

**AUDITORIA OPERACIONAL NO ÂMBITO DO PODER  
JUDICIÁRIO DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO**

por

Bárbara Cristina Corrêa Mendonça

Trabalho de conclusão do curso de Pós-Graduação  
em Administração Judiciária da Fundação Getúlio  
Vargas

Rio de Janeiro  
2005

## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	3
1.1 Objetivo Final.....	5
1.2 Objetivos Intermediários.....	5
1.3 Justificativas e Relevância do Estudo.....	5
1.4 Suposição.....	6
1.5 Delimitação do Estudo.....	6
2. METODOLOGIA.....	7
2.1 Tipo de Pesquisa.....	7
2.2 Coleta de Dados.....	7
2.3 Tratamento de Dados.....	7
3. DESENVOLVIMENTO DA AUDITORIA OPERACIONAL NO ÂMBITO GOVERNAMENTAL.....	8
3.1 Introdução.....	8
3.2 Abordagem da Auditoria Operacional.....	9
3.3 Procedimentos de Auditoria.....	16
4. O PAPEL DA AUDITORIA OPERACIONAL.....	18
4.1 Accountability.....	18
5. CONCLUSÃO.....	20
5.1 Modelo de Manual de Auditoria.....	20
6. BIBLIOGRAFIA.....	159

## **1. INTRODUÇÃO**

Movido pelas transformações sociais, políticas, econômicas e tecnológicas pelas quais o país tem passado nas últimas décadas, não só o setor privado, como o setor público, tem introduzido, progressivamente, novos modelos de gestão e de controle interno, com o objetivo de alcançar a excelência da gestão, voltada para a eficiência, eficácia e efetividade das ações empreendidas em prol da sociedade.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, cujo aspecto mais contundente é a responsabilização, impondo sanções aos governos que não cumprirem as normas por ela estabelecidas, também trouxe enorme contribuição para impulsionar a mudança cultural do conceito de gestão pública.

As pressões decorrentes do equilíbrio fiscal e o esgotamento do modelo estatal captador líquido de recursos da sociedade demandam uma nova estrutura de controle. O desafio que se impõe aos sistemas de controles internos é adaptar seus instrumentos e processos de trabalhos às novas formas de gestão pública; às auditorias, por seu turno, avançar na avaliação da gestão com ênfase mais nos resultados e menos nas tradicionais análises de aderência e conformidade legais, estimulando a postura gerencial centrada em modernas técnicas de planejamento, de controle de custos, de administração racional de recursos humano e de produção de informações gerenciais que efetivamente auxiliem a tomada de decisão.

Enfrentando o desafio e sensível aos anseios da sociedade por uma gestão pública responsável, ética, transparente e eficiente, o Poder Judiciário do Estado do Rio de Janeiro-PJERJ, através das Resoluções nºs 15/2003 e 19/2004, implementou a modernização de sua

estrutura organizacional, racionalizando a máquina administrativa e fortalecendo o órgão central de controle interno com a criação da Diretoria Geral de Controle Interno-DGCOI, diretamente subordinada ao Conselho da Magistratura<sup>1</sup>.

Alinhada a esta nova postura gerencial, a DGCOI tem se mobilizado no sentido de empreender ações sobretudo de caráter preventivo e sistemático, que permitam identificar e combater as causas de práticas irregulares, ineficientes e ineficazes, utilizando-se de um dos instrumentos de controle mais abrangentes e eficazes que é a auditoria com enfoque operacional. É o procedimento que atua nas áreas inter-relacionadas do órgão, avaliando a eficiência e eficácia dos resultados em relação aos recursos materiais, humanos, financeiros e tecnológicos disponíveis, assim como a economicidade e eficiência dos controles internos existentes. Sua filosofia de abordagem dos fatos é de apoio, pela avaliação do atendimento às diretrizes e normas, e pela apresentação de sugestões para seu aprimoramento. Requer um planejamento adequado, a escolha dos pontos auditáveis com base nos critérios de materialidade, relevância e criticidade e a utilização de métodos e de técnicas apropriados a cada caso.

Quais os procedimentos de auditoria, especialmente quanto à finalidade, tipos de atividades, objetivos, forma de planejamento e execução devem ser adotados pela DGCOI para que esta atividade produza os resultados esperados e contribua efetivamente para a excelência da gestão?

---

<sup>1</sup> O Conselho da Magistratura, composto por 10 desembargadores, exerce funções censórias, contra os juízes, e administrativas de relevância, conforme o art. 17 do CODJERJ (Resolução nº 01/1975).

### **1.1. Objetivo Final**

Com base nos conhecimentos e nas principais técnicas adotadas pelas auditorias governamentais, tanto na esfera do controle interno quanto no âmbito do controle externo exercido pelos Tribunais de Contas, extraídos das melhores experiências internacionais, propor um modelo de Manual de Auditoria Operacional a ser utilizado pela DGCOI, consolidando os conhecimentos e as principais técnicas atualmente adotadas pelas auditorias governamentais, tanto na esfera do controle interno quanto no âmbito do controle externo exercido pelos Tribunais de Contas.

### **1.2. Objetivos Intermediários**

- ▶ discorrer, com base na literatura e na legislação, sobre o desenvolvimento da auditoria operacional no âmbito governamental;
- ▶ refletir sobre a importância do trabalho do profissional de auditoria, dos métodos empregados e da qualidade dos relatórios;
- ▶ estudar os procedimentos e as técnicas utilizadas na auditoria operacional.

### **1.3. Justificativas e Relevância do Estudo**

A escolha do tema deve-se ao fato de termos assumindo a direção da DGCOI e estar implementando os processos de trabalho de acordo com a nova estrutura e nível de subordinação, mas também por considerar, com base na experiência profissional, obtida ao longo de 10 anos como inspetora do Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro-TCE/RJ, que a auditoria operacional amplia o universo de observação, fornecendo subsídios mais consistentes para emissão de parecer quanto:

- à adequação e eficácia dos procedimentos operacionais;
- à economicidade no uso dos recursos humanos, materiais, financeiros e tecnológicos;
- às causas de ineficiências ou desperdícios;
- ao desempenho do ciclo operacional, identificando as falhas ou irregularidades;
- à integração dos órgãos e setores envolvidos na operação;
- à observância a contingenciamentos orçamentários e legais impostos à operação;
- à aderência das ações operacionais administrativas às políticas, planos e diretrizes;
- à fidedignidade e integridade das informações operacionais e meios utilizados para identificar, aferir, classificar e comunicar essas informações;
- ao exame de alternativas para atingir os objetivos com maior economia e eficiência;
- à adequação e ao grau de compreensão das normas operacionais.

#### **1.4. Suposição**

A implementação de um manual que consolide as diretrizes gerais, as normas e procedimentos de auditoria a serem adotadas pela DGCOI permitirá que as atividades sejam desenvolvidas de forma eficiente e eficaz, com reflexos diretos e positivos na qualidade do trabalho, na efetividade dos resultados esperados e na produção de informações úteis ao processo decisório da administração superior.

#### **1.5. Delimitação do Estudo**

Com base na bibliografia estudada e em manuais de auditoria adotados por órgãos governamentais, o estudo pretende apresentar os conceitos e aspectos relevantes da auditoria na esfera governamental, da conduta ética e do perfil do profissional de auditoria; as técnicas e

métodos empregados na auditoria operacional; os critérios utilizados para escolha das áreas que serão auditadas em determinado período; as peculiaridades que envolvem uma auditoria operacional de obras e serviços de engenharia; e as finalidades e atributos de qualidade do relatório de auditoria.

## **2. METODOLOGIA**

### **2.1. Tipo de Pesquisa**

Trata-se de pesquisa bibliográfica, pois se baseou em referências teóricas publicadas em livros e em *sites* da internet, bem como em manuais de auditoria adotados por órgãos públicos, acessíveis ao público em geral. Também se recorreu a normas internas do PJERJ, a leis, decretos e outros documentos oficiais publicados em Diário Oficial.

### **2.2. Coleta de Dados**

Os dados foram coletados por meio de pesquisa bibliográfica em livros, *sites* da Internet, manuais de órgãos governamentais, artigos e legislações pertinentes ao estudo e das práticas que vêm sendo desenvolvidas pela DGCOI.

### **2.3. Tratamento de Dados**

Utilizou-se um modelo de abordagem qualitativa, na medida em que, identificado o padrão mais comumente utilizado pelos órgãos governamentais, tornou-se necessário adaptá-lo às necessidades de controle e às peculiaridades que envolvem as atividades exercidas pelo PJERJ.

### **3. DESENVOLVIMENTO DA AUDITORIA OPERACIONAL NO ÂMBITO GOVERNAMENTAL**

#### **3.1. Introdução**

A correta e eficiente administração dos recursos públicos é indispensável para o cumprimento da função do Estado de fortalecer a cidadania e atender às necessidades sociais. Para isso, é fundamental que a atuação dos gestores públicos esteja voltada para a otimização dos resultados e para a eficácia, segurança e confiabilidade dos controles internos.

A auditoria operacional é a ferramenta de controle que mais se desenvolveu nas últimas décadas, desempenhando um papel importante na modernização das instituições públicas em países como a Grã-Bretanha, Estados Unidos e Canadá.

No Brasil, em 1995, o Tribunal de Contas da União, em parceria com a Fundação Getúlio Vargas, com a universidade americana Virginia Polytechnique Institute e com a National Academy of Public Administration dos Estados Unidos, implantou o Projeto de Capacitação em Avaliação de Programas Públicos, inaugurando uma nova dimensão na atuação daquela Corte, com o desenvolvimento de novos métodos de avaliação de programas e projetos governamentais, consolidados num manual de auditoria de natureza operacional que tem sido a referência de diversos órgãos governamentais do país.

O principal resultado da auditoria operacional é certificar a efetividade e oportunidade dos controles internos e apontar soluções alternativas para melhoria do desempenho da atividade-fim

do órgão governamental, por meio de indicadores que meçam o nível de eficiência e eficácia e o desvio em relação ao desafio-padrão.

Entretanto, para que esse resultado seja alcançado, torna-se necessário, primeiramente, definir diretrizes, princípios, conceitos e normas técnicas de atuação do órgão de controle. Nesse sentido, a Secretaria Federal de Controle Interno, mediante a Instrução Normativa nº 01, de 06 de abril de 2001, aprovou o Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. No âmbito do Estado do Rio de Janeiro, também a Auditoria Geral do Estado, órgão integrante da estrutura da Secretaria de Estado de Finanças, orienta suas atividades por um manual de auditoria.

### **3.2. Abordagem da Auditoria Operacional**

A execução da auditoria operacional exige procedimentos adequados que permitam a verificação de conformidade, analítica e substantiva, para a obtenção de provas que sustentem as observações do auditor registradas em relatório e apresentadas de forma descritiva, fluxográfica ou mista. Para tanto, exige-se a avaliação dos controles e a coleta de evidências suficientes e confiáveis mediante a aplicação de técnicas apropriadas, com vistas a determinar se os pontos levantados durante a fase de planejamento são realmente relevantes a ponto de serem consideradas no relatório final.

#### **3.2.1. Eficiência, Eficácia, Efetividade e Economicidade**

Conhecidas como os três és da administração pública, a eficiência, a eficácia e a efetividade, constituem-se em importantes parâmetros de avaliação dos resultados da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Mas, de que maneira utilizá-las como medidas ou indicadores de desempenho de uma administração pública? Necessariamente, a resposta deve ser

precedida pela compreensão de seus conceitos e a relação entre eles, pois, embora sutis as diferenças, não compreendê-los, ou, pior, confundi-los, pode provocar interferências danosas na performance operacional e nos resultados obtidos.

Segundo Peter Drucker<sup>2</sup>, eficiência é fazer as coisas bem feitas; eficácia é fazer as coisas certas. Complementa o pensador: o resultado depende de “fazer certo as coisas certas”.

Sob o prisma econômico, a eficácia se refere à capacidade da organização de satisfazer as necessidades sociais pelo suprimento de produtos, sejam bens ou serviços. A eficiência está relacionada à aplicação dos métodos, ao emprego racional dos recursos (físicos, materiais e humanos). Conforma-se com os meios e não com os fins. Deste modo, estará restrito ao nível da eficiência o gestor que se ocupa apenas com o melhor emprego dos recursos. Ao voltar sua atenção para o alcance dos objetivos, limita sua atuação ao âmbito da eficácia. Nesta perspectiva, a eficácia é uma medida normativa do alcance dos resultados e a eficiência mede a utilização dos recursos.

A Organização dos Estados Americanos-OEA classifica as unidades de medida em três tipos:

- **medidas de volume de trabalho** –expressam o volume de ações internas executadas em uma entidade para alcançar os resultados previstos (por exemplo: num estabelecimento educacional, a medida seria o número de horas/aula dadas e não o número de alunos graduados ou capacitados);
- **medidas de produto final** – representam o resultado do programa ou atividade (por exemplo: no caso de bens e serviços prestados à comunidade, (1) o número de

---

<sup>2</sup> Peter Drucker, pensador científico apontado como o pai da administração moderna, o mais consagrado analista do ambiente empresarial no mundo inteiro. Nasceu na Áustria, em 1909.

estudantes graduados ou capacitados, (2) a quantidade de doentes com alta hospitalar, (3) o montante das arrecadações);

- **medidas de realizações** – refletem os efeitos dos resultados obtidos pelo programa ou atividade, relacionando-se à satisfação de uma necessidade pública (por exemplo: a percentagem (1) de queda do analfabetismo ou do déficit educacional médio, (2) da redução do índice de mortalidade, (3) do financiamento público na administração de tributos).

Nem todas as operações governamentais são passíveis de mensuração física, seja pela impossibilidade de definição do produto da ação, seja por este estar sujeito a mudanças rápidas no tempo. Quando mensuráveis, devem ser observadas as seguintes características para determinação de cada unidade de medida envolvida no cálculo dos indicadores:

- ser quantificável;
- ser expressa em trabalho a realizar;
- ser expressa em terminologia familiar;
- estar relacionada com a meta do programa ou atividade;
- permanecer consistente por longo período de tempo;
- permitir comparações entre o trabalho a realizar e o realizado.

Partindo da premissa de que os indicadores viabilizam o acompanhamento e avaliação periódica das variáveis de um programa ou atividade, é fundamental que possuam significados. Para tanto, necessitam de referências que sirvam de base para comparações e que permitam identificar variações sobre os valores desejados em relação à qualidade, quantidade, tempo e custo, expressando, sempre que possível, as oscilações e os desvios aceitáveis.

A eficácia mede o grau de alcance das metas programadas em um determinado período de tempo, independente dos custos implicados, que pode ser representada pela seguinte relação:

$$E_c = \frac{M_R / T_R}{M_P / T_P} = \frac{M_R \cdot T_P}{M_P \cdot T_R}, \quad \text{onde: } \begin{cases} E_c = \text{Eficácia;} \\ M_R = \text{Meta Realizada;} \\ T_R = \text{Tempo Utilizado para Obter } M_R; \\ M_P = \text{Meta Programada;} \\ T_P = \text{Tempo Planejado para Obter } M_P. \end{cases}$$

Do que resulta:

Se  $E_c > 1$ , eficácia superior à prevista

Se  $E_c = 1$ , eficaz

Se  $E_c < 1$ , ineficaz.

