores pedem cópias de processos licitatórios e de documentos que comprovam determinados tipos de operações sem ter ideia do volume que irão receber. A dica é ter bom senso na juntada desses papéis e principalmente na solicitação de papéis, de informações, de documentos ao órgão auditado;
- **Relevância:** a evidência é relevante se for relacionada de forma clara e lógica aos critérios e objetivos da auditoria, isto é, pertinentes ao tema e diretamente relacionadas com o achado. A documentação comprobatória de operações, atos e contratos examinados para os quais não se tenha achado de auditoria, não deve ser anexada ao processo, assim como aqueles elementos que, embora coligidos pela equipe no decorrer do trabalho, não guardem correlação com a área e o objeto auditado;
- **Validade e confiabilidade:** essas características têm relação com três aspectos específicos:
  1. **Autenticidade:** os documentos identificados como evidência têm que ter uma validade intrínseca. Não podemos considerar documentos sobre os quais tenhamos suspeitas de falsificação. Os documentos devem ser originais ou autenticados, quando em cópia os originais forem passíveis de adulteração. É preciso bom senso, pois não precisamos pedir cópia autenticada de absolutamente tudo que obtivermos em campo;

2. **Confiabilidade:** este aspecto está relacionado à validade da fonte. Por exemplo: uma ordem bancária extraída do SIAFI é confiável, pois o SIAFI é um sistema largamente utilizado na Administração Pública, adotado como modelo para vários países. Por outro lado, um documento que extraído de um sistema interno do órgão auditado é uma evidência frágil, pois esse sistema não tem uma confiabilidade reconhecida externamente pelo órgão de controle ou pela Administração Pública como um todo. Não temos controle sobre as regras de segurança, atualização e confiabilidade das informações nesse tipo de sistemas;
3. **Exatidão da fonte:** a fonte de onde obtive a informação não pode ser presumida. A fonte deve ser concreta, informada e declarada.

### 6.3. Classificação das evidências

As evidências são classificadas em cinco categorias básicas:

- física;
- documental;
- testemunhal; e
- analítica.

#### 6.3.1. Evidência física

As evidências físicas são objetos e materiais que podem ser visualizados e tocados. São objetos que provam determinada constatação.

Podem ser obtidas por inspeção, indagação escrita (solicitação formal), observação direta, etc. Devem ser documentadas. São exemplos:

- **Fotografia:** uma fotografia é uma evidência considerada válida para uma auditoria de obras. No entanto, é preciso ter muito cuidado ao incluir fotografias no processo, especialmente identificando sua fonte ou origem. Com os softwares de tratamento e manipulação de imagens atualmente disponíveis podemos ser enganados se utilizarmos fotografias de terceiros, caso tenham sido adulteradas com o uso de tais recursos. Preferencialmente, o auditor tem que, ele próprio, fazer as fotografias, em vez de receber fotografias fornecidas pelo gestor.



O Tribunal de Contas da União uma amostra de capa de caixa d'água como evidência em um recente processo. Assista o **Vídeo 2 - Evidência física - Capas de caixa d'água no Ambiente virtual de educação corporativa (AVEC/TCU)**..

- **Amostras de bens** adquiridos pela Administração Pública. As amostras físicas só tem valor nesta condição. Em outras palavras, não podemos substituir uma amostra física por uma foto desta amostra, ou por um arquivo desta amostra digitalizada. Isto é um desafio para os órgãos de controle, que trabalham cada vez mais com processos eletrônicos. A amostra física, para ter valor, não pode ser reduzida a um arquivo eletrônico.

### 6.3.2. Evidência documental

A evidência documental é o tipo mais comum de evidência. São os documentos internos e externos à organização auditada, como ofícios, cartas, memorandos, ordens bancárias que comprovam as operações. Por exemplo: um documento da Receita Federal que demonstra que determinada empresa contratada não está em dia com o pagamento dos tributos é um documento externo que comprova que a empresa não poderia ter sido contratada.

Na Administração Pública, que tem por princípio a legalidade, e na qual os atos são realizados com base em documentos oficiais, é praticamente impossível que um trabalho de auditoria governamental não traga uma evidência documental.

As evidências documentais tanto podem ser extraídas de registros documentais internos ou externos à entidade, bem como, mais comum nos dias atuais, em registros eletrônicos. Neste último caso, denominadas evidências eletrônicas.

As evidências eletrônicas são informações produzidas ou mantidas em meio eletrônico. São bancos de dados, planilhas, softwares, enfim, quaisquer informações baseadas em tecnologia da informação ou em base de dados eletrônicos que possam ser referenciados no processo ou mesmo juntados. São exemplos: um CD com planilhas ou uma referência ao SIAFI.

A evidência eletrônica pode ser transformada em evidência documental típica, por exemplo, imprimindo-se notas de empenho e ordens bancárias constantes do SIAFI ou registros de bancos de dados e documentos de outros sistemas, como os da Previdência Social e do Sistema Único de Saúde.

Com a informatização da Administração Pública, os auditores e órgãos de controle devem considerar a crescente importância das evidências eletrônicas.

Geralmente quando pensamos em evidência, pensamos naquilo que pode ser juntado ao processo de auditoria para documentar e provar o achado. Mas no caso da evidência eletrônica, esta não precisa ser necessariamente juntada, se a fonte for confiável. Não é necessário juntar ao processo um CD com uma ordem bancária do SIAFI ou imprimi-la, pois o sistema é reconhecidamente seguro e a qualquer momento a informação pode ser conferida.

### **6.3.3. Evidência testemunhal**

A evidência testemunhal é aquela obtida por intermédio de entrevista ou questionários. Esse tipo tem valor limitado como prova, pois a técnica de entrevista ou mesmo os questionários escritos são utilizados para obtermos pistas, opiniões, indícios de determinadas operações. Diferentemente do Processo Administrativo Disciplinar e dos Processos Judiciais Penal e Civil, na auditoria não temos a inquirição de testemunha e, portanto, não podemos tomar a termo o depoimento de servidores e gerentes da unidade auditada.

A evidência testemunhal deve ser corroborada por outras evidências (NAT, 107).

Embora seja pouco utilizada na auditoria de conformidade, na auditoria operacional a evidência testemunhal tem mais valor, pois está se trabalhando o aperfeiçoamento de um processo de trabalho, de um programa, e não com a possibilidade de responsabilização de gestores.

### **6.3.4. Evidência analítica**

As evidências analíticas são obtidas por meio de cálculos amostrais, fórmulas matemáticas, comparações, raciocínio lógico, gráficos, tabelas ou demonstrativos que nos permitam chegar a conclusões.

