

# Orientações para supervisão de Auditoria

Fábio Mafra

A solid blue horizontal bar is positioned below the author's name, extending across the width of the text area.



## ORIENTAÇÕES PARA SUPERVISÃO DE AUDITORIA

### Sumário

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>2</b>
<b>PLANEJAMENTO.....</b>	<b>2</b>
REUNIÃO DE ALINHAMENTO INICIAL.....	2
DEFINIÇÃO DO CRONOGRAMA .....	4
REUNIÃO INICIAL COM OS GESTORES.....	4
CONSTRUÇÃO DA VISÃO GERAL DO OBJETO .....	5
ANÁLISE DE RISCOS OU DE PROBLEMAS.....	5
DELIMITAÇÃO DO OBJETIVO E DO ESCOPO DA AUDITORIA .....	6
PREENCHIMENTO DA MATRIZ DE PLANEJAMENTO .....	7
VALIDAÇÃO DA MATRIZ DE PLANEJAMENTO.....	7
PREPARAÇÃO DE PAPÉIS DE TRABALHO PARA A COLETA DE DADOS.....	8
TESTE PILOTO.....	8
PREPARAÇÃO DO PLANO DE AUDITORIA .....	8
<b>EXECUÇÃO.....</b>	<b>8</b>
TRABALHOS DE CAMPO PARA COLETA DE DADOS/EVIDÊNCIAS .....	8
ANÁLISE DE DADOS .....	9
PREENCHIMENTO DA MATRIZ DE ACHADOS.....	9
PREENCHIMENTO DA MATRIZ DE RESPONSABILIZAÇÃO .....	10
VALIDAÇÃO DA MATRIZ DE ACHADOS .....	10
<b>RELATÓRIO.....</b>	<b>10</b>
REDAÇÃO DO RELATÓRIO PRELIMINAR DE AUDITORIA .....	10
ENCAMINHAMENTO DO RELATÓRIO PRELIMINAR PARA COMENTÁRIOS DOS GESTORES.....	11
ANÁLISE DOS COMENTÁRIOS DOS GESTORES.....	12
REDAÇÃO DO RELATÓRIO FINAL DE AUDITORIA.....	12
REUNIÃO FINAL DA SUPERVISÃO.....	12
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>14</b>
<b>APÊNDICE - ESTRUTURA DE PASTAS PARA DOCUMENTAÇÃO DA AUDITORIA .....</b>	<b>15</b>

## ORIENTAÇÕES PARA SUPERVISÃO DE AUDITORIA

### Introdução

1. O presente documento discorre, de forma concisa, sobre as ações que devem ser desenvolvidas pelos supervisores do Núcleo de Supervisão de Auditoria (NSA) no exercício de suas atividades de orientação e apoio às equipes de auditoria, bem como de revisão dos trabalhos elaborados.
2. Ele foi desenvolvido com o propósito de garantir que as ações de supervisão sejam lastreadas nas melhores práticas consubstanciadas em normas de auditoria do TCU e da INTOSAI e, desse modo, com foco em alcançar os objetivos da auditoria, assegurar sua qualidade e desenvolver as equipes.
3. As rotinas estão organizadas em atividades, considerando as etapas de planejamento, execução e relatório, segundo o fluxograma de auditoria apresentado na Figura 1.

Figura 1 – Fluxograma de auditoria



Notas: 1. Em auditorias de conformidade com objeto suficientemente conhecido, a reunião inicial com os gestores pode ser realizada apenas no início da fase de execução. 2. Vale-se de pesquisa bibliográfica/documental, entrevistas e técnicas de diagnóstico. 3. Quando o objetivo definido para a auditoria estiver vago, a equipe deverá trabalhar na delimitação do objetivo e do escopo bem no início do trabalho, em caráter preliminar, de forma a evitar o dispêndio de esforços em ações que não serão aproveitadas posteriormente. 4. A validação pode ocorrer por meio de reuniões internas com auditores do TCU, de reuniões com gestores e, se for o caso, em painel de referência.

## PLANEJAMENTO

### Reunião de alinhamento inicial



4. O auditor designado para supervisionar a auditoria deverá agendar uma reunião inicial com o secretário da unidade, com o diretor da área envolvida e com a equipe de auditoria. O principal objetivo dessa reunião é realizar o alinhamento inicial

das expectativas relacionadas ao trabalho, considerando as necessidades dos usuários previstos, e discutir a estratégia global de auditoria<sup>1</sup>.

5. No momento do agendamento, o supervisor deverá solicitar informações previamente coletadas ou produzidas pela unidade técnica relacionadas ao objeto de auditoria e às ações de controle anteriores sobre o tema.

6. Com base nos dados obtidos e nas informações constantes da PFIS, caberá ao supervisor verificar, em especial, se a unidade técnica, ao propor a auditoria, definiu com clareza o objetivo e o escopo preliminar do trabalho, bem como se a estimativa de alocação de recursos e os prazos definidos estão compatíveis com os objetivos (NAT 67).