Este tipo de avaliação não comporta um padrão predefinido, devendo, porém, enfatizar as causas dos problemas detectados, relacionando-os aos resultados gerados, além de propor as recomendações necessárias para superá-los.

Eficiência é a relação entre os bens e serviços gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados em um determinado período de tempo. O resultado expressa o custo de uma unidade de produto final em um dado período de tempo. Analogamente ao conceito de eficácia, pode-se estabelecer o grau de eficiência relativa de um programa, projeto ou atividade comparando-o com as metas e custos programados ou com dados de outras iniciativas que perseguem os mesmos objetivos. Nesse caso, somente serão comparáveis iniciativas que, além dos objetivos, possuam as mesmas características de programação.

Pode ser representada pela seguinte relação:

$$E_f = \frac{M_R / T_R \cdot C_R}{M_P / T_P \cdot C_P} = \frac{M_R \cdot T_P \cdot C_P}{M_P \cdot T_R \cdot C_R} = E_c \cdot \frac{C_P}{C_R}, \quad \text{onde: } \begin{cases} E_f = \text{Eficiência;} \\ C_R = \text{Custo Real;} \\ C_P = \text{Custo Programado.} \end{cases}$$

Do que resulta:

Se  $E_f > 1$ , eficiência superior à prevista

Se  $E_f = 1$ , eficiente

Se  $E_f < 1$ , ineficiente

Na Administração Pública, o valor efetivo ou potencialmente criado não pode ser medido com base exclusivamente nos produtos de um programa ou atividade, mas em relação aos resultados e impactos qualitativos e quantitativos. Deste modo, a análise da efetividade verificará se foi gerado impacto na comunidade com a satisfação de suas necessidades, ou seja, se houve transformação da realidade, em que grau de abrangência, e se houve foram mantidos os resultados alcançados.

Ao focalizar os impactos do programa na população afetada, se reconhece que a avaliação não deve se limitar aos produtos ou serviços em si, mas aos efeitos gerados. Tais impactos devem ser mensurados primeiramente junto aos usuários, e, num segundo momento, a outros atingidos indiretamente. Igualmente se deve observar o meio ambiente diretamente relacionado e outros ambientes que possam ser afetados.

A avaliação dos impactos de um programa constitui um processo complexo, mas é fundamental para compreender a relação entre as causas e efeitos e sua associação aos resultados

alcançados. Sua mensuração é realizada através da relação entre resultados e objetivos, que devem ser identificados e ordenados hierarquicamente, com a ponderação correspondente, pois, muitas vezes, tais objetivos são complementares ou competitivos. A dimensão da efetividade, por sua vez, pode ser obtida pelo cálculo da medida do impacto decorrente do projeto ou programa sob avaliação, ou pela mensuração do grau de alcance dos objetivos.

A Constituição Federal de 1988 inseriu no ordenamento jurídico parâmetro de natureza essencialmente gerencial, intrínseco à noção de eficiência, eficácia e efetividade, impondo como um dos vetores da regular gestão de recursos e bens públicos o respeito ao princípio da economicidade, ao lado do basilar princípio da legalidade e da legitimidade (art. 70, caput).

No domínio das ciências econômicas, a economicidade se relaciona fundamentalmente com a idéia de desempenho quantitativo. Trata-se da minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometer os padrões de qualidade. Muitas vezes, porém, a solução mais vantajosa para a situação não será a mais benéfica em termos financeiros para que se alcance a finalidade social almejada, donde se conclui que o conceito de economicidade no âmbito da gestão pública vai além da idéia de lucro, intrínseca ao pensamento econômico.

Ainda que reconhecendo a flexibilidade que deve haver em um sistema de informações gerenciais, dadas as suas especificidades, alguns indicadores<sup>3</sup> podem ser utilizados para explicar os conceitos aqui mencionados:

---

<sup>3</sup> Indicadores apresentados pela Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil-ATRICON, a partir da tradução e síntese, pelo Professor Affonso de Melo Baeta, do documento "Indicadores de Gestão para as Entidades Públicas" – Caderno 16 da Associação Espanhola de Contabilidade e Administração de Empresas.

- **Economicidade**

- custo contratado/custo de mercado (para qualidade e condições iguais);
- custo de uma obra pública/custo previsto;
- subvenção paga por paciente/custo em hospital não subvencionado;
- custo do quilômetro rodado/custo previsto ou custo do quilômetro percorrido por outro veículo em trajeto similar;
- custo de administração de categorias de pacientes – comparação entre hospitais de níveis semelhantes e de titularidade distinta;
- séries de custo por aluno em escolas públicas similares;
- séries de custo médio por tonelada de lixo coletado em diferentes agrupamentos;
- séries de custo médio por metro linear de manutenção de esgoto.

- **Eficiência**

- custo de manutenção de um equipamento/número de usuários;
- custo anual de manutenção de uma biblioteca/número de leitores;
- custo médio por quilômetro recuperado/construído;
- número de reclamações por um serviço prestado/número de usuários;
- número de processos ingressados/número de processos pendentes;
- séries cronológicas de número de alunos/número de alunos reprovados.

- **Eficácia**

- redução do número de ocorrências específicas, como consequência de um programa ou ação implementada para determinado fim;

- redução da lista de espera em número de dias;
  - redução do tempo de resposta dos serviços de urgência;
  - número de pessoas treinadas, em decorrência de cursos de formação profissional;
  - percentagem de primeiras visitas realizadas/total de visitas mês (ou previsão de visitas).
- **Efetividade**
- número de pessoas empregadas, em decorrência de cursos de formação profissional;
  - percentagem de satisfação sobre determinada atividade implementada;
  - percentagem de casos resolvidos em um determinado período de tempo;
  - tempo médio para solução de problemas específicos;
  - tempo médio de espera em determinados serviços públicos.

Com base nesses critérios, pretende-se que o auditor, adotando os procedimentos adequados, seja capaz de verificar se o resultado do conjunto das atividades executadas, medido pelos indicadores, representa o cumprimento parcial ou total das metas estabelecidas.

### **3.3. Procedimentos de Auditoria**

Os procedimentos de auditoria constituem a aplicação de um conjunto de métodos e técnicas que permitem ao auditor obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar suas conclusões.

A condução de uma avaliação requer um conjunto de habilidades por parte do auditor, envolvendo capacidade analítica, estratégica e conceitual, além do conhecimento da metodologia apropriada, inclusive habilidade em coletar e analisar dados, e elaborar relatórios. A inexistência desses atributos pode produzir avaliações que não contemplem questões relevantes ou inúteis para os fins propostos.

As técnicas são os meios ou instrumentos que o auditor utiliza na realização do seu trabalho, podendo variar de acordo com a natureza da auditoria, de modo a se ajustarem às circunstâncias específicas de cada caso. Tendo o auditor como tarefa essencial identificar e analisar a validade e a veracidade de qualquer informação, deve, para esse efeito, aplicar as técnicas mais apropriadas, com a extensão e profundidade que cada caso requer, de forma a obter o conjunto de elementos probatórios que suportem as afirmações e/ou os fatos analisados.

Existem procedimentos de aplicação generalizada, isto é, aplicáveis nas verificações que são comuns a muitas organizações, baseados em regras, guias, notas de verificação e questionários de auditoria mais ou menos padronizados. A aplicação dos procedimentos está subordinada à observância de um conjunto de princípios geralmente aceitos, que servem de base à orientação e avaliação da qualidade do trabalho dos auditores e que dão consistência aos trabalhos de auditoria. Tais princípios têm como objetivo fundamental regulamentar e harmonizar os aspectos relacionados com as qualificações profissionais dos auditores, com o seu julgamento sobre as situações analisadas e, conseqüentemente, com as normas de verificação e preparação do relatório final.

Tanto os princípios como os procedimentos constituem, em suma, um conjunto harmonioso e coerente de normas destinadas a dar credibilidade à auditoria e a conferir validade ao trabalho dos auditores.

#### **4. O PAPEL DA AUDITORIA GOVERNAMENTAL**

Lopes Sá<sup>4</sup>, com refinado senso comum, enriquece e bem encerra a passagem de objetivos e papel informativo do controle interno:

“A finalidade do controle é a fidelidade da informação; a certeza de que as coisas aconteceram tal como deveriam. (...) O controle é o “olho” do dono, ou seja, a “presença”, através de instrumentos (que podem ser aparelhos, impressos, pessoas etc.)”.

##### **4.1. Accountability**

A auditoria governamental visa auxiliar as autoridades e agentes públicos a desempenharem suas responsabilidades, bem como, analisando suas prestações de contas pelas responsabilidades assumidas, realizar o chamado "*accountability*".

Considerando não haver tradução para o português da *accountability*, necessário se faz buscar o conceito, ou melhor, entendê-lo. Para os espanhóis, esta expressão é traduzida como *responsabilidad* (responsabilidade) ou como *rendición de cuentas* (prestação de contas). O dicionário eletrônico Michaelis assim define *accountability*:

---

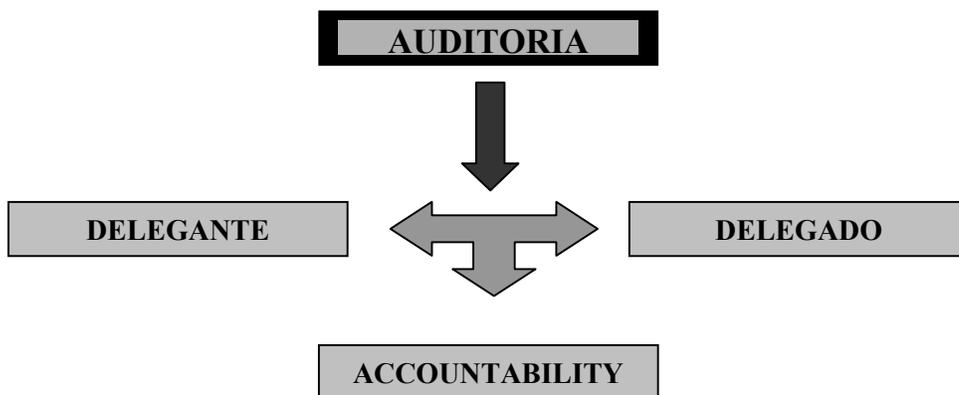
<sup>4</sup> LOPES SÁ, Antônio. *Contabilidade para pequenos empresários*. Rio de Janeiro: Tecnoprint, 1989.

"Representa a responsabilidade final. Em administração de empresas, via de regra, o termo está vinculado a uma delegação de poderes. Presumivelmente, o indivíduo ao qual se atribui responsabilidade recebe autoridade comensurável e, mesmo que delegue responsabilidade a terceiros, será ainda o responsável final perante seu superior. Se, numa mesma frase, encontrássemos os termos *responsibility e accountability*, poderíamos dizer que a primeira é responsabilidade primária e que a segunda é responsabilidade final. Portanto, *accountability* deve ser um grau mais alto de responsabilidade. Seu fenômeno é que a prestação de contas é devida a um escalão superior. Um supervisor tem responsabilidade perante um subordinado, mas não lhe presta contas. Somente o faz às autoridades superiores."

Para Inaldo da Paixão Santos Araújo<sup>5</sup>, representa o compromisso "ético e legal" de se responder por uma responsabilidade delegada, podendo ser conceituada como "a obrigação de todo o administrador governamental de prestar contas à sociedade de como utiliza os recursos que lhe são confiados para serem administrados em favor da coletividade, de forma fiel, justa, objetiva e transparente". Continua, afirmando ser inquestionável que a *accountability* está diretamente relacionada com a auditoria, pois é esta que vai informar ao delegante, de forma independente, como ela - a *accountability* - foi ou está sendo cumprida pelo delegado, numa relação que pode ser assim figurada:

---

<sup>5</sup> ARAUJO, Inaldo da Paixão Santos, *Introdução à Auditoria Operacional*. Rio de Janeiro: FGV, 2001



## 5. CONCLUSÃO

Não somente o estudo a que nos dedicamos, mas também a reforma administrativa que trouxe para o âmbito do judiciário fluminense técnicas modernas de administração, reforçam a necessidade de que o trabalho de auditoria operacional desenvolvido pela DGCOI esteja alinhado à essa nova filosofia de atuação e aos objetivos estratégicos do PJERJ.

O manual de auditoria proposto, consolidando os conhecimentos e as principais técnicas adotadas pelas auditorias governamentais, constitui-se em material de orientação metodológica, de fundamental importância para a obtenção de eficiência e eficácia nos processos de trabalho de auditoria, inserindo a DGCOI nos padrões exigidos pela gestão da qualidade.

### 5.1. Modelo de Manual de Auditoria

## MANUAL DE AUDITORIA OPERACIONAL

---

---

### APRESENTAÇÃO

---

---

Este manual consolida os conhecimentos e as principais técnicas atualmente adotadas pelas auditorias governamentais, tanto na esfera do controle interno quanto no âmbito do controle externo exercido pelos Tribunais de Contas, extraídos das melhores experiências internacionais e com estrita observância às disposições contidas nas Constituições Federal e Estadual, na Lei nº 287/79, no Decreto Estadual nº 3.148/80, nas Deliberações editadas pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro e na Lei de Responsabilidade Fiscal.

Embora não tenha a pretensão de esgotar o assunto, o manual aborda os principais temas envolvidos no trabalho de auditoria, estabelecendo conceitos, diretrizes gerais, normas e procedimentos de auditoria, especialmente quanto à organização, finalidades, competências, objetivos, forma de planejamento e execução das ações de controle, propiciando a uniformidade das ações inter-relacionais das unidades do Tribunal de Justiça e auxiliando o Poder Judiciário a cumprir sua missão institucional.