Por exemplo: é possível provar, a partir da técnica de auditoria de revisão analítica, que um cálculo elaborado pelo gestor está errado.

Exemplo concreto: na privatização do BANESPA, a análise do Tribunal de Contas da União documentou um erro na planilha de estimativa de custo do banco de aproximadamente R\$ 1 bilhão. Essa evidência analítica, ou seja, a nova tabela elaborada a partir da técnica de revisão analítica, foi robusta a ponto de provar que a planilha do gestor original estava errada, e de provocar a retificação da planilha original, com o que o preço mínimo para efeito do leilão de privatização foi revisto e elevado no referido valor.

Podem, portanto, ser considerados como evidências:

- originais de ofícios, cartas, relatórios, outros documentos endereçados à equipe de auditoria;
- cópias de documentos internos ou externos ao órgão/entidade auditado;
- fotografias, fitas de vídeo ou áudio, arquivos magnéticos;
- extratos de entrevista;
- respostas a questionários;
- planilhas de cálculo, quadros comparativos, quadros demonstrativos;
- amostras físicas.



A lista acima não é exaustiva. Provar os atos administrativos ou trazer evidências para o processo é, muitas vezes, um exercício de criatividade. **Assista o Vídeo 3 – Criatividade – Fraude no pagamento de pessoal**, no Ambiente virtual de educação corporativa (AVEC/TCU), e veja como uma equipe de auditoria do Tribunal de Contas da União descobriu o titular de uma conta que recebia recursos desviados.

#### 6.4. Provando a inexistência de um documento obrigatório



**Sabemos que a análise da minuta de um contrato pela área jurídica é condição essencial para validade do termo.**

**Imagine que estamos auditando a área de contratos de um órgão. Ao folhear o processo administrativo de um contrato, não identificamos o parecer jurídico que analisou a minuta do contrato.**

**Poderíamos afirmar que não houve análise jurídica?**

**Como provar que não houve análise jurídica?**

Não podemos colocar a cópia do processo como evidência de ausência de parecer no processo. Não podemos afirmar que não foi feita análise jurídica com base apenas na inexistência do parecer nos autos. Em muitos casos, o parecer pode estar fora do processo. Pode estar, por exemplo, no órgão jurídico.

Para evidenciar a inexistência do parecer jurídico, isto é, de um documento obrigatório, é necessário solicitar formalmente (utilizando-se a técnica “indagação por escrito”) o parecer jurídico que analisou o processo ou o contrato auditado. A resposta negativa oficial, isto é, o documento em que o gestor assume que não foi elaborado o parecer, constituirá a evidência.

O silêncio do órgão quanto à solicitação formal de comprovação de existência de parecer pode ser considerada evidência. Se o parecer foi pedido pela equipe de auditoria e não foi recebido, então pode-se presumir que não existe. A solicitação formal do parecer deve impedir que o órgão auditado surja, posteriormente, com um parecer falso, elaborado após a realização da auditoria.

## 6.5. Tipo de evidência e técnica mais utilizada

Podemos fazer uma correlação entre o tipo de evidência e a técnica mais utilizada para a sua obtenção:

EVIDÊNCIA	TÉCNICA
Física	Inspeção física
Documental	Exame documental Circularização
Testemunhal	Indagação escrita Entrevista
Analítica	Análise de contas Revisão analítica Conferência de cálculos



Para aprofundar seus conhecimentos sobre as **técnicas de auditoria**, estude o Módulo 2: Planejamento de Auditoria, deste curso Auditoria Governamental.

## 7. Causa

---

A causa, terceiro atributo do achado de auditoria (NAT, 103, III), é a razão pela qual a condição ocorreu. Sua menção é necessária para a contextualização do achado e a formulação de sugestões para a resolução dos problemas. Segundo as NAT: “a causa é o elemento sobre o qual incidirá as ações corretivas que serão propostas. [...] Auditores devem se empenhar na busca da causa dos desvios que produzem resultados ou consequências adversos.” Sua identificação consiste na determinação dos fatores que levaram ou permitiram o descumprimento de um critério.

A essência da auditoria, especialmente da auditoria operacional, é promover melhorias na gestão, na área auditada ou no programa auditado. Em tese, não tem como promover melhorias sem saber porque aquela condição ocorreu.

Comparando, ao tratar uma febre com antitérmico estarei atacando a apenas consequência e não a causa (por exemplo, uma infecção). É preciso conhecer o que está motivando esse sintoma para dar o remédio certo. Da mesma forma, em auditoria é necessário fazer uma reflexão sobre as causas das impropriedades e irregularidades para poder dar os remédios certos.

Além disso, identificar as causas é fundamental para definir responsabilidades e dar elementos para correção do ato administrativo ou propor alguma medida para evitar que ele ocorra.

Ao investigarmos as causas, devemos ser conclusivos.

**Atenção!** A causa não é uma hipótese, uma possibilidade. É uma circunstância concreta.

A causa pode ser objetiva ou subjetiva:

- objetiva: decorrente de deficiências administrativas, ausência ou insuficiência de controles internos, etc;
- subjetiva: quando pode ser atribuída à pessoa do gestor, ao seu comportamento, e é caracterizada como:
  - negligência: quando o gestor é omissos, deixa de fazer algo que deveria ter feito;



- imprudência: quando o gestor não agiu com o zelo devido, com o cuidado que se exigia na prática de determinado ato, tem um comportamento deliberado e sabidamente arriscado;
- imperícia: quando o gestor não tem capacidade técnica para a prática de uma tarefa ou ato.

Devemos ter muita atenção na identificação da causa em auditorias de conformidade, pois a causa subjetiva para o descumprimento de lei é quase sempre desconhecida ou “não declarável”.

**Imagine que você desconfia que uma licitação foi dirigida para beneficiar o amigo do dirigente da entidade auditada. É razoável imaginar que vamos ter provas de que ele dirigiu a licitação para beneficiar seu amigo?**



Por mais que o auditor desconfie que a licitação foi dirigida, dificilmente conseguirá provar. Em auditoria de conformidade muitas vezes a causa subjetiva será desconhecida, ou não declarável, ou não identificável. Torna-se necessário solicitar as justificativas do gestor, que apresentará, na versão dele, as causas do achado.

Nas regras processuais do Tribunal de Contas da União existe o contraditório, momento em que o gestor poderá se defender e explicar a causa de seu ato do seu ponto de vista.