7. Durante a reunião de alinhamento, o supervisor deverá convidar os participantes a realizarem uma breve apresentação pessoal e a falarem sobre como veem a oportunidade de participar do trabalho, e como suas habilidades e competências profissionais podem contribuir para o alcance dos objetivos da auditoria. Assim, terá condições de avaliar, indiretamente, a motivação de cada um.

8. Caberá ao supervisor, ainda, apresentar o papel e a forma de funcionamento do NSA, bem como os objetivos da supervisão. Recomenda-se utilizar apresentação previamente preparada em *Microsoft PowerPoint*.

9. Também é importante lembrar à equipe as atribuições dos auditores envolvidos na fiscalização (membro da equipe, coordenador, supervisor e diretor).

10. O supervisor também deverá procurar uniformizar o entendimento dos participantes sobre o desenvolvimento da auditoria e sobre o acompanhamento dos trabalhos pelo supervisor, abordando os seguintes assuntos:

- a) o fluxograma de auditoria (Figura 1);
- b) os principais momentos de interação entre equipe e supervisor e os pontos de controle. Todas as atividades previstas no fluxograma de auditoria serão acompanhadas pelo supervisor, mas os pontos de controle mais importantes são a revisão da avaliação de riscos/problemas, a análise das possíveis questões de auditoria e do escopo - e seu alinhamento com a estratégia global de auditoria, bem como a revisão da matriz de planejamento, da matriz de achados e do relatório de auditoria;
- c) a existência de *checklists* de auditoria e de supervisão;
- d) os canais de comunicação que serão utilizados (no mínimo: telefone, e-mail, WhatsApp, sistema de videoconferência e Skype for Business);
- e) a estrutura de pastas para organizar a documentação da auditoria (sugerida no apêndice);
- f) a disposição permanente do supervisor para auxiliar e sanar possíveis dúvidas.

11. Adicionalmente, caberá ao supervisor resgatar o que foi pactuado nos termos de serviço, abordando as responsabilidades da unidade técnica e do NSA e o cronograma previsto.

---

<sup>1</sup> Estratégia global de auditoria é o instrumento que define o alcance, a época e a direção da auditoria. Sua definição deve conter as decisões-chaves da auditoria e a indicação dos temas e fatores mais importantes que, no julgamento profissional dos auditores envolvidos, são significativos para direcionar os esforços da equipe de auditoria. Para mais informações, consulte o documento *Orientações para definição da estratégia global de auditoria*.

Nesse contexto, caberá ao supervisor esclarecer à equipe de auditoria que os usuários dos relatórios de auditoria necessitam de segurança para a tomada de decisões (ISSAI 100/31). Em função disso, a equipe deverá atuar no sentido de gerenciar o risco de auditoria ao longo de todo o trabalho, de forma a se evitar um relatório de auditoria com conclusões incorretas, incompletas, desequilibradas ou que não agreguem valor (ISSAI 300/28 e ISSAI 100/40).

12. O supervisor também deverá atuar no sentido de alinhar a percepção inicial sobre o objeto de auditoria, os objetivos do trabalho e o seu escopo preliminar. No caso de não haver clareza sobre esses conceitos ou se as definições correspondentes para o trabalho estiverem vagas ou inadequadas, caberá ao supervisor prestar os devidos esclarecimentos. Se houver necessidade, pode-se prever reuniões adicionais entre o supervisor e a equipe de auditoria para discutirem o assunto. Os resultados dessas reuniões devem compor a estratégia global de auditoria a ser levada ao conhecimento do secretário e do diretor envolvidos, que devem com ela estar de acordo. A propósito, segundo a ISSAI 100/26, o objeto de auditoria deve ser identificável (delimitado), avaliável (passível de avaliação baseada em critérios válidos) e “evidenciável” (possa ser submetido a procedimentos para obtenção de evidência suficiente e apropriada).

13. Por fim, cabe ao supervisor definir com a equipe os próximos passos, iniciando pela solicitação do cronograma preliminar do trabalho, que deve ser consistente com as datas-chave estabelecidas para o trabalho na estratégia global de auditoria.

#### Definição do cronograma



14. O coordenador da auditoria deverá ser orientado a elaborar um cronograma contendo as tarefas a executar, os responsáveis e o prazo estipulado para conclusão. O cronograma deve ser acordado entre os membros da equipe e informado ao supervisor, que deverá utilizá-lo para o acompanhamento dos trabalhos (MAO ...).

15. O cronograma deve ser refinado e detalhado à medida que os trabalhos vão avançando.

16. Existem diversos aplicativos que podem ser utilizados para a confecção do cronograma, como o Microsoft Project. A equipe também pode optar por utilizar *softwares* específicos para facilitar o gerenciamento da auditoria. Um exemplo é o aplicativo Trello, que permite a distribuição de tarefas e controle de sua execução, além de possuir outras funcionalidades.