---

---

## SUMÁRIO

---

---

TÍTULO I – DIRECIONADORES ESTRATÉGICOS E ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DA DIRETORIA GERAL DE CONTROLE INTERNO .....	29
1. Missão.....	29
2. Visão.....	29
3. Organograma .....	29
4. Atribuições .....	30
TÍTULO II – AUDITORIA – CONCEITO, FINALIDADES, OBJETO DE EXAME E ABRANGÊNCIA.....	43
1. Conceito.....	39
2. Finalidades.....	40
3. Objetos de Exame.....	41
4. Abrangência da Atuação.....	42
5. Normas Gerais .....	43
TÍTULO III – AVALIAÇÃO DE RISCOS E CONTROLES INTERNOS.....	47
1. Conceito.....	51
2. Avaliação de Riscos .....	52
3. Controle Interno.....	54
TÍTULO IV – TIPOS DE AUDITORIA.....	56
1. Auditoria Contábil .....	56
2. Auditoria de Gestão .....	57
3. Auditoria Especial .....	61
4. Auditoria Operacional .....	57
TÍTULO V – PLANEJAMENTO E EXECUÇÃO DA AUDITORIA OPERACIONAL.....	59
1. Planejamento .....	59
2. Plano De Auditoria.....	62
3. Execução.....	64
4. Monitoramento .....	66
TÍTULO VI – TÉCNICAS DE AUDITORIA .....	66
1. Conceito.....	66
2. Ferramentas .....	67
TÍTULO VII – MÉTODO DA AMOSTRAGEM.....	81
1. Finalidade .....	81

2.	Características.....	82
3.	Seleção da Amostra .....	83
	TÍTULO VIII – ACHADOS DE AUDITORIA.....	89
1.	Definição .....	885
2.	Requisitos Básicos.....	86
3.	Atributos de Qualidade.....	86
4.	Fatores a Considerar .....	87
5.	Roteiro para o Desenvolvimento dos Achados.....	88
	TÍTULO IX – PAPÉIS DE TRABALHO .....	93
1.	Conceito.....	93
2.	Finalidades.....	93
3.	Classificação.....	94
4.	Critérios de Elaboração .....	95
5.	“Ticks”.....	96
6.	Arquivamento .....	97
7.	Fluxogramas .....	97
	TÍTULO X – RELATÓRIO E CERTIFICADO DE AUDITORIA.....	99
1.	Certificado de Auditoria .....	99
1.1.	Tipos .....	100
2.	Relatório .....	101
2.1.	Finalidade .....	101
2.2.	Atributos de Qualidade do Relatório de Auditoria.....	101
2.3.	Conteúdo.....	103
2.4.	Revisão do Relatório .....	107
2.5.	Distribuição .....	107
2.6.	Regras de Sigilo e Guarda dos Relatórios .....	107
3.	Relatório de Atividades .....	108
	GLOSSÁRIO.....	111
	ANEXO I - CHECKLIST .....	123
	ANEXO II – PROGRAMA DE AUDITORIA DE OBRAS DE ENGENHARIA .....	126
1.	Planejamento .....	126
2.	Conceitos Básicos.....	127
3.	Roteiro Básico De Verificações .....	138

3.1. Fase Da Licitação .....	138
3.2. Fase Do Contrato .....	144
3.3. Situação Atual .....	152
4. Principais Irregularidades Encontradas .....	153
5. Normas e Legislação .....	159

---

---

## TÍTULO I

### DIRECIONADORES ESTRATÉGICOS E ESTRUTURA ORGANIZACIONAL DA DIRETORIA GERAL DE CONTROLE INTERNO

---

---

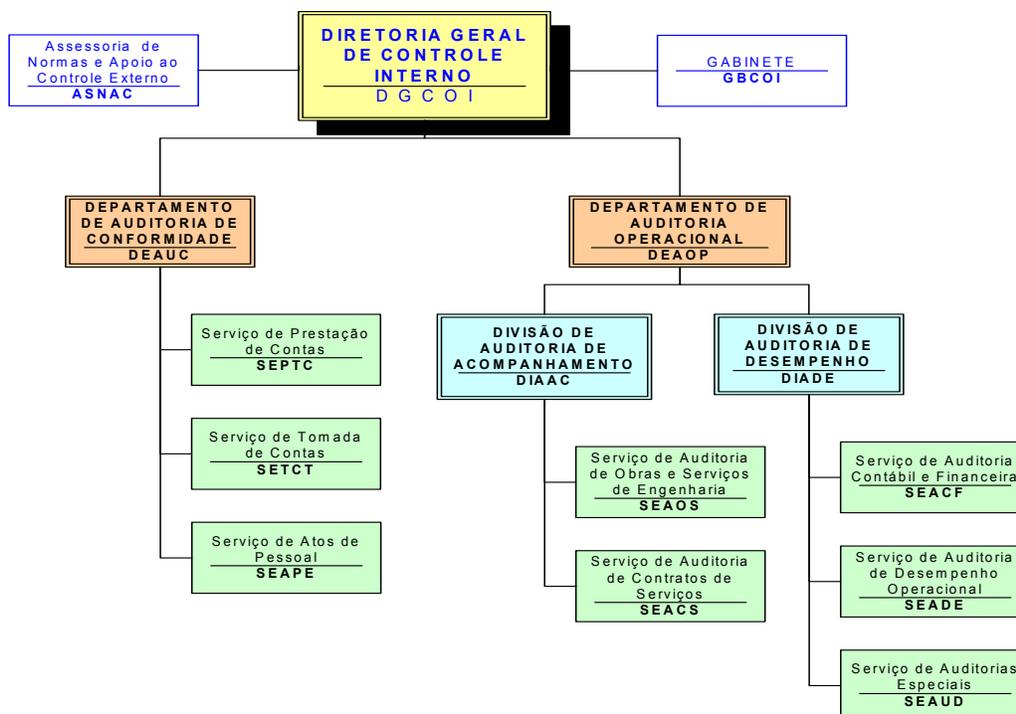
#### 1. MISSÃO

Buscar a prevenção e a correção de desperdícios, improbidade, negligência e omissão nas ações administrativas, garantindo a EFETIVIDADE, EFICIÊNCIA, EFICÁCIA, ECONOMICIDADE e regularidade da gestão dos recursos públicos.

#### 2. VISÃO

Consolidar-se como órgão de orientação dos gestores e agente fomentador da inter-relação das unidades organizacionais e do desenvolvimento de ações integradas que garantam a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade da gestão.

#### 3. ORGANOGRAMA



## **4. ATRIBUIÇÕES**

### **4.1. Diretoria Geral de Controle Interno**

- a) emitir certificado de auditoria com base em relatórios apresentados pelas unidades organizacionais competentes, atestando a regularidade ou a irregularidade das prestações de contas de ordenadores de despesa e responsáveis por bens patrimoniais e de almoxarifado, assim como das tomadas de contas de responsáveis pelo desaparecimento de bens;
- b) encaminhar ao Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro os casos que configurem improbidade administrativa e todos os que recomendem a indisponibilidade de bens, o ressarcimento ao erário e outras providências a cargo daquele órgão;
- c) coordenar atividades que exijam ações integradas das unidades organizacionais, com vistas à efetividade das competências que lhe são comuns;
- d) submeter à aprovação do Conselho da Magistratura o plano anual de auditoria;
- e) promover a integração com outros sistemas do Poder Judiciário;
- f) avaliar normas e procedimentos administrativos, recomendando os pontos de controle necessários à segurança dos sistemas estabelecidos;
- g) avaliar o nível de execução de metas, o alcance de objetivos e a adequação das ações dos gestores diretamente responsáveis;
- h) auxiliar os gestores na gerência e nos resultados de suas ações, por meio de recomendações que visem a aprimorar procedimentos e controles;

- i) orientar as demais unidades na prática de atos administrativos, garantindo a conformidade com a legislação específica e normas correlatas;
- j) apoiar o controle externo exercido pelo Tribunal de Contas, zelando pelo saneamento dos processos que devam ser submetidos ao seu exame e observando o cumprimento de suas determinações e recomendações;
- k) submeter à ciência do Conselho da Magistratura as constatações e denúncias formais de irregularidades ou ilegalidades praticadas no âmbito administrativo do Poder Judiciário, sob pena de responsabilidade solidária;
- l) verificar a conformidade da execução orçamentária com as regras estabelecidas na Lei Complementar nº 101/2000.

#### **4.2. Gabinete-GBCOI**

- a) assistir o Diretor-Geral no âmbito de sua atuação, inclusive em sua representação funcional, política e social;
- b) atuar como relações públicas do Diretor-Geral, tornando os trabalhos realizados no âmbito da unidade acessíveis e transparentes;
- c) planejar, coordenar e supervisionar o desenvolvimento de atividades de comunicação social;
- d) prestar assessoramento técnico-jurídico;
- e) elaborar os expedientes do Diretor-Geral e organizar sua agenda de compromissos;

- f) providenciar o atendimento às consultas formuladas pelas unidades organizacionais do Poder Judiciário e às exigências do Tribunal de Contas;
- g) elaborar o relatório anual de atividades, a ser submetido ao Conselho da Magistratura;
- h) elaborar relatórios de produtividade, de controle de processos e outros que venham a ser solicitados;
- i) executar funções relativas à administração de pessoal da unidade;
- j) coordenar e controlar a expedição de expedientes e processos, bem como as atividades inerentes à requisição, à distribuição e à guarda de material de consumo e permanente, mantendo organizados os controles da movimentação de estoques e suprimentos;
- k) zelar pela guarda e conservação dos bens permanentes localizados na unidade e promover o inventário anual;
- l) organizar e manter atualizado o arquivo geral e os documentos que, por força de lei ou no interesse da unidade, compõem o seu acervo de dados, responsabilizando-se por seu controle, acesso, expurgo e regeneração;
- m) atuar junto às unidades organizacionais do Poder Judiciário, no sentido de prover os meios materiais, humanos e tecnológicos necessários ao desempenho de suas funções.

### **4.3. Assessoria de Normas e Apoio ao Controle Externo-ASNAC**

- a) pesquisar novos instrumentos de gerência financeira e patrimonial e novas tecnologias no campo do controle interno, propondo a normatização, a sistematização e a padronização de procedimentos de auditoria, fiscalização e avaliação da gestão;
- b) auxiliar as unidades organizacionais na consolidação de propostas de normatização, adaptações e padronização de procedimentos que se justifiquem diante de circunstâncias legais ou outras observadas, provendo-as com informações técnicas, legais e estudos de viabilidade;
- c) prestar apoio às unidades na implantação ou revisão de rotinas administrativas;
- d) padronizar e catalogar a terminologia técnica utilizada;
- e) coligir, analisar e sistematizar dados de interesse do controle;
- f) viabilizar a abertura de canais de comunicação com setores que desempenhem tarefa similar nas demais unidades organizacionais do Poder Judiciário e em outros órgãos da Administração Pública;
- g) manter atualizado o arquivo de legislação, pareceres e jurisprudências;
- h) apoiar o controle externo exercido pelo Tribunal de Contas, acompanhando inspeções e provendo os auditores com os recursos materiais e tecnológicos necessários;
- i) controlar os prazos fixados pelo Tribunal de Contas para o cumprimento de diligências e exigências.

#### **4.4. Departamento de Auditoria de Conformidade-DEACO**

- a) planejar, coordenar e controlar os trabalhos no âmbito das unidades subordinadas, e subscrever os relatórios e pareceres que emitiram;
- b) prestar assistência aos órgãos auditados, visando à prevenção e à correção de falhas e ao aprimoramento de métodos utilizados para a observância de normas e a obtenção de eficiência e eficácia em suas ações, assinando prazo para o cumprimento de recomendações decorrentes dos exames realizados;
- c) instaurar tomada de contas para apurar a responsabilidade de todo aquele que deixar de prestar contas, dos que derem causa a perda, subtração ou dano de bens e valores do Poder Judiciário, e dos que tiverem suas contas de adiantamento impugnadas pela autoridade concedente;
- d) instaurar tomada de contas do responsável que não esteja obrigado por lei a prestar contas, quando se verificar a ocorrência de irregularidade na gestão de contrato, convênio ou ajuste de qualquer natureza;
- e) instaurar tomada de contas por falecimento de tesoureiro, almoxarife ou responsável pela guarda de bens patrimoniais;
- f) zelar pela guarda e conservação dos bens permanentes localizados no departamento e promover o inventário anual;
- g) coordenar e controlar a expedição de expedientes e processos administrativos, bem como as atividades inerentes à requisição, à distribuição e à guarda de materiais de consumo e permanente, mantendo organizados os controles da movimentação de estoques e suprimentos;

- h) organizar e manter atualizados os arquivos temporário e permanente, bem como os documentos que, por força de lei ou no interesse da unidade, compõem o acervo de dados, responsabilizando-se por seu controle, acesso, expurgo e regeneração.

#### **4.5. Serviço de Prestação de Contas-SEPCT**

- a) emitir parecer em matérias que envolvam utilização e prestação de contas de adiantamentos;
- b) analisar as prestações de contas dos responsáveis por adiantamento, efetuando a conferência dos documentos e valores e opinando quanto à regularidade da despesa e sua conformidade com as regras legais pertinentes, para fins de aprovação ou impugnação por parte da autoridade concedente;
- c) avaliar normas internas e rotinas pertinentes à utilização e à prestação de contas de adiantamentos, e propor, no exercício da ação de controle, normatização, adaptações e padronização de procedimentos em face de circunstâncias legais ou outras que as justifiquem;
- d) analisar a conformidade das prestações de contas dos responsáveis por bens patrimoniais e de almoxarifado com as regras legais e normas expedidas pelo Tribunal de Contas, e elaborar o relatório que subsidiará o certificado de auditoria;
- e) providenciar, junto aos setores competentes, o cumprimento de diligências do Tribunal de Contas referentes a prestações de contas dos responsáveis por bens patrimoniais e de almoxarifado, e opinar sobre a adequação e a suficiência dos documentos e esclarecimentos apresentados;

- f) manter banco de dados atualizado com informações sobre adiantamentos, prestações de contas e respectivas decisões do Tribunal de Contas.

#### **4.6. Serviço de Tomada de Contas-SETCT**

- a) emitir parecer em matérias que envolvam tomada de contas;
- b) analisar a conformidade dos processos de tomada de contas com as regras legais e normas expedidas pelo Tribunal de Contas, e elaborar o relatório que subsidiará o certificado de auditoria;
- c) avaliar normas internas e rotinas pertinentes a sindicâncias e tomada de contas, e propor, no exercício da ação de controle, normatização, adaptações e padronização de procedimentos em face de circunstâncias legais ou outras que as justifiquem;
- d) monitorar os processos de sindicância em que se apure extravio, perda, subtração ou deterioração culposa ou dolosa de bens ou valores, visando à instauração da competente tomada de contas;
- e) providenciar, junto aos setores competentes, o cumprimento de diligências do Tribunal de Contas referentes a tomadas de contas, e opinar sobre a adequação e a suficiência dos documentos e esclarecimentos apresentados;
- f) controlar os prazos de encaminhamento dos processos de tomada de contas ao Tribunal de Contas;
- g) manter banco de dados atualizado com informações sobre as tomada de contas instauradas e respectivas decisões do Tribunal de Contas.

#### **4.7. Serviço de Atos de Pessoal-SEAPE**

- a) emitir parecer em matérias que envolvam atos de pessoal;
- b) analisar os processos relativos à concessão de aposentadoria, pensão e fixação de proventos de servidores e magistrados, opinando sobre a legalidade, a exatidão e a suficiência dos dados;
- c) analisar os reconhecimentos de dívida em favor de servidores e magistrados, opinando sobre a legalidade e a oportunidade dos atos, bem como sobre a correção dos valores envolvidos;
- d) avaliar normas internas e rotinas pertinentes a atos de pessoal e propor, no exercício da ação de controle, normatização, adaptações e padronização de procedimentos em face de circunstâncias legais ou outras que as justifiquem;
- e) providenciar, junto aos setores competentes, o cumprimento de diligências do Tribunal de Contas referentes a atos de pessoal, e opinar sobre a adequação e a suficiência dos documentos e esclarecimentos apresentados;
- f) manter banco de dados atualizado com informações sobre os atos de pessoal examinados e respectivas decisões do Tribunal de Contas.