**A informação prestada pelo gestor não nos basta!**

**Atenção!**

Temos que procurar evidências que confirmem ou não que a causa é realmente a informada, para não registrarmos algo que sabidamente não é a causa do achado de auditoria.

Em auditorias de conformidade, muitas vezes a causa não vai ser suficiente para eliminar a sanção ao gestor ou a sua condenação, mas serve para identificarmos circunstâncias atenuantes ou agravantes da sua conduta.

A investigação das causas, induzida pela matriz de achados, deve servir mais para a reflexão sobre as circunstâncias agravantes ou atenuantes do ato praticado do que propriamente para registrar supostas razões que não poderão ser provadas.

---

No tocante às causas objetivas, os auditores devem se empenhar na sua identificação, pois elas é que serão objeto de proposição de medidas para impedir ou dificultar que as impropriedades ou irregularidades se repitam, contribuindo para o aperfeiçoamento da administração pública.

A determinação das causas objetivas pode ser abordada a partir de uma visão das limitações inerentes de controle mais comuns (burla de controles por parte de gestores e funcionários, conluio, erros de julgamento, falhas), identificando as vulnerabilidades (falhas, deficiências, inadequação ou fragilidades) e as respectivas fontes em que elas se situam (pessoas, processos internos, sistemas, infraestrutura física ou organizacional, tecnologia de produção e eventos externos).

Em síntese, identificar as causas é de importância fundamental para definir responsabilidades (causa subjetiva) e dar elementos para correção do ato administrativo ou para propor alguma medida preventiva para coibir novas ocorrências (causa objetiva).

## 8. Efeitos reais ou potenciais (consequência)

---

Efeito, ou consequência, quarto atributo do achado de auditoria (NAT, 103, IV), é o resultado adverso (ou não, no caso dos achados positivos) da discrepância entre a situação encontrada e o critério. Se há um achado, necessariamente há um efeito, uma consequência para o órgão, o erário ou a sociedade, dele resultante.

O efeito real deve ser, sempre que possível, quantificado financeiramente e registrado na matriz de achados.

### São exemplos:

- prejuízo ao erário pelo pagamento de vantagem remuneratório indevida ou pelo superfaturamento na aquisição de bens ou prestação de serviços;
- prejuízo aos princípios da ampla competição e à igualdade entre possíveis licitantes (em caso de restrição indevida à participação de possíveis fornecedores/prestadores em licitação pública).

Veja que o efeito não deve ser confundido com o fato irregular em si. Nos exemplos acima, o efeito não é o pagamento de vantagem remuneratória indevida ou inobservância da legislação em licitação, mas sim o prejuízo ao erário por esse pagamento indevido ou pela não-escolha da proposta mais vantajosa.

### 8.1. Efeito real x efeito potencial

- Efeito real é algo que aconteceu, um efeito concreto.

**Por exemplo:** em uma licitação dirigida o efeito foi a restrição à competição. Um achado que evidencia o direcionamento, a restrição indevida em uma licitação, provoca o efeito concreto efetivo do prejuízo da competição.

- Efeito potencial é um risco, uma possibilidade.

**No mesmo exemplo** da licitação dirigida eu poderia dizer que o efeito potencial foi a não obtenção da melhor proposta pela instituição. Por quê? O que garante que se outras empresas tivessem participado o preço seria melhor? É um risco que pode ou não se concretizar (Acórdão TCU 1292/2003-Plenário).

**Outro exemplo** de efeito real e potencial: ao verificar que uma gratificação está sendo paga indevidamente, sinalizo para o órgão que essa irregularidade já produziu um efeito real de pagamento irregular de R\$ 1 milhão durante nos últimos seis meses e tem o efeito potencial de mais R\$ 1 milhão até o final do ano se o pagamento indevido não for interrompido.



**Vamos analisar um outro exemplo de efeito para a sociedade: um prefeito desviou a finalidade de um recurso de convênio. Ele deveria construir uma creche e construiu uma escola. A escola foi bem construída tecnicamente, sem superfaturamento e atendeu à comunidade.**

**Qual efeito teria esse desvio de finalidade?**

A parcela da sociedade destinatária da creche não se beneficiaria. Temos, portanto, um efeito concreto efetivo para a sociedade de não ter a creche construída.

## 9. Propostas de encaminhamento

---

São as recomendações e determinações sugeridas pela equipe de auditoria para corrigir as impropriedade e irregularidades identificadas, recompor o erário ou divulgar boas práticas (achado positivo).

Nas propostas de encaminhamento, sugere-se também a responsabilização dos gestores, a aplicação de multa, a condenação em débito, a aplicação de uma sanção de inidoneidade a uma empresa licitante, entre outras medidas

### Atenção!

Ao ponderar as propostas de encaminhamento, temos que nos lembrar de que um fato não é isolado em si. De um lado existe algo que o motivou, circunstâncias (ou causas). De outro, consequências. Por isso, o mesmo fato pode ter encaminhamento diverso.

**Exemplo 1:** O edital de uma licitação restringiu a competição, mas ainda assim 10 empresas participaram da licitação e o preço foi bom.

**Exemplo 2:** O edital de uma licitação restringiu a competição e apenas 2 empresas participaram da licitação e o preço não foi bom.

Veja que temos o mesmo fato com duas consequências diferentes. No primeiro exemplo, podemos considerar que a restrição não teve efeito de gerar dano e de restringir o mercado decisivamente, porque 10 empresas participaram. No segundo exemplo, podemos considerar que essa restrição foi decisiva tanto para a participação de empresas, que foi em número reduzido, como para a obtenção de um preço melhor.

Temos, então, que ocorrências de mesma natureza, a depender das consequências, podem gerar encaminhamentos distintos: a princípio, no primeiro caso a sanção poderia ser dispensada; no segundo, não, além da sanção é possível antever a condenação em débito pelo prejuízo causado.

Para todo achado devemos ponderar as circunstâncias atenuantes e agravantes para descrever o efeito e propor a responsabilização do responsável. Eventualmente, algo que é grave do ponto de vista objetivo não provoca dano ou prejuízo. Temos que identificar a consequência, o encaminhamento adequado para cada caso.

A correta dosimetria da pena ensinada no Direito Penal - dar a sanção certa à gravidade do ato praticado – também vale para o Direito Administrativo: temos diferentes alternativas para responsabilizar ou corrigir o problema.

**Atenção!**

Na proposta de encaminhamento vamos considerar circunstâncias agravantes, atenuantes e efeitos.

Veja outras orientações e requisitos para propostas de encaminhamento nas NAT, 163 a 166.