#### Reunião inicial com os gestores



17. Logo no início dos trabalhos, o titular da unidade técnica deverá expedir ofício de comunicação de fiscalização aos dirigentes da entidade auditada. Para tanto, o coordenador de auditoria deverá ser orientado a preparar a minuta desse ofício (NAT 82 e PAC 8).

18. Também caberá ao coordenador agendar uma reunião de apresentação da equipe de auditoria com os dirigentes e responsáveis pela entidade auditada (ou com seus representantes), que deverá contar com a presença do representante do controle interno do órgão. Nessa reunião, devem ser esclarecidos, de forma geral, os objetivos, o escopo e os critérios de auditoria a serem utilizados. Nessa reunião, a equipe deverá entregar ofício de apresentação assinado pelo dirigente da unidade técnica (NAT 84, 85 e 87).

19. Os Padrões de Auditoria de Conformidade preveem que a reunião de apresentação ocorra para essa modalidade de auditoria no início da etapa de execução. Entretanto, estabelecem,

no item 8.2, que não há impedimento de que a equipe de auditoria visite o órgão auditado durante a fase de planejamento. Considerando-se a necessidade de obtenção de um entendimento adequado da natureza do objeto auditado (ISSAI 100/45), com a realização de avaliação de risco ou análise de problema (ISSAI 100/46), os coordenadores de auditoria deverão ser incentivados a antecipar a reunião de apresentação para o início da etapa de planejamento do trabalho.

20. A reunião de apresentação é uma boa oportunidade para sanar dúvidas iniciais sobre o objeto auditado, bem como para solicitar, por meio do próprio ofício de apresentação, documentos e informações necessários à realização dos trabalhos ainda na fase de planejamento (NAT 83 e 84).

21. Sempre que for possível, o supervisor da auditoria deverá participar da reunião de apresentação (PAC 3.8).

### Construção da visão geral do objeto



22. Desde o início da etapa de planejamento, a equipe de auditoria deverá dedicar-se a levantar informações relevantes sobre o objeto auditado e do ambiente organizacional em que se insere, inclusive do ambiente de controle, de forma a adquirir o conhecimento necessário à construção da sua visão geral e ao estabelecimento definitivo do objetivo e do escopo do trabalho, incluídas as questões de auditoria (ISSAI 45, NAT 89, PAC 11 e 12).

23. Esse processo de construção de conhecimento pode envolver, entre outros, a execução dos procedimentos a seguir:

- a) pesquisa bibliográfica/documental, que normalmente abarcam as seguintes fontes: legislação sobre o tema; documentação sobre a entidade ou o programa auditado; trabalhos anteriores; estudos acadêmicos e técnicos; literatura especializada no assunto e notícias veiculadas na mídia;
- b) entrevistas com especialistas e com servidores e gestores envolvidos;
- c) desenvolvimento de técnicas de diagnóstico de auditoria, como a análise dos *stakeholders*, o mapeamento de processos e o mapeamento de produtos, entre outras.

24. O supervisor de auditoria deverá orientar o coordenador do trabalho, assim como os membros da equipe de auditoria sobre as técnicas mais adequadas para o caso concreto, bem como sobre a melhor maneira de desenvolvê-las.

25. É recomendável que a equipe vá redigindo o texto da visão geral à medida que as informações vão sendo coletadas e analisadas. Na fase de planejamento, o entendimento obtido na construção da visão geral é orientado principalmente para a identificação de riscos. Entretanto, não se pode esquecer de fazer registros que sejam úteis para proporcionar o contexto para que o leitor entenda o relatório de auditoria.

### Análise de riscos ou de problemas



26. Segundo preceitua a ISSAI 100/46, os auditores devem realizar avaliação de risco ou análise de problemas com o propósito de obter orientação sobre as questões a serem priorizadas na fiscalização.

27. Existem diversos métodos que podem ser utilizados para o desenvolvimento dessas análises. As técnicas de análise de problemas são ferramentas que auxiliam o estudo de problemas em profundidade e de maneira estruturada. Fornecem elementos para a identificação de suas causas, suas consequências, suas inter-relações e, também, possíveis soluções. As duas técnicas principais de análise de problemas aplicadas no TCU são o diagrama de Ishikawa (ou espinha de peixe) e a árvore de problemas.

28. No TCU, as duas técnicas mais utilizadas para analisar riscos são o diagrama de verificação de risco (DVR), antecedido pela análise SWOT; e o inventário e classificação de riscos (com preenchimento da matriz de riscos e controles), antecedido pelo mapeamento dos processos envolvidos. Além disso, o TCU disponibiliza o documento [Orientações sobre avaliação de risco em auditoria operacional](#) do Tribunal de Contas Europeu em português, que traz outro relevante método de análise de riscos com vistas à definição das questões e do escopo de auditoria.

29. A avaliação dos riscos implica considerar as respostas da entidade auditada aos riscos existentes, incluindo o desenho e a implementação dos mecanismos de controle interno definidos para tratá-los. Nessa análise, devem ser considerados tanto os controles internos em nível da entidade como um todo, que envolvem a definição de objetivos, as estruturas de governança a existência de manuais etc., quanto os mecanismos de controle transacionais específicos, em nível de cada atividade auditada.