#### **4.8. Departamento de Auditoria Operacional**

- a) coordenar e controlar os trabalhos de auditoria, e subscrever os relatórios e pareceres emitidos pelas unidades subordinadas;
- b) prestar assistência aos órgãos auditados, visando à prevenção e à correção de falhas e ao aprimoramento de métodos utilizados para a observância de normas e a obtenção

de eficiência e eficácia em suas ações, assinando prazo para o cumprimento de recomendações decorrentes dos exames realizados;

- c) elaborar o plano anual de auditoria operacional, consolidando a programação efetuada pelas unidades subordinadas;
- d) desenvolver mecanismos destinados ao aperfeiçoamento técnico e normativo da unidade;
- e) zelar pela guarda e conservação dos bens permanentes localizados na unidade e promover o inventário anual;
- f) organizar e manter atualizados os arquivos temporário e permanente, bem como os documentos que, por força de lei ou no interesse da unidade, compõem o seu acervo de dados, responsabilizando-se por seu controle, acesso, expurgo e regeneração.

#### **4.9. Divisão de Auditoria de Acompanhamento-DEAUC**

- a) consolidar a programação de auditorias e propor que integre o plano anual de auditoria operacional;
- b) planejar os trabalhos de auditoria de forma a adequá-los às necessidades de curto, médio e longo prazos, observando critérios uniformes, parâmetros previamente estabelecidos e atividades harmônicas em relação às ações desenvolvidas por todas as unidades da Diretoria Geral;
- c) documentar o planejamento geral e preparar programas de trabalho por escrito, pormenorizando o que for necessário à compreensão dos procedimentos que serão

aplicados, em termos de natureza, oportunidade e extensão, de modo que o detalhamento sirva de guia e meio de controle para a execução das auditorias;

- d) orientar os auditores a documentar todos os elementos significativos dos exames realizados e que comprovem haver sido a auditoria executada de acordo com as normas aplicáveis;
- e) avaliar normas internas e rotinas pertinentes a licitações e contratos, e propor, no exercício da ação de controle, normatização, adaptações e padronização de procedimentos em face de circunstâncias legais ou outras que as justifiquem;
- f) revisar os relatórios de auditoria e submetê-los à autoridade administrativa superior.

#### **4.10. Serviço de Auditoria de Obras e Serviços de Engenharia-SEAOS**

- a) emitir parecer em matérias que envolvam obras e serviços de engenharia;
- b) realizar inspeções nas obras em andamento e acompanhar a execução de serviços de engenharia, verificando sua adequação aos projetos básicos, o cumprimento dos cronogramas físico-financeiros e a eficiência da fiscalização da execução dos respectivos contratos;
- c) auditar processos relacionados a obras e serviços de engenharia, opinando sobre o atendimento às regras legais pertinentes e às normas expedidas pelo Tribunal de Contas, assim como sobre a oportunidade, a legalidade e a correção de alterações, reajustes e pagamentos;

- d) providenciar, junto aos setores competentes, o cumprimento de diligências do Tribunal de Contas referentes a obras e serviços de engenharia, e opinar sobre a adequação e a suficiência dos documentos e esclarecimentos apresentados.

#### **4.11. Serviço de Auditoria de Contratos de Serviços-SEACO**

- a) emitir parecer em matérias que envolvam licitações, contratos, convênios e ajustes de qualquer natureza;
- b) auditar processos relacionados a contratação de serviços e compras, convênios, alienações e utilização de bens, opinando sobre o atendimento às regras legais pertinentes e às normas expedidas pelo Tribunal de Contas, assim como sobre a oportunidade, a legalidade e a correção de alterações, reajustes e pagamentos;
- c) acompanhar a execução de contratos, convênios, e ajustes de qualquer natureza, verificando a adequação aos termos de especificação de objeto, projetos básicos ou planos de trabalho, o cumprimento dos cronogramas físico-financeiros e a eficiência da fiscalização;
- d) providenciar, junto aos setores competentes, o cumprimento de diligências do Tribunal de Contas referentes a atos convocatórios de licitações, contratos, convênios, aditivos, ajustes de qualquer natureza, atos de dispensa e inexigibilidade, bem como opinar sobre a adequação e a suficiência dos documentos e esclarecimentos apresentados.

#### **4.12. Divisão de Auditoria de Desempenho-DIADE**

- a) consolidar a programação de auditorias e propor que integre o plano anual de auditoria operacional;
- b) planejar os trabalhos de auditoria de forma a adequá-los às necessidades de curto, médio e longo prazos, observando critérios uniformes, parâmetros previamente estabelecidos e atividades harmônicas em relação às ações desenvolvidas pelas unidades da Diretoria Geral;
- c) documentar o planejamento geral e preparar programas de trabalho por escrito, pormenorizando o que for necessário à compreensão dos procedimentos que serão aplicados, em termos de natureza, oportunidade e extensão, de modo que o detalhamento sirva de guia e meio de controle para a execução das auditorias;
- d) orientar os auditores a documentar todos os elementos significativos dos exames realizados e que comprovem haver sido a auditoria executada de acordo com as normas aplicáveis;
- e) avaliar normas internas e rotinas pertinentes ao processo operacional e a controles internos das unidades auditadas, e propor, no exercício da ação de controle, normatização, adaptações e padronização de procedimentos em face de circunstâncias legais ou outras que as justifiquem.

#### **4.13. Serviço de Auditoria Contábil e Financeira-SEACF**

- a) acompanhar a gestão orçamentária, financeira e patrimonial, avaliando a legalidade dos atos, a fidelidade dos agentes e o cumprimento dos programas de trabalho;

- b) avaliar a segurança e a confiabilidade dos controles contábeis, orçamentários e financeiros;
- c) verificar a exatidão e a fidedignidade de balanços e demais demonstrativos contábeis com relação às posições orçamentárias, financeiras e patrimoniais;
- d) examinar as prestações de contas dos ordenadores de despesa à luz das normas expedidas pelo Tribunal de Contas, e elaborar o relatório de auditoria que subsidiará o certificado de auditoria;
- e) providenciar, junto aos setores competentes, o cumprimento de diligências do Tribunal de Contas referentes a prestações de contas de ordenadores de despesa, e opinar sobre a adequação e a suficiência dos documentos e esclarecimentos apresentados.

#### **4.14. Serviço de Auditoria de Desempenho Operacional-SEADO**

- a) examinar a aplicação dos recursos orçamentários e financeiros, oriundos de quaisquer fontes, nos projetos e atividades a que se destinam, avaliando a gestão quanto aos aspectos da economicidade, da eficiência e da eficácia;
- b) avaliar as ações gerenciais e os procedimentos relacionados ao processo operacional, verificando a adequação entre os meios empregados e os resultados alcançados pelas unidades auditadas;
- c) avaliar a confiabilidade, a segurança e a adequação dos controles internos;

- d) verificar o grau de controle e a proteção dos bens móveis e imóveis, recomendando, se necessário, a adoção de mecanismos que assegurem probidade em sua guarda e conservação.

#### **4.15. Serviço de Auditorias Especiais-SEAES**

- a) realizar auditorias determinadas pelo Conselho da Magistratura, pelo Presidente do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro ou pelo gerente do Fundo Especial do Tribunal de Justiça, objetivando o exame de fatos ou situações relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, não contemplados no plano anual de auditoria;
- b) realizar auditorias específicas visando aprofundar o exame de fatos verificados durante a execução de auditorias;
- c) reforçar equipes, caso se apresente, durante a execução de trabalho de campo, a necessidade de ampliar o tamanho da amostra selecionada na fase de planejamento ou o escopo de auditoria em curso.

---

---

## **TÍTULO II**

### **AUDITORIA -CONCEITO, FINALIDADES, ABRANGÊNCIA E NORMAS GERAIS**

---

---

#### **1. CONCEITO**

Auditoria consiste no conjunto de técnicas utilizadas para avaliar a gestão por meio do confronto entre uma situação encontrada e um determinado critério técnico, operacional ou legal, buscando corrigir os desperdícios, a improbidade, a

negligência e a omissão, garantindo a efetividade das ações empreendidas e a utilização dos recursos de forma eficiente e econômica.

Tem por objetivo principal auxiliar os gestores no desempenho de suas funções e responsabilidades, fornecendo-lhes análises, apreciações, recomendações, pareceres e informações relativos às atividades examinadas

De acordo com o art. 2º do Decreto nº 3.148/80, que regulamentou o Capítulo II do Título X do Código de Administração Financeira e Contabilidade Pública, aprovado pela Lei nº 287/79:

**A auditoria, no Serviço Público Estadual, é atividade de  
fiscalização e assessoramento e constitui  
ETAPA SUPERIOR E FINAL DO CONTROLE INTERNO.**

## **0. FINALIDADES**

- I. Avaliar os resultados da gestão sob os aspectos da legalidade, economicidade, eficiência e eficácia, definidos como:

LEGALIDADE – consiste na conformação dos atos e fatos praticados com os normativos legais e técnicos que os regulam.

ECONOMICIDADE – expressa a variação positiva da relação custo/benefício, na qual se busca a otimização dos resultados na escolha dos menores custos e maiores benefícios. Revela a atenção da gestão com o bom uso qualitativo dos recursos financeiros, o desenvolvimento de fontes alternativas de receita e a obtenção dos menores custos por produto gerado.

EFICÁCIA – É o grau de sucesso no alcance das metas fixadas para um determinado objeto, do resultado de uma ação em relação ao previsto, em um determinado período.

EFICIÊNCIA – É a medida da relação entre os recursos efetivamente utilizados para a realização de uma meta, frente a padrões estabelecidos. Mede a utilização dos recursos de que o órgão dispõe para realizar um conjunto de ações e operações que visam atingir um propósito de trabalho previamente programado.

- II. Avaliar a execução dos programas de trabalho, dos contratos, convênios, acordos, ajustes e outros instrumentos congêneres;
- III. Observar o cumprimento, pelas unidades internas, dos princípios fundamentais de planejamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controle;
- IV. Avaliar a eficiência dos controles contábeis, orçamentários, financeiros, patrimoniais, operacionais, de pessoal e demais sistemas administrativos do órgão;
- V. Apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional;

## **1. OBJETOS DE EXAME**

- a) os sistemas administrativo e operacional de controle interno utilizados na gestão orçamentária, financeira e patrimonial;
- b) os recursos recebidos de outros órgãos públicos ou entidades privadas;

- c) os contratos, convênios e atos congêneres firmados com entidades públicas ou privadas para prestação de serviços, execução de obras e fornecimento de materiais;
- d) os processos de licitação, de sua dispensa ou inexigibilidade;
- e) os instrumentos e sistemas de guarda e conservação dos bens e do patrimônio sob a responsabilidade das unidades da administração;
- f) os atos administrativos que resultem em direitos e obrigações para o Tribunal de Justiça;
- g) os atos de concessão de aposentadoria e pensões;
- h) os sistemas eletrônicos de processamento de dados, com vistas a verificar a segurança lógica e a confiabilidade dos sistemas utilizados, a eficácia dos serviços prestados pela área de informática, a eficiência dos equipamentos e o cumprimento das leis vigentes e inerentes à área.

## **2. ABRANGÊNCIA DA ATUAÇÃO**

A atuação da auditoria inclui as atividades de gestão das unidades administrativas, programas de trabalho, recursos e sistemas de controle administrativo, operacional e contábil, além de:

- a) pessoas em diferentes níveis de responsabilidade, mediante prestação ou tomada de contas:
  - - ordenadores de despesas;
  - agentes responsáveis por gerirem ou guardarem dinheiro, valores e bens, ou que por ele respondam;

- aqueles que, estipendiados ou não pelos cofres públicos, por ação ou omissão, derem causa a perda, subtração, extravio ou estrago de valores, bens e materiais do Estado pelos quais sejam responsáveis;
- b) recursos originários da lei orçamentária anual, de créditos adicionais, de operações de crédito, de receitas próprias, inclusive os fundos especiais.

### 3. NORMAS GERAIS

#### 3.1. Relativas à Conduta do Auditor

O caráter multidisciplinar da atividade de controle exercida pela Diretoria-Geral de Controle Interno exige a atuação de profissionais de diversas áreas. Deste modo, no trabalho em equipe, deve prevalecer o espírito de cooperação e profissionalismo em que cada um utilize seus talentos e conhecimentos técnicos com o objetivo principal de agregar valor e qualidade ao trabalho realizado.

No exercício de suas funções, o auditor deverá observar os seguintes princípios:

#### ▶ COMPORTAMENTO ÉTICO

Independente de sua formação profissional, o auditor se obriga a proteger os interesses da sociedade, a respeitar as normas de conduta que regem o serviço público, não podendo valer-se da função em benefício próprio ou de terceiros, obrigando-se, ainda, a guardar sigilo das informações obtidas, não devendo revelá-las a terceiros, sem autorização específica, salvo se houver obrigação legal ou profissional de assim proceder.

▶ **INDEPENDÊNCIA**

Manter atitude de independência em relação à unidade auditada, de modo a não distorcer os objetivos de seu trabalho, abstendo-se de emitir opinião preconcebida ou tendenciosa, baseada em convicções políticas ou de qualquer outra natureza.

▶ **IMPARCIALIDADE**

Abster-se de intervir em casos onde haja conflito de interesses que possam influenciar a imparcialidade do seu trabalho, comunicando o fato a seus superiores.

▶ **SOBERANIA**

Possuir o domínio de seu julgamento profissional, pautando-se exclusivamente e livremente, a seu critério, no planejamento de seus exames, na seleção e aplicação de procedimentos técnicos e testes de auditoria, na definição de suas conclusões e na elaboração de seus relatórios e pareceres.

▶ **OBJETIVIDADE**

Emitir opinião sobre documentos ou situações examinadas apoiando-se em evidências que assegurem a realidade ou a veracidade dos fatos, documentos ou situações examinadas.

▶ **ZELO**

Cuidar para que somente pessoas autorizadas tenham acesso aos papéis de trabalho em que se registram as informações referentes ao trabalho de auditoria, análise de processo etc.

▶ **CAUTELA**

Atuar com prudência, habilidade e esmero, de modo a reduzir ao mínimo a margem de erro, utilizando o bom senso em seus atos e recomendações.