### 9.1. Benefício das propostas de encaminhamento

Uma etapa muito importante é a estimativa dos benefícios advindos do trabalho de auditoria. No TCU, são os débitos, multas, economias, ganhos ou melhorias decorrentes da atuação do Tribunal. Também deve ser considerada como benefício, a expectativa de controle gerada pelas ações do controle externo. Essa expectativa não é mensurável.

Pelas normas de auditoria do TCU, esses benefícios esperados ou estimados da auditoria, devem ser consignados nos relatórios (NAT, 154).



**Será que a mera existência do órgão de controle gera uma expectativa e isso produz efeitos positivos no sentido de inibir a prática de irregularidades?**

Seguramente, sim. É fácil imaginar que se não houvesse os órgãos de controle a corrupção seria maior. Embora tenhamos uma capacidade limitada de atuação, há um temor do resultado da nossa ação. E esse temor, essa expectativa de controle, é um benefício real, apesar de ser de difícil mensuração.

---

É importante mensurar benefícios porque:

- demonstram a relevância dos resultados obtidos;
- motivam o gestor a implementar as recomendações e determinações; e
- divulgam o impacto potencial da auditoria.

Os benefícios podem ser classificados quanto ao momento da apuração:

- benefícios estimados: estimados pela equipe de auditoria;
- benefícios potenciais: encampados pela administração superior do órgão de auditoria;
- benefícios efetivos: comprovadamente obtidos como decorrência da implementação das medidas sugeridas.

**Por exemplo:** a equipe estima os benefícios que serão obtidos com os encaminhamentos propostos. Se a proposta da equipe for referendada pelo Plenário do TCU, de estimado, o benefício passa a ser potencial. O acórdão sinaliza que aquele valor tem que ser objeto de devolução. Quando comprovado o ressarcimento aos cofres públicos, o benefício passa a ser efetivo.

## 10. Matriz de responsabilização

---

A matriz de responsabilização fecha o ciclo das apurações realizadas no decorrer da auditoria na medida em que objetiva a formulação de conclusões sobre as responsabilidades individuais dos gestores e agentes públicos que contribuíram ou deram causa ao ato administrativo objeto do achado.

A importância dessa matriz é ainda maior para o profissional do controle externo porque os tribunais de contas, como sabemos, têm competência para aplicação de sanções e julgamento de contas dos responsáveis por bens e valores públicos.

Nesse sentido, é fundamental que, ao proferir tais deliberações, o órgão julgador tenha realizado uma análise exaustiva no que se refere à identificação das pessoas que devam ser responsabilizadas, sopesando-se todas as circunstâncias agravantes e atenuantes presentes em cada ocorrência.

As unidades de controle interno, embora não detenham essas competências específicas, também devem preocupar-se em adotar eficazes procedimentos de apuração de responsabilidades, por dois motivos.

Na primeira, porque, ao fazê-lo, estarão contribuindo para tomada de decisões pela alta administração da instituição, no que diz respeito, por exemplo, à instauração de um processo administrativo disciplinar ou sindicância para apuração interna das responsabilidades pelos fatos constatados pela auditoria.

Na segunda, porque, quando identifica corretamente a cadeia de responsabilidade dos achados de auditoria, o controle interno evita retrabalho para os órgãos de controle externo. Isso porque, ao receber os resultados da fiscalização empreendida pelo controle interno, o tribunal de contas terá que sanear o processo, efetuando custosas inspeções ou diligências, caso os achados não estejam perfeitamente caracterizados quanto às respectivas autorias ou responsabilidades.

Utilizar a matriz de responsabilização pressupõe o conhecimento da “teoria da responsabilização” desenvolvida pelo TCU. O documento “Padrões de Auditoria de Conformidade”, ao tratar dessa matriz, incorpora conceitos e procedimentos dessa teoria.



## Matriz de responsabilização

Achado	Responsável	Período de exercício	Conduta	Nexo de causalidade	Culpabilidade
A1					
A2					
An					



O anexo III aos **Padrões de Auditoria de Conformidade** traz o modelo da matriz de responsabilização e orienta a equipe de auditoria quanto ao seu preenchimento.

Recomenda-se a leitura deste material, disponível na biblioteca do curso.

A matriz de responsabilização contém os seguintes campos:

- Responsável:** pessoa física (nome, cargo e CPF); pessoa jurídica de direito privado (razão social e CNPJ); pessoa jurídica de direito público interno (nome);
- Período de exercício:** período efetivo de exercício no cargo, seja como titular ou substituto;
- Conduta:** ação ou omissão, culposa (por negligência, imprudência ou imperícia) ou dolosa (por ter o responsável querido produzir o resultado ou ter assumido o risco de produzi-lo), praticada pelo responsável;
- Nexo de Causalidade** (entre a conduta e o resultado ilícito): evidências de que a conduta do responsável contribuiu significativamente para o resultado ilícito, ou seja, de que foi uma das causas do resultado;
- Culpabilidade:** reprovabilidade da conduta do gestor (não se aplica a pessoas jurídicas).

O roteiro sugerido pelo documento **Padrões de Auditoria de Conformidade** oferece, também, as seguintes instruções adicionais de preenchimento da matriz de responsabilização:

- a matriz de responsabilização deve ser preenchida sempre que houver achados que se constituam em irregularidades e somente para esses achados. Aplica-se esta matriz também para os responsáveis solidários, que devem sempre ser arrolados desde o início do processo, inclusive para fins de audiência ou citação. É fundamental que o período de responsabilização seja

exato, já que a responsabilização torna-se inadequada se o fato ocorrer durante as férias ou licença do gestor. Observar que podem ser responsabilizadas equipes, tais como comissões de licitação, identificando-se individualmente seus componentes e pessoas jurídicas integrantes ou não da administração pública;

2. ao preencher o campo “Conduta”, a equipe deve avaliar a necessidade de juntar norma do órgão/entidade que especifique as atribuições dos cargos (Estatuto, Regimento Interno etc). 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;
3. 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 nexo de causalidade significa que o gestor não pode ser responsabilizado pelo resultado;
4. para preenchimento do campo “Culpabilidade”, devem-se responder as seguintes perguntas:
  - a) houve boa-fé do gestor?
  - b) o gestor praticou o ato após prévia consulta a órgãos técnicos ou, de algum modo, respaldado em parecer técnico?
  - c) é razoável afirmar que era possível ao gestor ter consciência da ilicitude do ato que praticara?
  - d) era razoável exigir do gestor conduta diversa daquela que ele adotou, consideradas as circunstâncias que o cercavam? Caso afirmativo, qual seria essa conduta?
5. quando for o caso, tecer considerações acerca da punibilidade do gestor (morte – o que impede a aplicação de multa – ou ainda a existência de circunstâncias atenuantes ou agravantes, como, por exemplo, medidas corretivas ou reparatórias adotadas pelo gestor, existência de afirmações ou documentos falsos etc). O preenchimento das colunas “Nexo de causalidade” e “Culpabilidade” balizará a formulação das propostas a serem incluídas no campo “Encaminhamento” da matriz de achados.