30. O que se busca é, com base nas técnicas envolvidas, direcionar o foco da auditoria para os aspectos relevantes do objeto auditado associados aos riscos ou aos problemas significativos.

31. O supervisor deverá propor à equipe de auditoria a utilização das técnicas mais apropriadas para o caso e prestar esclarecimentos sobre como desenvolvê-las com sucesso.

#### Delimitação do objetivo e do escopo da auditoria



32. Com base no conhecimento obtido na construção da visão geral do objeto de auditoria e nos resultados das análises de risco ou de problemas desenvolvidas, a equipe de auditoria tem condições de delimitar de maneira definitiva o objetivo e o escopo do trabalho.

33. O supervisor deverá propor que a equipe discuta e defina claramente quais questões de auditoria devem compor o escopo do trabalho (NAT 92), tendo por base os aspectos relevantes do objeto auditado identificados no passo anterior. Além disso, a equipe deverá redigir a versão final do objetivo da auditoria de forma clara, concisa e completa.

34. Para cada questão, a equipe deverá estabelecer os critérios a serem utilizados e apontar o que a análise vai permitir dizer (no caso de auditoria operacional) ou os possíveis achados (no caso de auditoria de conformidade). Tais informações dão suporte à discussão da suficiência do escopo para obter base para formular as conclusões da equipe (NAT 156-158).

35. O supervisor deverá revisar o trabalho desenvolvido e discutir seus resultados. Em trabalhos de maior complexidade, o supervisor poderá participar das discussões diretamente com a equipe. É importante, também, a participação do diretor da área, quando ele for encarregado de assinar o pronunciamento da subunidade.

36. As questões de auditoria devem ser claras e específicas, possuir viabilidade investigativa e ser capazes de, em conjunto, tratar do problema de auditoria em todos os seus aspectos (MAO ...). Uma boa prática que vem sendo utilizada em auditorias do TCU é, ao definir questões normativas, fazê-lo a partir da seguinte sintaxe previamente estabelecida: [processo de

trabalho] + [tempo] + [local] + [critério de comparação]. Por exemplo: “O detalhamento dos objetos licitados + no período de 2013 a 2015 + nos processos de licitação realizados no âmbito dos Correios + foram efetuados conforme o artigo 40, inc. I da Lei 8.666/93?<sup>2</sup>”.

### Preenchimento da matriz de planejamento



37. Uma boa prática é elaborar a matriz de planejamento em duas etapas: na primeira, descrita no passo anterior, a equipe preenche apenas as colunas “questões de auditoria” e “o que a análise vai permitir dizer” (ou “possíveis achados”), de modo a dar suporte à discussão com o supervisor quanto à suficiência do escopo; na segunda etapa, a equipe, considerando os resultados das discussões e as orientações do supervisor, complementa a matriz com as informações requeridas, as fontes de informação e detalhamento dos procedimentos.

38. São as hipóteses inseridas na coluna “o que a análise vai permitir dizer” ou “possíveis achados” que determinam quais serão as informações requeridas, as fontes de informação e assim sucessivamente. É importante considerar que essas hipóteses, que deverão ser confirmadas pelos procedimentos de auditoria, estão frequentemente associadas a riscos previamente identificados do objeto de auditoria.

39. É recomendável que o preenchimento das diversas questões seja distribuído entre os integrantes da equipe. Essa distribuição, entretanto, não deverá desestimular o debate entre os membros da equipe sobre o conteúdo da matriz. É o debate franco e respeitoso entre os membros da equipe que possibilita seu aperfeiçoamento. Nas auditorias em que o diretor da área ficar encarregado de emitir o pronunciamento da subunidade, deve-se estimular a sua participação nessas discussões.

40. As diversas colunas da matriz devem então ser preenchidas de forma consistente, ou seja, cada informação requerida deve estar vinculada a uma fonte de informação específica e a determinado procedimento de auditoria, tanto de coleta como de análise de dados. O supervisor deverá orientar a equipe de auditoria a detalhar a matriz de planejamento até o nível em que possibilite a adequada orientação dos seus membros durante a etapa de execução do trabalho.

### Validação da matriz de planejamento



41. O supervisor deverá revisar e validar a matriz de planejamento preparada pela equipe. Normalmente, com base na revisão inicial, sugere aperfeiçoamentos à equipe. Após os ajustes promovidos pela equipe, ocorrem novas revisões até que a matriz de planejamento seja considerada adequada frente aos objetivos do trabalho.

42. Em auditorias que envolvem temas complexos, é recomendável validar a matriz de planejamento em um painel de referência realizado com o objetivo de colher críticas e sugestões para o seu aperfeiçoamento. Normalmente, são convidados a participar do painel especialistas de universidades, centros de pesquisa e consultorias técnicas do Congresso Nacional com interesse no tema da auditoria; representantes do controle interno e dos órgãos de planejamento e orçamento; representante do gabinete do Ministro-Relator; como também auditores com experiência no assunto e representantes de organizações da sociedade civil envolvidas com o tema.