▶ **CONHECIMENTO TÉCNICO E CAPACIDADE PROFISSIONAL**

Em função das múltiplas disciplinas que envolvem o trabalho de auditoria, as tarefas executadas exigem do auditor um conjunto de conhecimentos técnicos (contábeis, econômicos, financeiros etc.). Portanto, o auditor deve buscar, permanentemente, o aprimoramento profissional, mantendo-se atualizado sobre as novas técnicas e instrumentos de trabalho relativos à sua área de atuação, acompanhando a evolução das normas legais.

▶ **CORTESIA**

Ser cortês com o auditado, sem, contudo abrir mão das prerrogativas do cargo.

### **3.2.Relativas às Prerrogativas do Auditor**

- I. No exercício de suas funções, o auditor terá livre acesso às dependências da unidade auditada, a documentos e informações necessários à realização de seu trabalho, inclusive a sistemas eletrônicos de processamento de dados.
- II. O auditor tem competência para requerer aos responsáveis pelas unidades auditadas documentos e informações necessários ao desenvolvimento do trabalho.
- III. Caso o auditado se negue a fornecer documentos ou informações, o auditor deve solicitar a formalização da recusa, por escrito, encaminhando-a ao

Diretor-Geral de Controle Interno para as providências cabíveis junto ao Conselho da Magistratura.

- IV. Os documentos obtidos em auditorias, e que integrem o relatório, devem vir acompanhados de identificação de quem os elaborou ou forneceu, estar legíveis, datados e assinados.
- V. Informações e esclarecimentos também podem ser obtidos por meio de entrevistas, questionário e/ou observação, embora, apesar das inegáveis vantagens, as entrevistas e questionários impliquem especial cuidado quanto à veracidade das respostas.

### **3.3.Relativas à Requisição de Documentos e Informações**

- I. A requisição de documentos e informações deverá, sempre que possível, ser feita por escrito, devendo ser fixado prazo razoável para atendimento.
- II. O cumprimento dos prazos fixados para o atendimento das solicitações deve ser acompanhado com atenção para não comprometer o cronograma da auditoria, pois a inadimplência do auditado exigirá a adoção de medidas junto à administração superior;
- III. No decorrer dos exames, o responsável pela unidade auditada deverá ser cientificado das impropriedades ou irregularidades apuradas, a fim de que exerça seu direito de comentar ou justificar as questões abordadas.

### **3.4.Relativas à Equipe de Auditoria e à Supervisão**

- I. A equipe encarregada de realizar uma auditoria específica deve receber treinamento técnico e ter capacidade e experiência suficientes para obter as

evidências necessárias que irão fundamentar seus pareceres, conclusões e recomendações.

II. O trabalho de auditoria e inspeções será supervisionado em todas as suas fases pelos respectivos chefes dos Serviços de Auditoria Operacional e de Auditoria Contábil e Financeira, responsáveis por assegurar:

- o correto planejamento dos trabalhos;
- a aplicação dos procedimentos e técnicas, conforme definidos no Plano de Auditoria;
- a adequada elaboração e preenchimento dos papéis de trabalho;
- a necessária consistência das observações e conclusões;
- a fiel observância dos objetivos da auditoria;
- o cumprimento das normas de auditoria;
- o adequado comportamento dos auditores;
- o sigilo dos fatos apurados.

---

---

### **TÍTULO III**

#### **AVALIAÇÃO DE RISCOS E CONTROLES INTERNOS**

---

---

#### **1. CONCEITO**

O Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos – AICPA, afirma:

“O controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado de métodos e medidas adotados pela empresa para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração.”

É comum confundirem-se os conceitos de avaliação dos controles internos e de risco. RISCO é uma medida de incerteza, que tanto pode indicar pontos positivos quanto negativos, sendo estes os considerados, efetivamente, como RISCO – os que produzem efeitos negativos.

## **2. AVALIAÇÃO DE RISCOS**

A avaliação do risco em auditoria identifica, mede e prioriza os riscos para possibilitar a focalização das áreas auditáveis mais significativas.

Em cada ação de auditoria, a avaliação do risco é utilizada para identificar as áreas mais importantes dentro do seu âmbito, permitindo o delineamento de um programa de auditoria capaz de testar os controles mais importantes, ou de forma mais detalhada.

Os riscos podem ser avaliados sob vários aspectos. Na auditoria interna, tendo em vista o tempo limitado do trabalho, a avaliação do risco pode determinar, por exemplo, que unidade/processo deve ser avaliado naquele momento, enfatizando-se os que apresentem maior risco.

No âmbito de trabalho da DGCOI, a avaliação de riscos é tarefa de fundamental importância, pois objetiva subsidiar a elaboração do Plano Anual de Auditoria, assegurando que todas as áreas que apresentem alto risco sejam examinadas no período.

Os riscos podem ser classificados como:

▶ RISCO DO SISTEMA

Refere-se às circunstâncias políticas e econômicas que envolvem a instituição.

▶ RISCO LEGAL

Risco de contrariar qualquer determinação legal ou regulamentar a que a instituição esteja sujeita.

▶ RISCO DOS SISTEMAS TECNOLÓGICOS

Risco de defasagem, subutilização ou uso inadequado dos recursos tecnológicos disponíveis.

▶ RISCO DE DETECCÃO

Probabilidade de que os procedimentos de auditoria não detectem erros ou irregularidades e, por via de consequência, sejam oferecidas conclusões incorretas sobre os resultados de uma auditoria.

▶ RISCO DE RECURSOS HUMANOS

Refere-se à disponibilidade e qualificação dos recursos humanos existentes.

▶ RISCO OPERACIONAL E DE GESTÃO

Refere-se à eficácia e eficiência das atividades operacionais desenvolvidas, bem como a ação exercida pelos gestores sobre estas atividades.

▶ RISCO DE PLANEJAMENTO

Risco de avaliações imprecisas no planejamento dos trabalhos.

▶ RISCO DE PROCESSO

Risco de um determinado processo desde sua origem até o seu termino, passando por todas as rotinas e funções.

▶ RISCO DE CONTROLE

Risco de que o sistema de controle interno falhe na prevenção ou detecção de erros ou irregularidades, ou seja, é a tendência de que o controle interno perca ou tenha diminuída sua eficácia.

### **3. CONTROLE INTERNO**

#### **3.1. Conceito**

É o conjunto de atividades, planos, métodos e procedimentos interligados adotados pelo Órgão para proteger o patrimônio público, produzir dados contábeis confiáveis, promover a eficiência operacional e a efetividade de seus objetivos sociais, tornando possível que eventuais desvios sejam corrigidos a tempo.

A redução (ou até a eliminação) dos riscos depende basicamente de um sistema de controle interno eficiente, que pode ser avaliado sob os seguintes aspectos:

- pelo plano de organização do órgão, ou seja, a forma de divisão do trabalho, suas relações de autoridade e as definições de responsabilidades;
- pelos meios utilizados para proteger o patrimônio, salvaguardar e defender os bens e direitos;
- pela exatidão e fidedignidade dos controles e demonstrativos contábeis;
- pela eficiência operacional;

- pelas políticas administrativas, ou o sistema de regras utilizado pelos gestores para alcançar determinado resultado.

### 3.2. Finalidades

Definidas no art. 129 da Constituição Estadual e no art. 74 da Constituição Federal:

“Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I -avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos do Estado;

II -comprovar a legalidade e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração estadual, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;

II - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do Estado;

IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.”

### 3.3. Responsabilidade Solidária

Estabelecida no parágrafo único do mencionado dispositivo legal:

**“Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas do Estado, sob pena de responsabilidade solidária.”**

### 3.4. Desempenho do Controle Interno

O Controle Interno, em consonância com o art. 13 do Decreto nº 3.148/80, deve ser exercido por meio de:

- a) auditoria, compreendendo inspeções, revisões e perícias;
- b) avaliação dos programas de trabalho.

### **3.5. Processos de Controle**

Os controles internos implementados na instituição devem:

- prioritariamente, ter caráter preventivo;
- permanentemente, estar voltados para a correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos;
- prevalecer como instrumentos auxiliares de gestão;
- estar direcionados para o atendimento a todos os níveis hierárquicos da administração.

### **3.6. Princípios Fundamentais do Controle Interno**

#### ▶ **SEGREGAÇÃO DE FUNÇÕES**

É o princípio fundamental do sistema de controle interno, que consiste na separação de funções de autorização, aprovação, execução, controle e contabilização.

#### ▶ **RELAÇÃO CUSTO/BENEFÍCIO**

Determina que o controle interno eficiente é aquele capaz de garantir que os objetivos serão alcançados de maneira eficaz e econômica, ou seja, que as medidas adotadas para evitar desvios ou restringi-los a níveis toleráveis sejam efetivas e de custos razoáveis, permitindo que erros e procedimentos ilegais ou fraudulentos sejam evitados ou detectados e corrigidos dentro de curto prazo.

▶ **QUALIFICAÇÃO ADEQUADA DE FUNCIONÁRIOS**

Preceitua que a eficácia dos controles internos administrativos depende diretamente da competência, da formação profissional e da integridade dos funcionários. Portanto, é imprescindível que haja uma política de pessoal que assegure seleção criteriosa e treinamento sistemático, bem como o rodízio de funções com vistas a reduzir, ou mesmo eliminar, a possibilidade de fraudes.

▶ **DELEGAÇÃO DE PODERES E DEFINIÇÃO DE RESPONSABILIDADES**

A delegação de competência, conforme previsto na lei, consiste em instrumento de descentralização administrativa utilizado para imprimir rapidez e objetividade nas decisões. Portanto, o ato de delegação deve indicar com precisão as autoridades delegante e delegada e o objeto da delegação.

As unidades administrativas devem possuir regimento e organograma adequados, em que estejam definidas de forma clara a autoridade e suas responsabilidades, além de manual de rotina/procedimento que discrimine as funções de todos os setores.

▶ **CONTROLE SOBRE AS TRANSAÇÕES**

Estabelece a importância do acompanhamento dos fatos contábeis, financeiros e operacionais, verificando se foram efetuados por meio de atos legítimos, em consonância com os objetivos do órgão e autorizados por quem de direito.

### **3.7. Erro e Fraude**

De acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade T-12:

ERRO é ato **involuntário** de omissão, desatenção, desconhecimento ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis, bem como de transações e operações da entidade, tanto em termos físicos quanto monetários.

FRAUDE é ato **voluntário** de omissão e manipulação de transações e operações, adulteração de documentos, registros, relatórios e demonstrações contábeis, tanto em termos físicos quanto monetários.

A eficiência do sistema de controle interno deve permitir a detecção não somente de irregularidades ou atos intencionais, como também de erros ou atos não intencionais.

Os ERROS podem ser:

- de interpretação;
- de omissão;
- de má aplicação de norma ou procedimento.

As FRAUDES classificam-se em:

- não encobertas (controle interno fraco);
- encobertas temporariamente (registros auxiliares alterados);
- encobertas permanentemente (registros auxiliares e contábeis alterados).

Ao realizar seus exames, o auditor deve verificar com atenção os meios utilizados para proteger o patrimônio contra roubo, fraude, atividades ilegais, bem como a segurança contra mau uso, intempéries, incêndios e situações similares.

Deve ter conhecimentos técnicos sobre os sistemas e procedimentos da unidade auditada e sobre os tipos e características básicas de fraude ou erros possíveis de ocorrer, de forma que possa identificar os indícios de fraudes ou riscos de atos atentatórios contra o patrimônio da instituição, dentre os quais incluem-se os erros decorrentes de atos involuntários de omissão, desatenção, desconhecimento ou má interpretação de fatos na elaboração dos registros contábeis e demonstrações contábeis, bem como da deficiência no cumprimento dos controles internos.

O trabalho da DGCOI tem por objetivo, entre outros, o de assessorar o Conselho da Magistratura na prevenção de fraudes, com bases em testes, de tamanho e periodicidade apropriados. Se tivesse a responsabilidade específica de descobrir todas as fraudes, teria de ampliar seu trabalho a tal ponto que seu custo poderia vir a se tornar proibitivo. Ainda assim, não poderia garantir que todos os tipos de fraude seriam detectados, porque as transações não-contabilizadas, as fraudes em custos e as falsificações não seriam necessariamente descobertas.

Portanto, a prevenção de fraudes e erros exige medidas como um sistema contábil seguro e um controle interno eficaz, a fim de desencorajar sua perpetração e limitar a possibilidade de ocorrência.

---

---

## TÍTULO IV

### TIPOS DE AUDITORIA

---

#### 1. AUDITORIA CONTÁBIL

É a técnica que, utilizada no exame dos registros e documentos contábeis e na coleta de informações mediante procedimentos específicos, pertinentes ao controle do patrimônio do órgão, objetiva obter elementos comprobatórios suficientes que permitam opinar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais da contabilidade e se as demonstrações deles originárias refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período examinado e as demais situações nelas demonstradas.

Este tipo de auditoria abrange a verificação:

- a) do cumprimento de todas as condições legais e regulamentares para:
  - percepção, arrecadação e recolhimento das receitas;
  - assunção, liquidação e pagamento das despesas;
  - nascimento e extinção de direitos e obrigações;
  - movimentação do patrimônio;
- b) da adequada classificação contábil dos fatos orçamentários, financeiros e patrimoniais, e a exatidão dos lançamentos contábeis;
- c) da correta demonstração nos balancetes, balanços, demonstrativos e relatórios das posições orçamentárias, financeiras e patrimoniais;
- d) da execução do cronograma de desembolso.

## **2. AUDITORIA DE GESTÃO**

Tem por finalidade certificar a regularidade das prestações ou tomada de contas dos responsáveis pela aplicação do dinheiro público e pela guarda e administração dos valores e bens, assim como conhecer e avaliar as políticas, os planos, as metas e as decisões implementados para a consecução dos objetivos sociais.

### **2.1. Objetos de exame**

- as peças comprobatórias dos atos e fatos administrativos;
- os controles administrativos, para fins de medir a eficiência;
- a existência de recursos ociosos ou insuficientemente empregados;
- o cumprimento da legislação no que respeita à aquisição de bens e serviços e a contratação de obras;
- os custos dos serviços, com vistas a avaliar a eficácia da gestão.

## **3. AUDITORIA ESPECIAL**

Determinada pelo Conselho da Magistratura, objetiva o exame de fatos ou situações relevantes, de natureza incomum ou extraordinária, não contemplados no Plano Anual de Auditoria.

## **4. AUDITORIA OPERACIONAL**

Destina-se a conhecer como o órgão adquire, protege e utiliza seus recursos materiais, financeiros, patrimoniais e operacionais; as causas de práticas antieconômicas e/ou ineficientes; se as normas legais pertinentes aos aspectos da economicidade, eficiência e

eficácia estão sendo obedecidas; se as metas estabelecidas estão sendo alcançadas e com que grau de êxito.

O alvo da auditoria operacional é o processo de gestão em todas as suas fases – planejamento, organização, procedimentos operacionais, acompanhamento gerencial e controle.