## 11. Papéis de trabalho

---

Como vimos, a atividade de auditoria, governamental ou privada, pressupõe a documentação do trabalho, para efeito de prova e sustentação dos achados e conclusões. Os elementos de convicção do auditor constituem, dessa forma, parte dos papéis de trabalho que devem ser colecionados e organizados no processo de auditoria.

São também papéis de trabalho aqueles que documentam as fases de planejamento e execução da fiscalização, a exemplo das matrizes de planejamento, de achados e de responsabilização, bem assim quaisquer outros que tenham sido elaborados pela equipe de auditoria para descrever o “passo-a-passo” do trabalho. Ainda se inserem nessa categoria as planilhas, textos ou quadros demonstrativos dos atos administrativos examinados, das observações efetuadas e das conclusões obtidas.

Assim, papéis de trabalho são:

- documentos, apontamentos, informações e provas reunidas pelo auditor que subsidiam e evidenciam o trabalho executado e fundamentam sua opinião;
- toda documentação obtida, preparada e mantida pelo auditor para a execução do seu trabalho;
- conjunto de documentos nos quais o auditor registra os dados e informações obtidos, assim como os resultados e provas dos seus exames;
- conjunto de documentos e apontamentos, com informações e provas obtidas pelo auditor, que constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento de sua opinião.

A doutrina da auditoria tradicional nos ensina que os papéis de trabalho ficam arquivados no órgão de auditoria para eventual e futura comprovação das análises realizadas, da metodologia empregada, dos critérios de seleção ou amostragem dos atos auditados, etc. Nesse caso, apenas o relatório de auditoria é submetido às instâncias superiores para avaliação e deliberação sobre as propostas formuladas pela equipe de auditores.

No entanto, em se tratando de auditoria que venha a ser encaminhada ao Controle Externo, ou produzida por este, o ideal é que conste do processo de auditoria todo esse conjunto de documentos. A razão disso é que, no âmbito dos tribunais de contas, a deliberação sobre



As Normas de Auditoria do **Tribunal** tratam dos papéis de trabalho nos parágrafos 109 a 116.

Recomenda-se a leitura desse tópico das NAT, para um melhor entendimento das orientações práticas aqui explanadas.

o conteúdo do trabalho, as conclusões e encaminhamentos, dão-se no bojo de um processo. Ou seja, é necessário que, nos autos em que será anexado o relatório da auditoria, sejam juntados também os papéis de trabalho essenciais para evidenciar os achados e demonstrar a estratégia metodológica adotada e os procedimentos realizados.

Em outras palavras, para que um tribunal aprecie o resultado de uma auditoria, por meio da prolação de um acórdão, é preciso que a documentação comprobatória dos exames realizados esteja juntada ao respectivo relatório. Não há possibilidade, por exemplo, de que um gestor venha a ser multado pelo TCU sem que, no processo objeto da deliberação, haja documentação comprobatória de que ele praticou o ato considerado irregular, de maneira a ficar claramente demonstrado o nexo de causalidade entre a ação desse gestor e o resultado ilícito apurado.

Assim, os órgãos de controle interno são orientados a procederem a juntada dos elementos de prova de seus trabalhos de auditoria, quando os encaminha aos tribunais de contas. Mesmo que tais entes não tenham poder para aplicar sanções como resultado de suas auditorias, é fundamental que atuem de forma a identificar os responsáveis pelas irregularidades apontadas. Esse esforço contribuirá para adoção de medidas disciplinares internamente à unidade auditada, por exemplo, com a instauração de sindicância ou processo administrativo disciplinar, assim como para o processamento do assunto no tribunal de contas, sem necessidade de medidas saneadoras adicionais para obtenção da informação ausente no processo.

Por outro lado, e até por cumprir tal papel, não há razão por que juntar ao processo da auditoria papéis de trabalho produzidos ou obtidos em campo que não se prestem a subsidiar as conclusões e propostas formuladas. Em outras palavras, não é razoável anexar documentos aos quais não é feita sequer uma menção no relatório ou, ainda que tanto, não sejam necessários para comprovar os achados de auditoria.

Esse aspecto está diretamente relacionado com a extensão ideal dos papéis de trabalho. A decisão sobre essa questão deve ser, ainda, sopesada por fatores como o número e a natureza de operações auditadas e a possibilidade de que a informação primária, aquela obtida no órgão fiscalizado, venha a ser alterada/adulterada.

**Exemplificando:** ao documentar um achado de auditoria que conclua pela celebração de convênios com cláusulas genéricas definindo seu objeto (o que é irregular), talvez não seja necessário que o auditor anexe ao processo todos os termos de convênio que se encontrem nessa situação, principalmente se a quantidade de termos de convênio analisada

é muito grande, por exemplo, 50 termos. Nesse caso, considerando que a análise, possivelmente, será feita para o “conjunto da obra”, e, principalmente, porque não é razoável supor que os termos de convênio serão alterados após a auditoria, não se faz necessário anexar cópia de todos os convênios, mas apenas parte deles, de forma a exemplificar o achado.

Em **outro exemplo**: para comprovar o pagamento de uma despesa por uma unidade gestora que opere o Sistema Siafi, não é preciso imprimir e juntar ao processo a ordem bancária emitida, uma vez que a sua fonte (o Siafi) é reconhecidamente segura e inviolável e que permite, a qualquer tempo no futuro, uma consulta desse documento.

### 11.1. Finalidades

Os papéis de trabalho têm por finalidades:

- auxílio aos exames e à elaboração do relatório;
- registro do trabalho realizado, das conclusões e propostas;
- suporte do relatório;
- supervisão e revisão da qualidade.

As matrizes de planejamento, de achados e de responsabilização são todas elas papéis de trabalho porque nos auxiliam na condução dos procedimentos de auditoria, nas nossas análises e na elaboração do relatório, além de conter o registro de todo o trabalho realizado.