43. O supervisor deverá orientar a equipe de auditoria sobre a importância de adotar, com a devida antecedência, as medidas necessárias à concretização do painel, as quais normalmente

<sup>2</sup> Exemplo extraído do material do Curso de Aperfeiçoamento de Auditoria, com alterações.

envolvem a realização de contatos com os convidados, a reserva do local adequado, a expedição de convites e a preparação de uma apresentação com as informações que irão subsidiar os debates.

44. Em auditorias operacionais, é recomendável ainda que a matriz de planejamento seja validada em reunião realizada com os gestores do órgão auditado.

#### Preparação de papéis de trabalho para a coleta de dados



45. Concluída a validação da matriz de planejamento, a equipe de auditoria deverá iniciar a preparação dos papéis de trabalho a serem utilizados durante a etapa de execução de auditoria. Cada técnica de coleta de dados, como entrevista, questionário, observação direta, análise documental etc., requer um instrumento próprio, que deve ser preparado para assegurar a obtenção de informações necessárias para responder as questões de auditoria.

#### Teste piloto



46. O supervisor deverá orientar o coordenador de auditoria no sentido de que os instrumentos de coleta de dados a serem aplicados em larga escala durante a etapa de execução sejam submetidos a teste piloto, de forma a garantir sua consistência (PAC 9.4), especialmente em auditorias que envolverem grande complexidade.

#### Preparação do plano de auditoria



47. O supervisor deverá orientar o coordenador da auditoria a preparar, ao final da fase de planejamento, o plano de auditoria, elaborado com base em elementos da visão geral do objeto. O plano de auditoria deve evidenciar o objetivo e o escopo da auditoria e agregar a visão geral do objeto, os critérios de auditoria a serem empregados, a matriz de planejamento, o cronograma proposto para a etapa de execução e a estimativa dos recursos necessários e dos custos envolvidos (NAT 97).

48. Compete ao supervisor verificar se o plano é viável e consistente com a estratégia global de auditoria, considerando os recursos e o prazo disponíveis, bem como se a abordagem nele prevista possibilita achados relevantes (NAT 74.III).

## EXECUÇÃO

#### Trabalhos de campo para coleta de dados/evidências



49. Ao longo da etapa de execução, caberá à equipe de auditoria executar os procedimentos previstos na matriz de planejamento, de forma a poder responder as questões de auditoria (NAT 98).

50. Durante a execução, os auditores podem se deparar com fatos relevantes que fogem ao escopo ou ao objetivo estabelecido para o trabalho. Em razão disso, a equipe deverá ser orientada pelo supervisor de que eventuais fatos dessa natureza não deverão motivar uma decisão isolada da equipe no sentido de mudar o foco do trabalho, estabelecido no planejamento. Se tais fatos ocorrerem, deverão ser levados ao conhecimento do supervisor, para que possa atuar segundo disciplina a NAT 93.

51. A equipe de auditoria também deverá ser orientada a levar ao conhecimento do supervisor problemas ou dificuldades enfrentadas na execução dos trabalhos, em especial situações

de obstrução ao livre exercício da auditoria, de sonegação de documento ou informação, de ameaça, ainda que velada, de animosidade, de indisposição ou de intimidação dos auditores (NAT 79 e 80).

52. Na parte inicial da etapa de execução, a equipe de auditoria deve se dedicar a coletar as informações discriminadas na matriz de planejamento. Normalmente essas informações, após tratadas pelos procedimentos de auditoria, acabam se constituindo em evidências dos achados de auditoria; portanto, todo o processo deve ser devidamente documentado.

53. A equipe de auditoria deverá recolher evidências apropriadas e suficientes para sustentar os achados e as conclusões de auditoria (NAT 104). Uma boa prática para robustecer a evidenciação dos achados de auditoria é procurar obter evidências que suportem não apenas a situação encontrada, mas também as causas e os efeitos que integram os achados.

### Análise de dados



54. Após a coleta, os dados devem ser submetidos à análise com base em técnicas apropriadas. As principais técnicas de análise de dados são: conciliação, conferência de cálculos, análise de contas, revisão analítica, tabulação de frequências, análise gráfica de dados, análise de conteúdo, análise de regressão, circularização, triangulação e cruzamento eletrônico de dados.

55. Uma boa prática é documentar as análises em papéis de trabalho separados. Assim, pode-se obter relatórios finais de auditoria mais objetivos, sucintos e convidativos à leitura. De outro modo, o desenvolvimento das análises nos relatórios de auditoria tenderia a tornar o texto mais longo, excessivamente detalhado e menos objetivo.

56. O conteúdo e a organização da documentação relativa às informações coletadas e às resultantes das análises devem ser suficientemente completos e detalhados para permitir a um auditor experiente, que não participou do trabalho, entender o que foi realizado para fundamentar as conclusões da auditoria (NAT 115).