Dependendo do problema ou do que se pretende examinar, a auditoria operacional pode abordar tanto a análise da gestão quanto os procedimentos operacionais adotados pelo órgão, envolvendo questões como:

- a adequação da estrutura organizacional aos objetivos do órgão;
- a existência de controles adequados que garantam a economicidade, a eficiência e a eficácia da gestão;
- o uso adequado dos recursos humanos, instalações e equipamentos utilizados para a consecução do fim social do Poder Judiciário;
- a existência de superposição e duplicação de funções;
- a identificação dos pontos fortes e fracos do órgão e das oportunidades e ameaças ao desenvolvimento organizacional;
- a existência de rotinas e procedimentos de trabalho documentados e atualizados;
- a adequação das contratações aos prazos, à quantidade, ao tipo, à qualidade e aos preços dos bens e serviços;
- a guarda e manutenção dos bens móveis e imóveis.

---

---

## TÍTULO V

### PLANEJAMENTO E EXECUÇÃO DA AUDITORIA OPERACIONAL

---

#### 1. PLANEJAMENTO

A auditoria de natureza operacional, que vem se destacando como uma das modalidades de controle mais importantes no âmbito governamental, impulsionando os avanços técnicos na área de controle e o desenvolvimento de novos métodos de avaliação da efetividade da gestão pública, deve ser precedida de um levantamento do objeto a ser auditado, na determinação antecipada dos procedimentos que serão aplicados, na extensão e na distribuição, considerando o tempo e as pessoas que serão utilizadas na realização das tarefas de auditoria.

Não existe outro fator no processo de auditoria que afete mais o êxito de um trabalho do que o tempo dispensado na verificação preliminar da atividade a ser examinada.

Nessa fase, busca-se determinar se o trabalho é **exeqüível** e **relevante**, devendo proporcionar uma visão integrada do objeto, a fim de delimitar a **natureza**, a **extensão**, a **profundidade** e a **oportunidade** dos procedimentos e métodos de auditoria que devem ser aplicados.

##### 1.1. Procedimentos de Auditoria

A equipe deve colher, em fontes internas e externas, elementos que permitam o pleno conhecimento da unidade a ser auditada, tanto no que se refere aos seus

objetivos institucionais e à legislação aplicável, quanto nas suas práticas administrativas (ou contábeis).

**Fontes internas** - referem-se a informações e subsídios restritos ao âmbito interno do Órgão, quais sejam: entrevistas com os auditados, sistemas informatizados utilizados pelas unidades administrativas, manuais de procedimentos, organogramas, fluxogramas, demonstrativos contábeis e financeiros, Planos e Relatórios de Gestão, Orçamento, atos executivos e normativos e relatórios de auditorias anteriores.

**Fontes externas** - são as informações de caráter geral aplicáveis à matéria auditada, obtidas fora do âmbito do Órgão: legislações, jurisprudências, deliberações e decisões do Tribunal de Contas relacionadas ao objeto auditado, assim como dados disponibilizados pelo SIAFEM - Sistema Integrado de Administração Financeira dos Estados e Municípios e SIGFIS – Sistema Integrado de Gestão Fiscal.

Em resumo, a equipe deve elaborar um plano, a fim de estabelecer:

- a natureza, a extensão e a profundidade dos exames a serem aplicados;
- os elementos de conhecimento prévio sobre a unidade auditada e seus sistemas informatizados;
- o tamanho da equipe, as atribuições individuais de cada membro e prazos compatíveis com a complexidade do trabalho e com a importância da informação que se busca, avaliando a relação custo/benefício;

- a programação de visitas e a pauta dos temas que serão debatidos com os responsáveis pelo objeto da auditoria;
- a estratégia a ser empregada para coleta e análise de dados.

## 1.2. Materialidade, Relevância e Criticidade

As variáveis básicas utilizadas em todas as fases do processo de planificação dos trabalhos de controle são fundamentais, dentre as quais destacam-se a materialidade, relevância e criticidade.

### ▶ MATERIALIDADE

Refere-se ao montante de recursos orçamentários ou financeiros alocados por uma gestão em um ponto de controle específico (unidade, sistema, área, processo, programa ou ação), objeto dos exames de auditoria. Essa abordagem deve considerar o caráter relativo dos valores envolvidos.

### ▶ RELEVÂNCIA

Significa a importância relativa ou o papel desempenhado por uma determinada questão, situação ou unidade existentes em um dado contexto.

Determinar a relevância de certo objeto de auditoria depende de critérios a serem adotados para cada caso em particular, pois depende da natureza do item em questão, da materialidade, do risco envolvido, de sua inter-relação com outros objetos de auditoria etc.

É importante que na fase de planejamento o auditor estabeleça um nível acessível de relevância, de forma a detectar distorções quantitativamente importantes. Tanto o montante (quantidade) quanto a natureza (qualidade)

das distorções precisam ser considerados, sabendo que quanto mais alto o nível de relevância, menor o risco de auditoria. Portanto, ao determinar a época, natureza e extensão dos procedimentos de auditoria, deve-se levar em conta a relação inversa entre relevância e risco.

▶ **CRITICIDADE**

Representa o quadro de situações críticas efetivas ou potenciais a auditar, identificadas em uma determinada unidade ou programa. Trata-se da composição dos elementos referenciais de vulnerabilidade, dos pontos de controle com riscos latentes, devendo-se levar em consideração o valor relativo de cada situação indesejada.

A criticidade é, ainda, a condição imprópria, seja por ilegalidade, por ineficácia ou por ineficiência observada em determinada situação. Expressa a não-aderência normativa e os riscos potenciais a que estão sujeitos os recursos utilizados. Representa o perfil, ordenado por área, dos pontos fracos de uma organização.

## **2. PLANO DE AUDITORIA**

O Plano de Auditoria, elaborado com base nos elementos obtidos na fase de levantamento, tem por finalidade estabelecer a forma e os critérios que serão adotados para alcançar os objetivos do trabalho, devendo evidenciar:

- os objetivos do exame, ou seja, o que se deseja obter com a auditoria;
- o universo a ser examinado;

- a localização do objeto a ser auditado;
- as técnicas e os procedimentos que serão utilizados;
- as etapas que deverão ser seguidas e os respectivos cronogramas de execução;
- a identificação dos membros da equipe responsável pelo trabalho e os recursos necessários à execução do trabalho.

É de fundamental importância que sejam considerados os diversos fatores e variáveis de significação para o estabelecimento de prioridades na execução das auditorias, dentre os quais se destacam:

- nível de risco;
- alocação de recursos e distribuição de tarefas, tais como:
- disponibilidade de recursos;
- prazos a serem respeitados;
- duração da auditoria;
- estimativa de custos da auditoria;
- volume de recursos a serem auditados;
- complexidade e porte das unidades ou programas auditados;
- resultados desejados;
- minimização de custos de deslocamento.

## 2.1. Estrutura

A estrutura do Plano de Auditoria deve considerar os seguintes aspectos:

▶ AVALIAÇÃO DE RISCOS

Informar o padrão de risco adotado e sua possibilidade de ocorrência em cada processo levantado e que servirão de base para a escolha dos testes efetuados e sua extensão. Devem também ser destacados os pontos específicos focalizados na elaboração do programa de trabalho.

▶ TRABALHOS PREVISTOS

Relação dos trabalhos a serem realizados no período.

▶ ABRANGÊNCIA DOS TRABALHOS

Os testes que serão efetuados, contemplando todas as etapas do processo específico objeto da auditoria.

▶ TEMPO DISPONÍVEL PARA EXECUÇÃO DOS TRABALHOS

Cronograma dos trabalhos a serem executados e a composição da(s) equipe(s).

▶ ASPECTOS FUTUROS

Trata de eventos futuros que podem ter influência sobre os rumos da auditoria, bem como de trabalhos a serem incluídos em planejamentos dos anos seguintes.

## 3. EXECUÇÃO

A execução consiste no desenvolvimento do trabalho de campo, finalizando com a elaboração do Relatório de Auditoria, em que o auditor emite seu parecer, com base nos fatos e informações obtidas.

Para garantir o bom andamento do trabalho de campo, assim como a qualidade do relatório final, é fundamental que a equipe de auditoria tenha pleno conhecimento das suas responsabilidades e dos objetivos do trabalho.

Nesse sentido, o papel do coordenador da equipe é fundamental na distribuição de tarefas e no acompanhamento dos trabalhos. Portanto, cabe ao coordenador manter com a equipe reuniões periódicas, nas quais devem ser discutidos os problemas surgidos durante o trabalho de campo e as adaptações que se fizerem necessárias na programação.

A identificação dos achados de auditoria (ver Título VIII) e dos efeitos correspondentes tem início, muitas vezes, ainda na fase de planejamento, quando são selecionadas as questões que serão investigadas. As evidências identificadas no levantamento de auditoria serão então examinadas mais detalhadamente durante os trabalhos de campo.

As recomendações que visem à melhoria do desempenho administrativo ou operacional são o aspecto mais importante das auditorias de natureza operacional. Embora o aperfeiçoamento seja o foco das recomendações, convém indicar os aspectos que devem ser examinados pelo responsável na busca de soluções. Não basta declarar que algo está errado. Deve-se indicar alternativas a serem consideradas.

Ao formular suas recomendações, o auditor deve estimar a economia líquida de recursos decorrente da sua implementação, especificando, dessa maneira, o valor agregado e os benefícios advindos da auditoria. Essa estimativa reforçará a necessidade de mudança nos

procedimentos administrativos ou operacionais. As dificuldades em quantificar os benefícios potenciais variam segundo o tipo de benefício. Em muitos casos, porém, os impactos financeiros podem ser estimados com razoável segurança.

#### **4. MONITORAMENTO**

Compreende a revisão dos trabalhos realizados com base nas normas e objetivos previamente estabelecidos. Deste modo, o planejamento, a execução e a comunicação dos resultados (o relatório) devem ser continuamente analisados e avaliados pelo Diretor do Departamento de Auditoria da DGCOI.

O monitoramento tem por finalidade desenvolver metodologias, corrigir desvios e garantir o alcance dos objetivos previstos, identificando falhas ou distorções eventualmente verificadas no planejamento ou na execução dos trabalhos.

---

---

## **TÍTULO VI**

### **TÉCNICAS DE AUDITORIA**

---

#### **1. CONCEITO**

É o conjunto de processos e ferramentas operacionais de que se serve o auditor para a obtenção das evidências, que devem ser suficientes, adequadas, relevantes e úteis para a conclusão dos trabalhos.

Importante que seja observada a finalidade específica de cada técnica auditorial, a fim de evitar a aplicação de ferramentas inadequadas, a execução de exames desnecessários e o desperdício de recursos humanos e de tempo.

## **2. FERRAMENTAS**

### **2.1. Entrevista**

Consiste em um dos métodos utilizados na auditoria para obter as informações que serão utilizadas para suplementar, explicar ou interpretar os dados obtidos por outros meios.

As entrevistas podem ser classificadas em:

- Entrevista de apresentação;
- Entrevista de coleta de dados;
- Entrevista de encerramento

#### **2.1.1. Entrevista de Apresentação**

Utiliza-se quando a equipe de auditores se encontra pela primeira vez com o responsável pelo objeto auditado, apresentando os objetivos do trabalho, o planejamento global e os procedimentos técnicos e administrativos que serão adotados.

O propósito da entrevista de apresentação é estabelecer um relacionamento amistoso com o auditado, de modo a criar um ambiente de confiança e cooperação que irá se refletir nas atividades desenvolvidas pela equipe e, por consequência,

nas chances de sucesso da auditoria. O estabelecimento desse ambiente é ainda mais importante quando a auditoria é complexa, envolve denúncias contra o auditado ou está relacionada a temas de ampla divulgação.

Portanto, a entrevista de apresentação é muito importante para o êxito da auditoria, pois previne que o auditado construa uma visão distorcida do propósito do trabalho e assuma uma postura hostil em relação aos membros da equipe. É importante que ele perceba que será tratado com isenção e respeito pelos membros da equipe de auditoria e que os assuntos examinados serão abordados com objetividade. Por conseguinte, a equipe deve estar preparada para dirimir quaisquer dúvidas do auditado acerca das competências da Diretoria-Geral de Controle Interno e envidar esforços para atenuar a ansiedade natural do auditado.

Nesse primeiro encontro, deverão ser discutidos o tempo de duração dos trabalhos, a utilização de recursos do auditado, como espaço físico, transporte e apoio especializado, e a obtenção de documentos preliminares, devendo a equipe ponderar sobre a efetiva necessidade de determinadas solicitações perante eventuais argumentos contrários apresentados pelo auditado. É recomendável que a equipe obtenha do auditado as garantias necessárias ao acesso e à guarda das informações sigilosas ou estratégicas do objeto da auditoria.

Por último, a equipe deve considerar que a entrevista de apresentação não encerra os contatos com o auditado, pois esses contatos deverão ser realizados sempre que

necessário, como no caso da ocorrência de comportamentos hostis por parte de servidores e que não possam ser contornados pela equipe.

### **2.1.2. Entrevista de Coleta de Dados**

Utilizada para buscar evidências que dêem origem a achados de auditoria mediante a coleta de informações específicas junto ao entrevistado, utilizando formulários (estruturada) ou não (não estruturada).

Nessa modalidade de entrevista, a exemplo do que pode ocorrer na entrevista de apresentação, é possível que o entrevistado dificulte os trabalhos da equipe de auditoria, suprimindo informações importantes ao se sentirem constrangidos por estarem dando informações a representantes da Auditoria-Geral. Por isso, a equipe deve procurar conduzir a entrevista com vistas a obter a maior quantidade possível de informações relevantes dentro do tempo disponível, procurando criar um clima de confiança e cooperação, o que, todavia, não deve comprometer a independência das atividades profissionais dos membros da equipe, nem tampouco os objetivos da auditoria.

#### **2.1.2.1. Etapas**

##### **1ª - PREPARAÇÃO**

A etapa de preparação da entrevista de coleta de dados tem impacto direto na qualidade e na quantidade de informações obtidas, recomendando-se à equipe os seguintes passos:

- Preparar um plano para a entrevista, estabelecendo os objetivos, os documentos a serem solicitados, as atribuições de cada membro no decorrer da entrevista e delineando as principais perguntas a serem respondidas pelo entrevistado.
- Obter informações a respeito do entrevistado, especialmente sobre a sua experiência profissional e sobre o seu comportamento em entrevistas anteriores concedidas a outras equipes de auditoria.
- Informar previamente o auditado sobre os objetivos da entrevista e sobre o tipo de informação que será solicitada. Para tanto, é necessário programar o horário e o local da entrevista com antecedência, possibilitando às duas partes o tempo suficiente para a preparação do material a ser utilizado no encontro.

## **2ª - INÍCIO**

No início de uma entrevista de coleta de dados, a equipe deve procurar estabelecer uma relação de cooperação e confiança com o entrevistado, de modo a evitar manifestações de ansiedade ou hostilidade ou outros comportamentos adversos, sendo recomendáveis as seguintes atitudes:

- Reiterar ao auditado os objetivos da entrevista e salientar a necessidade de sua colaboração.
- Os membros da equipe devem se identificar, estarem vestidos adequadamente e tratarem o entrevistado de maneira respeitosa, utilizando o pronome de tratamento adequado.
- Iniciar a entrevista com uma conversa informal antes das questões formais, que deverão ser introduzidas pelo coordenador da equipe.