### 11.2. Classificação

Quanto à sua classificação, os papéis de trabalho podem ser divididos, segundo as NAT, em duas categorias:

<b>Transitórios</b>	São aqueles necessários ao trabalho somente por um período limitado, para assegurar a execução de um procedimento ou a obtenção de outros papéis de trabalho subsequentes.
<b>Permanentes</b>	São aqueles destinados a comprovar uma situação ou achado próprio de uma auditoria, como por exemplo, a nota fiscal comprobatória de um serviço prestado objeto da fiscalização, bem como os registros do trabalho executado,



Veja mais orientações sobre como classificar e arquivar os papéis de trabalho nos itens 60 a 66 dos Padrões de Auditoria de Conformidade.

Vejam que, em regra, devemos identificar como papéis de trabalho documentos que evidenciam os achados e comprovam as constatações da equipe de auditoria. Não é necessário, nem prático, documentar toda observação, consideração ou conclusão. Informações ou documentos coletados em campo que não comprovem uma atividade, operação ou o registro do trabalho realizado, a princípio, não constituem papéis de trabalho e devem ser descartados. No entanto, se esses documentos trazem informações estáveis sobre a estrutura e o funcionamento do órgão auditado, por exemplo, podem compor um acervo que pode subsidiar auditorias futuras.

### 11.3. Atributos

Os papéis de trabalho devem apresentar, ainda, os seguintes atributos:

<b>Abrangência</b>	Os papéis devem contemplar, de forma cronológica e ordenada (com começo, meio e fim) todas as fases do processo de auditoria, inclusive o planejamento e a execução, com suas análises e conclusões;
<b>Objetividade</b>	Diz respeito à prática de evitar-se, conforme comentado, a coleta indiscriminada de documentos, juntando-se apenas e tão somente aqueles que guardarem estreita relação com os achados e conclusões. Exemplo: Numa entrevista não é necessário relatar tudo o que foi conversado mas apenas o pertinente à matéria em exame;
<b>Clareza</b>	Característica inerente aos papéis de trabalho relacionada a sua auto-suficiência, ou seja, à desnecessidade de que alguém que os revise, tenha que ter explicações verbais adicionais para sua perfeita compreensão. A documentação deve evidenciar claramente os propósitos ou objetivos da auditoria, seu alcance ou escopo e suas conclusões;
<b>Limpeza</b>	Traduz a boa apresentação dos papéis, sem erros, rasuras ou danos que os invalide, os desprestige (e ao trabalho e ao auditor) e que, fundamentalmente, os inutilize como documentação suporte idônea e adequada ao trabalho de auditoria (evidência).

#### 11.4. Organização

Em razão de sua finalidade nobre, os papéis de trabalho devem ser elaborados, organizados e armazenados de forma sistemática e racional. Devem-se apresentar numa sequência lógica dos fatos que se quer provar, de forma a facilitar o trabalho de quem os revisará, seja para efeito de controle de qualidade, seja para apreciação/deliberação sobre os resultados da auditoria.

Papéis de trabalho mal elaborados, com rasuras, erros ou ilegíveis provocam, além da natural dificuldade de compreensão pelo revisor, dúvidas sobre a qualidade do trabalho em si, da correção dos procedimentos e técnicas, da adequação das conclusões e propostas, e até mesmo da capacidade profissional do auditor.

Cuidado especial deve ter o auditor quando, além da documentação de origem externa obtida durante a auditoria, ele próprio produz papéis de trabalho que evidenciem, principalmente, a extensão dos exames realizados. Nesse particular, os papéis devem ter apresentação gráfica e visual adequada, com cabeçalho, títulos e períodos dos exames.

## 12. Informatização do trabalho de auditoria

---

Assim como todas as áreas do conhecimento humano e todas as atividades profissionais, a auditoria foi, em muito, beneficiada com o desenvolvimento de técnicas e procedimentos baseados na Tecnologia da Informação (TI). Foi-se o tempo em que as ferramentas típicas do auditor eram a lapiseira e o papel colunado. Largamente disseminados até meados dos anos 80, criando mesmo uma identificação imediata com a figura do auditor, tais recursos hoje em dia são muito pouco utilizados.

A popularização dos computadores e notebooks e de ferramentas mais conhecidas, como os editores de texto e as planilhas eletrônicas, fez-se sentir também na atividade de auditoria. Os ganhos com esta evolução são de conhecimento geral: padronização, ganho de tempo e boa apresentação gráfica, são apenas alguns deles.

Mais recentemente, ganharam o mercado diversos softwares que auxiliam nas atividades de auditoria, dispondo de funcionalidades, tais como: gerenciamento do processo de planejamento das atividades de auditoria, contemplando o registro de todas as etapas do trabalho; bancos de dados; programas que promovem o cruzamento de grande volume de informações; softwares estatísticos.

Todos esses recursos têm o potencial de aumentar a produtividade dos trabalhos de auditoria, facilitar a documentação de todas as fases do trabalho, garantir o armazenamento das informações de forma segura e, com isso, melhorar a qualidade de todo o processo.

A informatização traz dois desafios para o auditor:

**1º:** compreender que o processo de informatização é uma realidade irreversível e inevitável. Em função disso, o auditor tem de ter conhecimento, preparo, formação para lidar com essa nova realidade;

**2º:** a administração pública trabalha com grandes bases de informação e estas bases estão cada vez mais fundamentadas no processamento eletrônico de dados. A informatização nos permite fiscalizar grandes volumes de informação. Mas para isso, o auditor deve conhecer e saber tratar essas informações. Temos, como exemplo, a fiscalização de benefícios previdenciários do INSS, um órgão que tem bilhões de registros. É humanamente impossível em muitos aspectos oferecer uma conclusão ou dar uma resposta de forma manual. Estaremos procurando uma agulha em palheiro. As ferramentas de tecnologia da informação (TI) nos oferecerem muitas possibilidades de controle com excelentes resultados.