### Preenchimento da matriz de achados



57. Os achados devem ser organizados na matriz de achados à medida que os procedimentos de auditoria forem sendo realizados<sup>3</sup>. Mas antes mesmo do preenchimento da matriz, é recomendável que a equipe de auditoria se reúna com o objetivo de definir quais serão os achados desenvolvidos, tendo por base o conceito de relevância.

58. O supervisor deverá participar diretamente dessas discussões ou validar o seu resultado. Nesse processo, deverá verificar se os achados são relevantes para os objetivos da auditoria, se são apresentados objetivamente e de forma convincente e se estão devidamente fundamentados em evidências (NAT 102). Também deverá haver a participação do diretor da área, quando for encarregado de emitir o pronunciamento da subunidade.

59. Definidos os achados, a equipe de auditoria deverá se organizar para preencher a matriz de achados com o nível de detalhamento adequado. Os auditores deverão ser orientados a

---

<sup>3</sup> A execução dos procedimentos de auditoria deve ser documentada de modo a evidenciar não apenas as discrepâncias constatadas entre a situação encontrada e o critério de auditoria (achados), como também a ausência de discrepâncias (“não achados”). Fonte: Adaptado de Curso Auditoria Baseada em Risco. Etapa I, unidade 2, p.18 (TCU, 2018).

definir os encaminhamentos para cada achado de forma a corrigir as causas dos problemas identificados ou mitigar seus efeitos.

60. Também neste caso, é importante que a equipe seja orientada a debater intensamente o conteúdo da matriz de achados, mesmo em relação àqueles achados desenvolvidos pelos colegas.

### Preenchimento da matriz de responsabilização



61. Sempre que houver a perspectiva de responsabilização dos gestores auditados, a avaliação da sua culpabilidade e punibilidade deve ser desenvolvida com base em matriz de responsabilização, que também deverá ser objeto de revisão por parte do supervisor.

62. A Semec entende que conduzir a apuração da responsabilização no mesmo processo do relatório de auditoria prejudica a tempestividade, a oportunidade e a utilidade da conclusão da auditoria para os usuários previstos, além de retardar a implementação das deliberações resultantes da auditoria<sup>4</sup>. Por isso, recomenda que a matriz de responsabilização seja realizada em processo de representação da equipe de auditoria, conforme consta do art. 237, inciso V e art. 246 do RITCU.

### Validação da matriz de achados



63. É importante que o supervisor enfatize à equipe de auditoria que a matriz de achados deve ser elaborada antes da redação dos capítulos principais do relatório de auditoria (NAT 138). A principal função da matriz de achados é subsidiar e nortear a elaboração do relatório de auditoria.

64. Na revisão da matriz de achados, o supervisor deverá aferir se ela descreve adequadamente todos elementos de cada achado: a situação encontrada, o critério de auditoria, a causa, os efeitos reais ou potenciais, as evidências que os sustentam e o encaminhamento a ser proposto (NAT 103).

65. Nas auditorias de maior complexidade, é recomendável validar a matriz de achados por meio de painel de referência com especialistas no tema. Os painéis de referência representam mecanismos de controle de qualidade das auditorias, que podem auxiliar a equipe a corrigir eventuais falhas não percebidas no desenvolvimento do trabalho.

66. Ao final da etapa de execução, também deve ser realizada reunião de encerramento com os dirigentes e responsáveis da entidade auditada para apresentação das constatações presentes na matriz de achados (NAT 86). Os Padrões de Auditoria de Conformidade são explícitos em afirmar que não se deverá fazer menção a conclusões e propostas de encaminhamento (PAC 25.2).

## RELATÓRIO

### Redação do relatório preliminar de auditoria



67. A redação dos capítulos iniciais do relatório de auditoria não deve começar apenas após finalizada a etapa de execução da auditoria. Deve ser incentivado que os

<sup>4</sup> O posicionamento da Semec consta de apresentação do Diretor de Auditoria e Contas Anuais, Antonio Alves de Carvalho Neto, realizada para os supervisores no dia 12/4/2019.

textos da introdução e da visão geral sejam iniciados já na etapa de planejamento, quando a equipe está levantando informações sobre o objeto auditado e definindo o direcionamento do trabalho.

68. Uma boa prática que também deve ser sugerida à equipe é priorizar a redação dos elementos-chave do relatório: capa, resumo, introdução e conclusão. É importante considerar que um número significativo de usuários terá contato apenas com essas seções. Portanto, não é razoável deixar sua redação para os últimos instantes do cronograma.

69. A equipe também deve ser orientada a elaborar o relatório de auditoria respeitando a estrutura e os elementos de conteúdo definidos nas normas do TCU (NAT 127 e 128). Na redação, a equipe deverá seguir os requisitos de qualidade definidos pelo TCU (NAT 129). Além disso, os dados deverão ser apresentados de forma amigável, com a utilização de gráficos, diagramas, mapas, fotografias, caixas de texto, infográficos etc., quando esses recursos se mostrarem adequados para melhor entendimento do conteúdo por parte dos leitores.