### **3ª - DESENVOLVIMENTO**

O plano para a entrevista é um guia a ser utilizado pela equipe de auditoria de modo flexível. As perguntas e a linha de questionamento devem ser elaboradas de forma a permitir que se extraia o máximo de informações relevantes, devendo ser ajustadas ao longo da entrevista em função das respostas e das reações não-verbais do entrevistado. De qualquer maneira, a entrevista deve ser conduzida como uma conversação, não como um interrogatório.

O sucesso da entrevista, ou seja, a obtenção de resultados proveitosos, dependerá da forma com que o auditor conduzirá a entrevista, do seu comportamento diante do entrevistado e das táticas empregadas para obter as informações desejadas.

A seguir, algumas orientações que poderão auxiliar o sucesso da entrevista:

- ▶ **Ouvir com atenção requer esforço e concentração.** Durante a conversa, evitar o monopólio da palavra. Ouvir o entrevistado com atenção, evitando interrompê-lo, a menos que isso seja necessário e possa ser feito de maneira educada.
- ▶ Ater-se aos objetivos da entrevista, coibindo qualquer desvio do assunto em discussão por parte do entrevistado, evitando distrair-se ou concentrar-se em outras perguntas. Caso esse desvio ocorra, a equipe deve avaliar a relevância das novas informações, decidindo se convém prosseguir ou retornar ao assunto original, lembrando que **conversar sobre assuntos irrelevantes toma tempo e deve ser desestimulado.**

- Não se apressar em tecer comentários para evitar o silêncio. Algumas vezes, **o período de silêncio pode ser usado para encorajar o auditado a complementar a sua idéia inicial.**
- **Demonstrar tranqüilidade e domínio do assunto tratado**, e evitar perguntas complexas, demonstrações de excesso de conhecimento ou atitudes de superioridade que possam inibir o entrevistado.
- Permanecer atento à compreensão que o entrevistado teve de cada pergunta feita, inquirindo-o, quando necessário, sobre qualquer dúvida que tenha surgido, a fim de **esclarecer o significado e a importância da questão a ser respondida.**
- **Mostrar interesse pela opinião do entrevistado**, cuidando para não demonstrar rejeição ou apoio e permanecendo neutro em relação às respostas, observando se as respostas refletem sua experiência, seu conhecimento e suas idéias, distinguindo fatos de opiniões.
- Acautelar-se contra as generalizações e jargões técnicos que podem ser usados pelo entrevistado para confundir a equipe.
- Observar que algumas declarações podem colidir com os dados obtidos no trabalho de auditoria ou com o conhecimento da equipe sobre o assunto tratado. Da mesma forma, **fatos alegados podem ser apenas suposições.**
- Muitas vezes, a **linguagem corporal e a entonação de voz** podem revelar insegurança e ambigüidade no comportamento do entrevistado, indicando respostas evasivas ou não fidedignas, exigindo que as declarações sejam posteriormente conferidas.

- Caso uma resposta não tenha sido expressa de maneira clara e compreensível, **solicitar ao entrevistado que explique melhor e forneça exemplos.**
- Para obter a **confirmação de determinada resposta**, pode valer-se de perguntas do tipo: *“Então, o que o(a) senhor(a) está dizendo é ...”*.
- O entrevistado deve ser previamente informado de que suas respostas serão anotadas para consulta posterior e assegurado de que os registros feitos serão precisos.
- Um dos membros da equipe de auditoria deve ser encarregado da tarefa de **anotar as respostas do entrevistado**, a fim de que os demais se concentrem no desenvolvimento da entrevista.
- A tarefa de **anotar as respostas do entrevistado** é bastante subjetiva, mas alguns pontos devem ser observados:
  - não escrever tudo que é dito;
  - não escrever ininterruptamente;
  - evitar fazer anotações, especialmente quando o entrevistado foi encorajado a falar livremente;
  - anotar pontos-chave e palavras soltas;
  - usar notação gráfica;
  - certificar-se de que as anotações são legíveis.

#### **4ª - CONCLUSÃO**

- Não encerrar a entrevista de forma abrupta, mas positivamente, de tal modo que o entrevistado perceba que as informações concedidas foram de valia para a auditoria.

- Atentar para os comentários informais emitidos pelo entrevistado na despedida, pois podem conter informações úteis. Esse momento é propício para se obter do entrevistado a indicação de outras pessoas com quem a equipe possa conversar e aprofundar os conhecimentos adquiridos na entrevista, inclusive as que possam contrapor argumentos àqueles apresentados pelo entrevistado.
- Recapitular as informações recebidas, certificando-se de que todas as perguntas foram respondidas e resumindo os principais pontos abordados para que o entrevistado possa confirmar, complementar ou modificar as declarações feitas.

#### **5ª - REGISTRO**

Uma entrevista envolve fazer perguntas, ouvir, entender as respostas e registrá-las para uso posterior na auditoria. As informações obtidas podem ser fundamentais para o sucesso da auditoria. Portanto, a equipe não deve confiar totalmente na memória, recomendando-se a utilização de um formulário para o registro de entrevista. Todavia, esse registro deve ser revisto logo após o encerramento do encontro, para que sejam acrescentados os dados não registrados no momento da entrevista.

É importante que as seguintes questões possam ser respondidas nessa etapa: (1) *Os objetivos da entrevista foram alcançados?* (2) *É necessária a coleta de outras informações sobre o assunto estudado?* (3) *É necessária a investigação de outros assuntos?*

Caso os objetivos não tenham sido atingidos de forma satisfatória, os auditores podem realizar uma nova entrevista, baseada em uma nova linha de questionamento com novas perguntas, ou partir para uma nova investigação, readequando o plano de trabalho e o rol de entrevistados.

### **2.1.3. Entrevista de Coleta de Dados Não-Estruturada**

As questões devem ser previamente ordenadas de acordo com os temas selecionados para a auditoria, o que não significa que o processo da entrevista seja uma experiência mecânica e formal. Essas questões podem ser classificadas em questões abertas e fechadas:

#### **a) Questões Abertas**

São aquelas cujas respostas podem ser dadas de forma livre, estimulando o auditado a falar. São eficientes quando se deseja explorar mais a fundo um determinado assunto.

Para obter informações genéricas do entrevistado, o auditor deve utilizar questões iniciadas com “explique” ou “descreva”. Para conhecer atitudes e pensamentos do entrevistado, pode atuar de forma direta formulando perguntas como: “Qual a sua opinião sobre?”. Ou, dependendo do que não foi dito, um membro da equipe emite uma opinião geral sobre um assunto e espera comentários do entrevistado.

#### **b) Questões Fechadas**

São perguntas que normalmente requerem respostas do tipo “sim ou não” ou “falso ou verdadeiro”. Por serem mais objetivas, auxiliam o entrevistador a

obter evidências sobre fatos determinados. Contudo, não devem ser utilizadas quando se desejam respostas amplas.

As questões fechadas costumam produzir respostas curtas e seu uso repetitivo pode sugerir um interrogatório. Para que isso não ocorra, deve-se permitir que o entrevistado amplie as suas respostas, formulando perguntas complementares do tipo: “O quê?”, “Quem?”, “Como?”, “Quando?” e, especialmente, “Por que?”. Essas perguntas permitem dirimir dúvidas e conhecer detalhes do assunto tratado. Entretanto, essa tática também apresenta riscos, porque, em geral, as pessoas não gostam de ser constantemente solicitadas a dar explicações adicionais.

#### **2.1.4. Entrevista de Coleta de Dados Estruturada**

A entrevista de coleta de dados estruturada deve ser utilizada em trabalhos que exijam, de um ou mais entrevistados, respostas padronizadas para um conjunto definido de informações acerca de um tema específico. Sua principal característica é que o entrevistador não tem liberdade de ajustar, alterar ou adicionar novas perguntas durante o processo de aplicação, tendo apenas o controle da seqüência de perguntas da entrevista.

Nesse tipo de entrevista, as perguntas devem ser sistemáticas, claras e consistentes, de modo a minimizar o viés introduzido pelos entrevistadores ou entrevistados e a facilitar a obtenção de informações uniformes, que possam ser comparadas e sujeitas à análise estatística, quando possível.

A elaboração de um formulário de coleta de dados estruturada deve obedecer a um roteiro básico:

- 1º) Formulam-se questões genéricas.
- 2º) Transformam-se essas questões em elementos mensuráveis, na forma de hipóteses a serem testadas.
- 3º) Define-se a população da qual as informações serão coletadas.

O entrevistador deve estar treinado para aplicar as questões conforme originalmente determinado, disciplinando-se para não alterar o significado da pergunta com maneirismos verbais ou observações tendenciosas. Os auditores que não tenham participado da elaboração do formulário devem testar a sua aplicação entre si para se familiarizarem com o seu conteúdo.

Em síntese, a entrevista de coleta de dados estruturada compõe-se das seguintes etapas:

1. identificação da questão de auditoria;
2. determinação da informação desejada;
3. identificação do alvo;
4. formulação das questões, prevendo as possíveis respostas;
5. seleção das questões que irão compor a entrevista;
6. escolha do método de coleta de dados;
7. preparo do formulário da entrevista;
8. treinamento dos entrevistadores;
9. seleção dos entrevistados;

10. contato com os entrevistados;
11. aplicação da entrevista;
12. preparo dos dados;
13. análise dos dados;
14. interpretação dos dados.

#### **2.1.5. Entrevista de Encerramento**

Na entrevista de encerramento, a equipe de auditoria comunica ao responsável pelo objeto auditado a conclusão de seus trabalhos, agradecendo o apoio prestado e os dados fornecidos.

Quando possível, os achados (ver Título VIII), conclusões e recomendações constantes do relatório de auditoria também devem ser apresentados. Nesse caso, os membros da equipe devem discorrer sobre as causas de cada achado e sobre as ações corretivas recomendadas, bem como sobre os elementos balizadores das conclusões e recomendações, de modo que não haja dúvidas quanto à qualidade técnica, à objetividade e à isenção do trabalho realizado.

Em seguida, devem conceder ao auditado um prazo razoável e compatível com aquele definido para o encerramento da auditoria para que ele apresente seus argumentos, permitindo, deste modo, que se verifique se evidências coletadas são suficientemente robustas para sustentar as conclusões e recomendações formuladas.

## **2.2. Análise Documental**

Procedimento voltado para a comprovação das transações que por exigência legal ou de controle são registradas nos documentos comprobatórios dessas transações.

A análise documental inclui o exame de processos, atos formalizados e documentos avulsos, sob os seguintes aspectos:

- ▶ AUTENTICIDADE - verificar se a documentação é fidedigna e merece crédito;
- ▶ NORMALIDADE – observar se a transação refere-se à operação normal e atende aos objetivos da administração;
- ▶ APROVAÇÃO – verificar se a operação e os documentos foram aprovados por pessoa autorizada;
- ▶ REGISTRO – verificar se o registro das operações foi adequado, se a documentação é hábil e se há correlação contábil, fiscal etc.

## **2.3. Conferência de Cálculos**

Amplamente utilizada em virtude da quase totalidade das operações do órgão envolver valores, números etc. Requer a revisão de memórias de cálculos ou a confirmação dos valores, cotejando-os com elementos numéricos correlacionados.

## **2.4. Exame de Registros**

Trata-se da verificação dos registros constantes de controles regulamentares, relatórios sistematizados, mapas e demonstrativos formalizados, elaborados de forma manual ou por sistemas informatizados.

O uso desta técnica deve sempre ser conjugado com outras que possam verificar a fidedignidade do registro principal. Porém, há sempre o risco de que esses registros também possam não ser autênticos ou terem sido apressadamente preparados com a única finalidade de apoiar dados incorretos.

### **2.5. Correlação entre as Informações Obtidas**

Durante a execução do trabalho, o auditor executará serviços cujas informações estarão relacionadas com outras áreas de controle do auditado. À medida que for sendo observado este inter-relacionamento, o auditor estará efetuando o procedimento da correlação.

### **2.6. Inspeção**

É o exame efetuado para testar a efetividade dos controles, particularmente daqueles relativos à segurança de quantidades físicas ou a qualidade de bens tangíveis.

### **2.7. Observação das Atividades e Condições**

Verificação das atividades que exigem a aplicação de testes flagrantes, com vistas a detectar erros, problemas ou deficiências que de outra forma seriam de difícil constatação, identificando a atividade específica a ser observada, examinando sua execução e comparando o comportamento observado com os padrões.

É a técnica de auditoria mais intrínseca, pois envolve o poder de constatação visual do auditor e talvez a mais generalizada de todas. Não se aplica à observação específica de problemas, conforme se obtém, por exemplo, na conferência de cálculos. Não obstante, tem utilidade em quase todas as fases do exame e não deve jamais ser negligenciada.

## **2.8. Rastreamento**

Investigação minuciosa, com exame de documentos, procedimentos e unidades interligadas, objetivando dar segurança à opinião do auditor sobre os fatos observados

---

## **TÍTULO VII**

### **MÉTODO DA AMOSTRAGEM**

---

#### **1. FINALIDADE**

Destina-se a conhecer as características de um todo a partir de uma parcela representativa (amostra), viabilizando as ações de controle em situações onde o alvo se apresenta em grandes quantidades e/ou se distribui de maneira pulverizada, e quando a coleta de informações tem que ser feita em tempo hábil, caso a ação, na sua totalidade, se torne impraticável.

Onde os recursos humanos e materiais são escassos, a amostragem se torna imprescindível, pois torna o trabalho mais fácil e adequado. Além disso, deve-se levar em conta o fato de que o uso da amostragem aumenta a confiabilidade dos

dados coletados, já que ao se examinar uma menor quantidade de elementos pode se dar maior atenção aos casos individuais, evitando erros nas respostas.

Há casos, porém, em que não se recomenda a utilização de amostragem. Por exemplo, quando:

- o universo de elementos é considerado muito pequeno, pois sua amostra fica relativamente grande;
- as características do todo são de fácil mensuração, mesmo que o universo não seja pequeno;
- há necessidade de alta precisão.

## **2. CARACTERÍSTICAS**

A amostra deve fornecer informação suficiente sobre o conjunto de atividades referentes à área auditada, possuir as características de todos os elementos do universo auditado e proporcionar prova suficiente para o auditor.

O elemento principal para se elaborar um plano amostral é saber exatamente qual o objetivo da ação de controle, ou seja, o que se deseja obter com os resultados e, de posse deles, que conclusões se deseja alcançar, pois quando os objetivos são bem definidos fica claro o estabelecimento de qual é o alvo a ser considerado para a elaboração da amostra, bem como a definição das unidades de amostragem.