São diversos os componentes e ferramentas úteis à atividade de auditora que podem ser encontrados nos programas atualmente disponíveis. A seguir alguns exemplos:

- **softwares de processamento de dados:** para estruturação de dados, tratamento de dados, cruzamento de informações. Exemplos: Access (banco de dados), Excel (planilhas, gráficos), ACL (cruzamento de dados de fontes independentes);
- **softwares de edição de texto:** conseguem dar agilidade e melhor formatação e apresentação aos trabalhos. Exemplos: Word, Emacs, VIM;
- **softwares estatísticos:** fazem análises estatísticas, amostragens estatísticas, inferências de determinadas situações para um conjunto de operações. Exemplos: SPSS, SAS;
- **ferramentas de gerenciamento e execução:** registro e acompanhamento das fases de planejamento e execução das auditorias, com o registro das matrizes, no caso do TCU; registro das equipes designadas às atividades de fiscalização em determinado momento, mês ou ano; registro das recomendações e determinações para efeito de monitoramento ou *follow-up* dessas deliberações junto aos órgãos auditados. Exemplos: TeamMate, **Fiscalis**, **e-TCU**.
- **sistema de documentação:** criação de padrões de armazenamento e acesso às informações; definição de uma estrutura-padrão para os relatórios de auditoria, baseada em modelo reconhecidamente de boa aceitação principalmente dos clientes e público-alvo; implementação de regras e mecanismos que auxiliem no controle de qualidade do trabalho; auxílio no alinhamento das ações e práticas realizadas às normas de auditoria que regem o exercício dessa atividade;
- **ferramentas de produtividade:** implantação de rotinas e procedimentos que favoreçam a efetiva gestão do conhecimento internamente à unidade de auditoria; criação e manutenção de uma ativa “biblioteca dos trabalhos de auditoria”, contemplando, entre outros, os registros dos trabalhos já realizados, procedimentos de auditoria padrão, etc; mecanismos de geração automática de relatórios (o



**Fiscalis e e-TCU** são sistemas corporativos do TCU que registram todas as etapas do processo de auditoria, para efeito de sua execução e com finalidade gerencial. Importante: o art. 3º, da Portaria Segecex nº 26/09 estabelece obrigatoriedade da utilização do módulo Fiscalis Execução para as auditorias de conformidade no TCU. Os auditores que ainda não utilizaram o Fiscalis Execução podem assistir os tutoriais do sistema no sítio da Adsup/ Segecex. O manual do sistema Fiscalis Execução está disponível na biblioteca do curso.

TCU desenvolveu esta funcionalidade por meio do Sistema Fiscalis Execução) e de trabalho em grupo (chats, video e teleconferência, etc); dispositivos *off line* para os trabalhos em campo, que permitem o registro, fora do domicílio, dos procedimentos realizados, matrizes e relatórios, com posterior integração e armazenamento desses dados via Internet ou rede interna;

- **ferramentas de avaliação de riscos:** adoção de ferramentas que automatizem e facilitem os cálculos, ponderações e análises para efeito de avaliação do risco de auditoria; criação de matrizes de risco, ou metodologia científica (matemática e/ou estatística) que cumpram essa função, e que permitam, por outro lado, a flexibilidade de inserção, a qualquer tempo, de novos fatores e aspectos subjetivos que devam ser considerados no modelo de avaliação de risco adotado; emissão de relatórios gerenciais para suporte à tomada de decisão nos níveis estratégicos.

Exemplo do uso de software de processamento de dados: há tempos atrás o Tribunal verificou fraudes e irregularidades no benefício previdenciário de aposentadoria por idade. Para fazer a análise de regularidade do benefício, o TCU cruzou as datas de nascimento da base de dados da Previdência com as datas registradas na Receita Federal ou na Justiça Eleitoral. Com esse procedimento, milhares de casos foram identificados, sempre em desfavor da Previdência.

A geração automática de relatórios traz vantagens e desvantagens. As vantagens mais evidentes são a garantia de padrão no relatório de auditoria, a garantia de que nenhum aspecto metodológico fundamental para a qualidade do trabalho vai ser negligenciado. Por outro lado, por se tratar de uma ferramenta automatizada, a criatividade é bastante limitada, isto é, se adotarmos uma metodologia em que todos os relatórios sairão automaticamente, todos os relatórios sairão muito parecidos e isso cansa o leitor. Nesse caso, o relatório não tem uma redação atrativa porque é a mera repetição de campos parametrizados. Considerando que um dos aspectos de qualidade do relatório de auditoria é a sua capacidade de atrair o leitor, de passar uma mensagem clara e simples, seguramente o relatório produzido pelo sistema não cumprirá esse requisito. Ao adotarem relatórios automáticos baseados nesses sistemas, todos os órgãos de auditoria devem ponderar vantagens e desvantagens. Uma sugestão àqueles que optam por produzir um relatório automático é que produzam também uma peça ou um sumário elaborado de forma livre, para permitir o alcance do trabalho pela mídia, pelo cidadão comum, pelo Congresso Nacional.

---

Como se pode observar, a parceria “auditoria x informática” é um caminho sem volta, uma tendência em todas as organizações e, mais que tudo, uma excelente perspectiva de constante aprimoramento dos trabalhos do profissional de auditoria.