70. Um importante requisito de qualidade do relatório de auditoria é a concisão. Segundo a NAT 129, inciso III, a parte textual do relatório de auditoria não deve exceder trinta páginas (da introdução à proposta de encaminhamento), salvo se houver achados de alta complexidade ou em grande quantidade.

71. Os requisitos de qualidade dos relatórios de auditoria também se aplicam aos relatórios produzidos a partir de dados inseridos no sistema Fiscalis Execução. Os itens gerados pelo sistema podem ser editados, de forma a tornar o texto claro e articulado.

72. Compete ao coordenador do trabalho revisar as contribuições dos demais integrantes da equipe e redigir a primeira versão do relatório, procurando conferir um tratamento uniforme às várias seções. A versão do relatório preliminar é, então, repassada ao supervisor para revisão. É recomendável reportar ao Secretário e ao Diretor envolvidos informações sobre os resultados do trabalho refletidos no relatório preliminar revisado.

### Encaminhamento do relatório preliminar para comentários dos gestores



73. Segundo a NAT 144, uma das maneiras mais efetivas de se assegurar imparcialidade, objetividade e completude a um relatório de auditoria é facultar aos gestores auditados tecer comentários sobre os fatos relatados antes da preparação da versão final do documento. Entretanto, é importante que a equipe de auditoria e os dirigentes da unidade técnica estejam cientes de que essa remessa acaba consumindo um período do cronograma do trabalho, que corresponde ao prazo estipulado para resposta, acrescido do tempo adicional correspondente a eventuais pedidos de prorrogação, que costumam ser apresentados, e do tempo necessário para análise dos comentários.

74. Nas auditorias operacionais a regra é sempre encaminhar o relatório preliminar para comentários. Nas auditorias de conformidade, o titular da unidade técnica pode decidir não encaminhá-lo, desde que inexistam achados de alta complexidade e de grande impacto (NAT 145). Nestes casos, porém, de acordo com o item 9.4 do Acórdão 1.255/2013-TCU-Plenário, conforme comunicado pelo Memorando Circular Segecex 8/2014, deve-se registrar no relatório o fundamento da decisão da unidade técnica de dispensar o encaminhamento do relatório de auditoria preliminar ao dirigente do órgão/entidade auditado para comentários. O relatório preliminar somente pode ser encaminhado depois de revisado pelo supervisor (NAT 146).

75. O relatório preliminar tem caráter sigiloso e esse fato deve ser informado aos gestores a quem for enviado. Recomenda-se inserir uma marca d'água com a palavra “sigiloso” em todas as folhas do relatório, de forma a evitar vazamentos.

### Análise dos comentários dos gestores



76. Os comentários dos gestores devem ser analisados por um dos membros da equipe de auditoria e incorporados ao relatório definitivo. Normalmente a análise gera uma instrução, em que são considerados todos os argumentos apresentados. As análises são levadas ao relatório de auditoria de forma resumida e também podem suscitar mudanças no texto, quando as alegações apresentadas forem consideradas pertinentes (NAT 147).

77. Nas auditorias operacionais, está previsto um capítulo próprio para registrar a análise dos comentários. Mas a equipe também deverá realizar ajustes ao longo do texto, nos trechos abordados pelos comentários. Nas auditorias de conformidade, o encaminhamento da versão preliminar para comentário dos gestores pode ser mencionado na descrição dos métodos utilizados.

### Redação do relatório final de auditoria



78. A redação da versão final do relatório é usualmente atribuída ao coordenador da auditoria. Corresponde à versão preliminar com eventuais modificações decorrentes de ajustes promovidos pela equipe em função dos comentários oferecidos pelos gestores e motivados por outras circunstâncias.

79. Essa versão final também deve ser adequadamente revisada pelo supervisor e seu teor deve ser compartilhado com o secretário da unidade e com o diretor da área, principalmente se este tiver a atribuição de se pronunciar sobre o mérito da proposta de encaminhamento.

80. A finalização do processo envolve o registro dos benefícios de controle previstos e a elaboração dos despachos do supervisor e dos responsáveis pela subunidade e pela unidade técnica. O supervisor deverá assinar despacho em que se manifestará sobre o cumprimento dos procedimentos de supervisão previstos nas Normas de Auditoria do TCU. Também poderá se pronunciar sobre o mérito dos encaminhamentos propostos pela equipe de auditoria, se isso ficar assim definido nos termos de serviço.

### Reunião final da supervisão



81. Ao final do trabalho, deve ser agendada reunião com a equipe, com o secretário e com o diretor da área, que irá se constituir no marco de finalização do processo de supervisão patrocinado pelo NSA.

82. Nessa reunião o supervisor deverá fazer um balanço do que se conseguiu avançar em relação aos métodos de auditoria utilizados e aos resultados alcançados, em termos de benefícios esperados para a secretaria, para o órgão ou programa auditado e para a sociedade em geral.