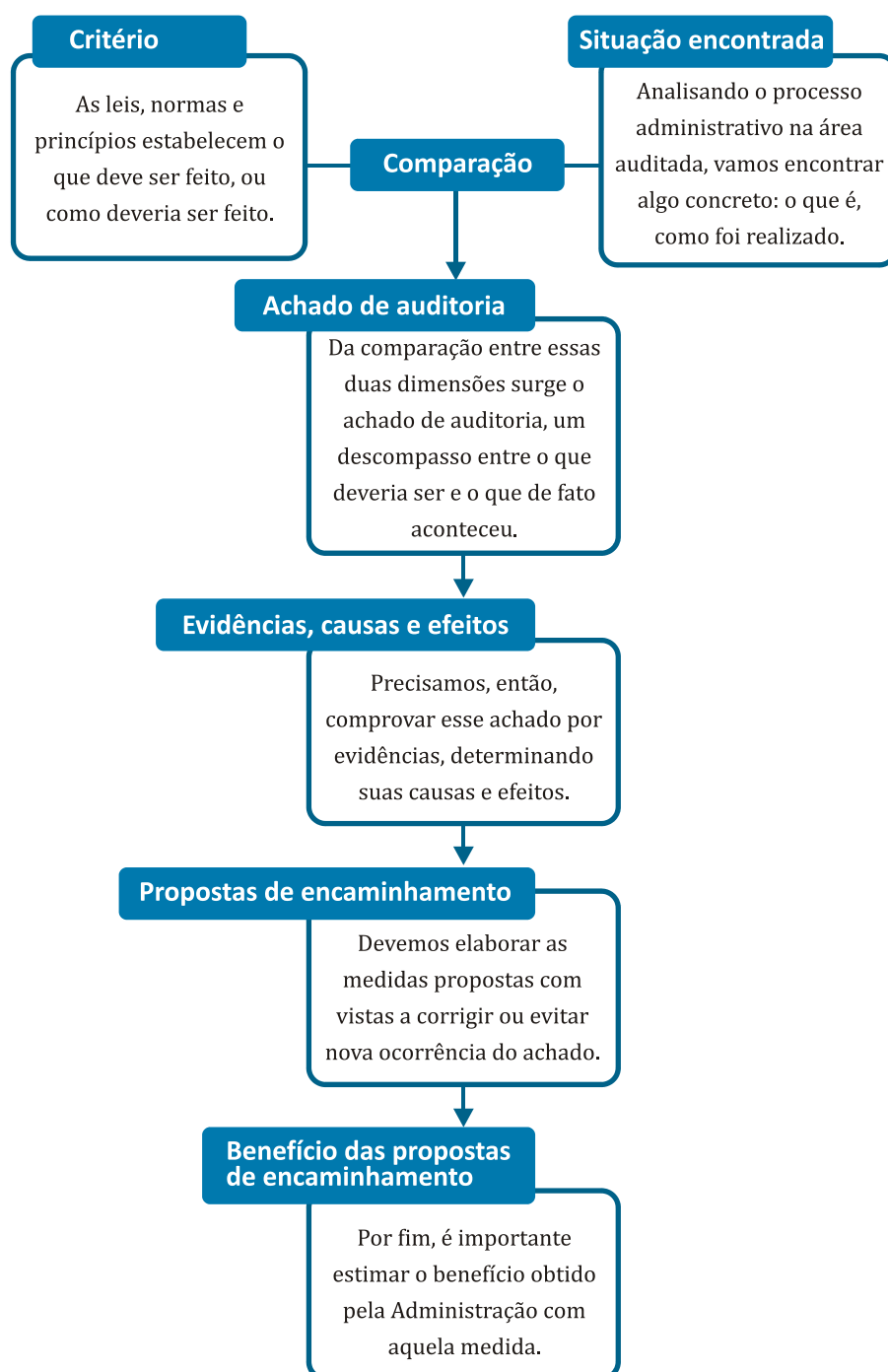


## Síntese

A fase de execução da auditoria governamental é marcada como o principal momento em que, como consequência da aplicação dos procedimentos de auditoria, da utilização das técnicas e da análise da documentação comprobatória dos atos de gestão, são obtidos os achados de auditoria.

O achado de auditoria é a descoberta feita pelo auditor que caracteriza, como regra geral, impropriedades e irregularidades praticadas pelos agentes da unidade auditada. Vimos que existe uma sequência para o achado se confirmar:

Processo de desenvolvimento do achado de auditoria



O achado de auditoria deve atender, necessariamente, os seguintes requisitos básicos: relevância; fundamentação em evidências; objetividade; respaldo às conclusões e propostas de encaminhamento deles resultantes; consistência.

Vimos também que o achado de auditoria é composto por cinco atributos que o caracterizam:

- **Situação encontrada ou condição:** é a situação existente, identificada e documentada durante os trabalhos de auditoria. Deve contemplar o período de ocorrência/
- **Critério:** é o referencial que indica o estado requerido ou desejado ou a expectativa em relação a uma situação objeto de auditoria, reflete como deveria ser. É a norma ou padrão adotado, por intermédio do qual o auditor mede ou valora a situação encontrada/
- **Causa:** é a razão pela qual a condição ocorreu. Sua identificação contempla duas abordagens: a causa subjetiva, para definir responsabilidades, e a causa objetiva, para determinar os fatores que permitem a ocorrência dos achados/
- **Efeito ou consequência:** é o resultado, adverso ou não, da discrepância entre a situação encontrada e o critério/
- **Evidências:** a discrepância entre o ato praticado (situação encontrada) e o critério, não é suficiente para configurar o achado de auditoria. É preciso termos evidências, que são o conjunto probatório do achado de auditoria. Com as evidências, transformamos indícios em achados de auditoria.

Para serem aceitas, as evidências devem atender aos seguintes requisitos: suficientes e completos; pertinentes ao tema e diretamente relacionados com o achado; adequados e fidedignos, características relacionadas a autenticidade, confiabilidade e exatidão. São classificadas em cinco categorias básicas: física; documental; eletrônica; oral ou testemunhal; e analítica.

Confirmados os achados de auditoria, vimos que devemos elaborar as **propostas de encaminhamento**, que são as recomendações e determinações sugeridas pela equipe de auditoria para corrigir e evitar as impropriedades e irregularidades, recompor o erário ou divulgar as boas práticas (achado positivo).

Nas propostas de encaminhamento, sugere-se a responsabilização dos gestores, a aplicação de multa, a condenação em débito, a aplicação de uma sanção de inidoneidade a uma empresa licitante, entre outras medidas.

A matriz de responsabilização é o instrumento utilizado no momento de elaboração das propostas de encaminhamento, pois objetiva a formulação de conclusões sobre as responsabilidades individuais dos gestores e agentes públicos que contribuíram ou deram causa ao ato administrativo objeto do achado.

Os documentos, apontamentos, informações e provas reunidas pelo auditor que subsidiam e evidenciam o trabalho executado e fundamentam a opinião são chamados **papéis de trabalho**. Esses documentos e informações têm por finalidades: o auxílio aos exames e à elaboração do relatório; o registro do trabalho e das conclusões; o suporte à elaboração do relatório; a supervisão e a revisão da qualidade. Devem apresentar os seguintes atributos: abrangência; objetividade; clareza e limpeza.

Não é necessário nem prático documentar toda observação, consideração ou conclusão. Informações ou documentos coletados em campo que não comprovam uma atividade ou operação, a princípio, não constituem papéis de trabalho e devem ser descartados.

Por fim, vimos que a informatização é uma realidade irreversível e inevitável que traz muitas possibilidades de controle com excelentes resultados, como otimização do trabalho de auditoria, sua gestão, melhor apresentação dos trabalhos e possibilidade de se trabalhar com grandes volumes de informação.

## Referências

---

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Padrões de auditoria de conformidade (PAC); portaria-Segecex nº 26, de 19 de outubro de 2009. Boletim do Tribunal de Contas da União Especial, Brasília, ano 43, n. 2, 3 fev. 2010.

\_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Portaria-TCU nº 280, de 8 de dezembro de 2010. Aprova as Normas de auditoria do Tribunal de Contas da União. Boletim do Tribunal de Contas da União, Brasília, DF, ano XLIII, n. 29, 10 dez. 2010. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/PORTN/20101214/PRT2010-280.doc>>. Acesso em: 27 fev. 2011.