83. O supervisor também deverá ressaltar a importância de que a unidade técnica promova o adequado monitoramento das deliberações decorrentes da auditoria.



84. Por fim, deverá agradecer pelo empenho da equipe e dos dirigentes para que o trabalho atingisse os melhores resultados e colocar o NSA sempre à disposição para apoiar a unidade em suas auditorias.



## Referências

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Padrões de auditoria de conformidade (PAC)*. Portaria-Segecex 26, de 19 de outubro de 2009. Brasília, 2009.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. *Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT)*. Portaria TCU 168, de 30 de junho de 2011. Brasília, 2011.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS. *Princípios fundamentais de auditoria do setor público (ISSAI 100)*. Tradução por Tribunal de Contas da União: Brasília, DF: TCU, 2017.

\_\_\_\_\_. *Norma para auditoria operacional (ISSAI 3000)*. Tradução por Tribunal de Contas da União: Brasília, DF: TCU, 2017.

## Apêndice - Estrutura de Pastas para Documentação da Auditoria

A supervisão da auditoria abrange, entre outros aspectos, a documentação da auditoria (NAT 75, III). Visando facilitar o armazenamento e a recuperação de informações por parte dos envolvidos diretamente com a auditoria, recomenda-se organizar os documentos produzidos ou coletados pela equipe utilizando-se a seguinte estrutura de pastas, disponível em arquivo .zip:

Nome	Tipo
0. Documentos administrativos	Pasta de arquivos
1. Estudos prévios	Pasta de arquivos
2. Planejamento	Pasta de arquivos
3. Execução	Pasta de arquivos
4. Relatório	Pasta de arquivos
5. Acórdão, voto e relatório	Pasta de arquivos
6. Divulgação	Pasta de arquivos
7. Monitoramento	Pasta de arquivos
A. Referências bibliográficas	Pasta de arquivos
B. Legislação	Pasta de arquivos
C. Dados orçamentários	Pasta de arquivos
D. Bancos de dados	Pasta de arquivos
E. Documentação fornecida pelos gestores	Pasta de arquivos
F. Outros trabalhos do TCU	Pasta de arquivos
Z. A classificar	Pasta de arquivos

O conteúdo de cada pasta é brevemente descrito a seguir.

0. Documentos administrativos – *checklists* de qualidade, portarias de designação, ofício de comunicação de fiscalização e outros documentos administrativos ou gerenciais;

1. Estudos prévios – informações sobre a situação problema, levantamento sobre o mesmo tema, proposta de fiscalização e produções de conhecimento, entre outros documentos que subsidiaram a proposta de fiscalização;

2. Planejamento – tudo o que for produzido pela equipe de auditoria na fase de planejamento (as seguintes subpastas já constam do modelo: Cronograma, Entrevistas, Matriz de Planejamento, Painel de referência e Técnicas de diagnóstico - a equipe pode acrescentar outras).

3. Execução – tudo o que for produzido pela equipe de auditoria na fase de execução (o modelo já prevê as subpastas: Matriz de achados, Matriz de responsabilização e Painel de referência);

4. Relatório – todas as versões do relatório de auditoria, inclusive textos parciais preparados antecipadamente (o modelo prevê as subpastas Relatório Preliminar, Comentários de Gestores e Relatório final);

5. Acórdão, voto e relatório – o acórdão, o voto e o relatório do Ministro Relator;

6. Divulgação – ficha-síntese, o sumário executivo e outros documentos e apresentações preparados para divulgar os resultados da auditoria;

7. Monitoramento – subpastas de monitoramentos subsequentes;

A. Referências bibliográficas – toda a documentação publicada sobre o objeto de auditoria coletada e, inclusive, referências sobre questões metodológicas, que podem ter uma subpasta própria;

B. Legislação – leis e normas sobre o tema auditado;

C. Dados orçamentários – resultado de pesquisas realizadas acerca de dados orçamentários associados ao programa ou entidade auditada (Siop, Siga Brasil, bancos de dados da Câmara etc.);

D. Bancos de dados – bancos de dados sobre o tema auditado obtidos pela equipe de auditoria;

E. Documentação fornecida pelos gestores – documentos administrativos e operacionais requeridos e fornecidos pelos gestores;

F. Outros trabalhos do TCU – trabalhos anteriores ou conexos, que não se caracterizam como estudos prévios específicos para a auditoria em curso;

Z. A classificar – outros documentos coletados pela equipe de auditoria, que ainda não puderam ser analisados para o correto arquivamento na estrutura de pastas (pasta para arquivamento provisório de documentos).

É importante reforçar a lógica da estrutura: nas pastas numeradas, devem ser armazenados documentos produzidos pela equipe de auditoria ou por colegas chamados a contribuir especificamente com o trabalho; já nas pastas ordenadas alfabeticamente, devem ser armazenados documentos coletados pela equipe que sejam úteis à fiscalização em curso.