Outro ponto importante a ser definido é a precisão que se deseja, ou seja, o máximo que se admitirá de erro para os resultados obtidos com a amostra.

Importante também que a seleção dos elementos da amostra seja rigorosamente aleatória, pois o contrário pode significar que o auditor está influenciando a escolha dos elementos da amostra com seu juízo pessoal, colocando em risco todo o trabalho realizado, porquanto as informações obtidas a partir daquela amostra enviesada irão trazer resultados equivocados a respeito do universo em questão. Por conseguinte, uma amostra mal dimensionada e sem aleatoriedade é tendenciosa, levando o auditor a conclusões distorcidas ou distanciadas da verdade.

### **3. SELEÇÃO DA AMOSTRA**

A seleção da amostra, por qualquer método, segue as seguintes fases:

- 1<sup>a</sup>. quantificação da amostra, dimensionada em função dos controles internos existentes na unidade auditada e dos objetivos da auditoria;
- 2<sup>a</sup>. seleção ou identificação da amostra;
- 3<sup>a</sup>. seleção de procedimentos de auditoria aplicáveis à amostra;
- 4<sup>a</sup>. avaliação dos resultados da amostra.

Não existe uma fórmula confiável e definitiva para se determinar o tamanho da amostra quando estamos tratando de auditoria, pois o principal fator que irá determinar a extensão de testes sempre será a confiabilidade dos controles internos e a idoneidade dos documentos auditados, além da experiência do auditor, quem, na prática, define o volume da amostra.

Ao usar métodos de amostragem, estatística ou não, o auditor deve projetar e selecionar uma amostra, aplicar os procedimentos de auditoria e avaliar os resultados, de forma a proporcionar evidência suficiente e apropriada.

### **3.1. Pelo Método Estatístico**

A amostra estatística é aquela em que a determinação e seleção dos elementos se fazem baseados em cálculos de probabilidades. Este método apresenta a vantagem de ser eficiente na determinação de uma amostra representativa e facilitar o controle sobre ela.

Conta com uma série de formas diferentes de obtenção do tamanho da amostra, tais como a **Amostra Aleatória Simples**, que se caracteriza pelo fato de cada elemento da população ter a mesma chance de pertencer à amostra. Considera-se para isso que os elementos em questão estão distribuídos de maneira uniforme.

Nas demais formas ou métodos de amostragem, pelo fato de os elementos não se processarem de maneira homogênea na população, torna-se necessário dispor de técnicas mais sofisticadas para selecionar e obter o tamanho da amostra.

### **3.2. Pelo Método não Estatístico**

É o mais utilizado por ser de fácil aplicação e porque a utilização do método estatístico se mostra por vezes impraticável.

Embora se baseie, principalmente, na experiência do auditor, é inegável a sua utilidade dentro de determinados contextos, tal como na busca exploratória de informações ou sondagem, quando se deseja obter informações detalhadas sobre questões particulares, durante um espaço de tempo específico.

A amostragem não estatística pode ser classificada como:

▶ AMOSTRAGEM POR PERÍODO DETERMINADO

Examinam-se todos os documentos referentes a determinado período;

▶ AMOSTRAGEM SISTEMÁTICA

Selecionam-se algumas operações representativas de todos os períodos (por exemplo: licitações e contratos de janeiro a dezembro);

▶ AMOSTRAGEM PELA MATERIALIDADE

Selecionam-se as operações em função do seu valor monetário.

---

---

## TÍTULO VIII

### ACHADOS DE AUDITORIA

---

#### 1. DEFINIÇÃO

São os fatos significantes detectados pelo auditor, com base nos quais o auditor fundamenta suas recomendações e conclusões, devendo, portanto, ser relevantes, objetivos e baseados em evidências qualitativamente aceitáveis.

Um achado de auditoria é algo que o auditor observou ou encontrou durante seu exame e, embora normalmente o termo seja empregado para denominar as

deficiências ou pontos fracos apresentados no relatório de auditoria, os achados podem ser “positivos” e devem também ser destacados.

A validade do julgamento do auditor depende diretamente da qualidade das evidências coletadas, permitindo alcançar um grau razoável de convencimento da realidade dos fatos e situações observados, da veracidade da documentação examinada, da consistência da contabilização e da fidedignidade das informações e registros gerenciais.

## **2. REQUISITOS BÁSICOS**

Os achados de auditoria, para serem considerados como tal, devem atender aos seguintes requisitos básicos:

- a) - serem importantes o suficiente para que mereçam ser relatados;
- b) - estarem baseados em fatos e provas precisas que figurem nos papéis de trabalho;
- c) - serem suficientes para respaldar as conclusões do relatório;
- d) - mostrarem-se convincentes àqueles que não participaram da auditoria.

## **3. ATRIBUTOS DE QUALIDADE**

Considera-se que o achado é de qualidade satisfatória quando reúne os seguintes atributos:

- ▶ SUFICIÊNCIA

Quando as provas obtidas (que figurem nos papéis de trabalho) fornecem ao auditor razoável convencimento da realidade ou veracidade dos fatos examinados.

▶ ADEQUAÇÃO

Quando os testes ou exames realizados são apropriados à natureza e às características dos fatos examinados.

▶ PERTINÊNCIA

Quando os achados são coerentes com as observações, conclusões e recomendações da auditoria.

#### **4. FATORES A CONSIDERAR**

Para se trabalhar com isenção, objetividade e realismo, devem-se considerar as condições e circunstâncias presentes quando da ocorrência dos fatos, evitando-se julgamentos e conclusões baseados em uma percepção intempestiva da situação sob exame.

Qualquer avaliação, levando em conta a natureza, a complexidade e o volume das operações auditadas, deve refletir um julgamento criterioso do que racionalmente se pode esperar do responsável ante as circunstâncias por ele vivenciadas.

O auditor deve procurar identificar pontos fracos nos possíveis achados, prevenindo-se contra a tendência natural de racionalizar as interpretações dos fatos, deixando, assim, de considerar a informação contrária. Deve também se

acautelar contra a tendência de “evitar” achados que exijam um grande consumo de tempo e esforço para serem desenvolvidos adequadamente.

O auditor não deve pensar que os outros aceitarão as conclusões do relatório simplesmente porque ele as manifesta. É necessário demonstrar a pertinência e oportunidade de suas opiniões, sobretudo ante os fatos registrados no relatório.

## **5. ROTEIRO PARA O DESENVOLVIMENTO DOS ACHADOS**

A identificação de um achado aparentemente importante exige a adoção dos seguintes critérios para que sejam considerados relevantes e consistentes:

### ▶ IDENTIFICAÇÃO DA SITUAÇÃO ENCONTRADA

Abrange os exames e verificações necessários para reunir e estabelecer claramente todos os fatos pertinentes. Procura-se identificar o que, onde e como ocorreu, comparando a situação encontrada com a situação ideal e quantificando eventuais danos decorrentes da irregularidade ou deficiência observada. Nessa fase, é importante observar se o achado possui os atributos necessários para ser relevante.

A aplicação dos procedimentos de auditoria não garante a detecção de toda impropriedade ou irregularidade. Deste modo, a manifestação posterior de uma situação imprópria ou irregular ocorrida no período examinado não significa que o trabalho tenha sido inadequado, desde que tenha sido realizado de acordo com as normas e procedimentos que regulam o trabalho de auditoria.

▶ IDENTIFICAÇÃO DAS LINHAS DE COMPETÊNCIA E RESPONSABILIDADE

É necessário identificar as competências dos responsáveis pelos atos e fatos observados. A ausência de uma clara definição das competências e responsabilidades é um forte indicador de descontrole administrativo, o que pode levar a graves prejuízos para os controles internos do órgão.

▶ IDENTIFICAÇÃO DAS CAUSAS

A causa de um achado de auditoria é a base para as recomendações. Detectadas várias causas para um mesmo achado, a equipe deve identificar aquela que, se modificada, pode prevenir situações similares.

A perfeita compreensão das causas é de suma importância para que se possa examiná-la adequadamente e com imparcialidade. Devem-se averiguar as razões que motivaram a situação e se foram adotadas medidas para corrigi-las. Ao se compreender uma falha, freqüentemente se identificam outros problemas que exigirão exame durante a auditoria.

Deve-se ter em conta, ainda, a possibilidade da causa identificada estar fora do controle do auditado, fazendo com que o foco das recomendações transcenda o objeto da auditoria.

▶ DELIMITAÇÃO DA EXTENSÃO DA OCORRÊNCIA

Delimitar a extensão da ocorrência é de extrema importância para que se chegue a conclusões acertadas sobre a importância da deficiência. Nesse

sentido, sempre que possível e viável, deve-se especificar o tamanho da amostra examinada pelo auditor e o percentual de falhas identificadas.

Não convém fazer generalizações com base em constatações individualizadas, embora haja casos isolados que, por sua natureza ou dimensão, assumem tamanha relevância que exigem um desenvolvimento completo do ponto por parte do auditor, ainda que representem exceções à regra.

► IDENTIFICAÇÃO DOS EFEITOS

Uma vez identificado o achado de auditoria, o auditor deve se deter na verificação dos efeitos. Em geral, esses procedimentos só são concluídos no final do trabalho. Todavia, em face da complexidade do tema e de evidências supervenientes, a análise pode estender-se até a fase do relatório, quando a equipe conclui a respeito dos achados apurados.

O efeito associado a um achado de auditoria, sempre que possível, deve ser mensurado, utilizando-se os seguintes critérios:

- a) no caso de **processos antieconômicos**, aquisições mal planejadas ou equipamentos improdutivos, os efeitos podem ser estimados em valores monetários.
- b) os efeitos decorrentes de **procedimentos ineficientes**, recursos ociosos ou gerenciamento deficiente podem ser dimensionados em termos de descumprimento de prazos e de desperdício de recursos físicos.
- c) os efeitos qualitativos também devem ser mencionados, como **ausência de controle, decisões inadequadas** ou **descaso com a qualidade do bem ou serviço**

**oferecido**, que podem ter ocorrido no passado, estar ocorrendo no momento da auditoria ou vir a ocorrer no futuro, devendo-se apontar a necessidade de ação corretiva.

▶ IDENTIFICAÇÃO E EXAME DAS NORMAS QUE REGEM A MATÉRIA

A identificação das normas que disciplinam o assunto focado é parte essencial do trabalho e afeta a essência dos achados, das conclusões e das providências propostas.

Antes de iniciar seu trabalho, o auditor deve conhecer as normas que regem o funcionamento do órgão e de suas unidades, bem como as que disciplinam a execução das operações que serão objeto de exame. Também as deliberações emanadas do Tribunal de Contas devem ser do pleno conhecimento do auditor.

▶ ESCLARECIMENTOS PRESTADOS PELOS RESPONSÁVEIS

As irregularidades ou deficiências observadas deverão, de imediato, ser levadas, por escrito, ao conhecimento do responsável pela unidade auditada, oferecendo-lhe a oportunidade de comentar a respeito e fornecer informações adicionais. Essas informações devem ser apresentadas no relatório de forma clara, objetiva e imparcial.

Os esclarecimentos obtidos permitem transpor etapas, seja por permitir o aprofundamento do trabalho ainda na fase de levantamento, se necessário, seja por possibilitar que os fatos sejam detectados na própria unidade auditada.

Além disso, a audiência dos responsáveis reduz o risco de sonegação de informações com o propósito de desacreditar o trabalho de auditoria.

▶ FORMAÇÃO DE OPINIÃO

A formação de juízo sobre o mérito da matéria abordada deve se basear nas evidências reunidas durante o desenvolvimento do trabalho, sendo indispensável que todos os elementos considerados pelo auditor estejam claros e objetivamente apresentados em seu relatório.

▶ PROPOSIÇÃO DE MEDIDAS CORRETIVAS

Antes de propor medidas corretivas, o auditor deve avaliar o custo de sua aplicação em relação aos benefícios esperados. Ao fazer recomendações, deve também observar as sanções legais ou regulamentares a que está sujeito o responsável.

▶ ALTERAÇÕES NA DIREÇÃO DOS TRABALHOS DE AUDITORIA

O rumo dos trabalhos pode e deve ser alterado sempre que novos elementos obtidos assim recomendem. Para se reconhecer a necessidade de tais alterações, é indispensável uma supervisão contínua do desenvolvimento dos achados potenciais e um cuidadoso exame de cada informação colhida.

---

---

**TÍTULO IX**  
**PAPÉIS DE TRABALHO**

---

---

**1. CONCEITO**

É o conjunto sistemático de informações que o auditor deverá reunir de forma ordenada e clara durante o desenvolvimento do trabalho.

Considerando que o auditor não pode se apossar de documentos originais para integrá-los ao seu relatório, deve utilizar-se dos papéis de trabalho para registrar os dados da unidade auditada ou programa fiscalizado, fatos observados, informações colhidas, as etapas preliminares do trabalho, os procedimentos adotados, os testes executados e as conclusões da equipe de auditoria.

**2. FINALIDADES**

- I. Racionalizar a execução do trabalho, auxiliando o auditor a realizar seu exame de maneira ordenada, documentando o trabalho feito, indicando os pontos pendentes e apresentando as razões para a não realização de determinadas verificações;
- II. Servir de suporte para a preparação do Relatório de Auditoria, fundamentando com provas suficientes o parecer do auditor;
- III. Fornecer ao supervisor responsável subsídios para a revisão do trabalho, permitindo-lhe avaliar se foram realizados adequadamente e se as conclusões emitidas são sólidas e pertinentes;

- IV. Dar suporte adequado para as discussões com o pessoal das áreas examinadas, pois certas operações ou atividades são complexas e, portanto, difíceis de serem memorizadas;
- V. Servir como instrumento de avaliação do auditor, pois o nível de competência pode ser avaliado pela maneira como ele documenta seu trabalho;
- VI. Fornecer subsídios para que as instâncias superiores se certifiquem de que os critérios adotados para a escolha da amostra foram os mais adequados;
- VII. Servir de referência para trabalhos subseqüentes, tendo em vista que trabalhos de auditoria normalmente são repetidos ou têm acompanhamento posterior. Papéis de trabalho preparados de maneira correta tornam a repetição do trabalho mais fácil e econômica, evitando a extensão de certos testes e permitindo iniciar o trabalho num estágio mais avançado.

### 3. CLASSIFICAÇÃO

Os papéis de trabalho, preparados ou não pelo auditor, além das cópias ou originais de documentos coletados, podem ser assim classificados:

- ▶ Papel de Trabalho de natureza específica

São aqueles elaborados para servir de auxílio na realização da auditoria, de acordo com as peculiaridades do trabalho.

- ▶ Papel de Trabalho de natureza geral

São os utilizados rotineiramente na maioria dos trabalhos de auditoria.

- ▶ Papel de Trabalho de valor probatório

São aqueles que dão suporte ao relatório por conterem informações que não precisam ser detalhadas, em geral constituídos de cópias ou originais de documentos.

▶ Papel de Trabalho de valor analítico

Elaborados ou não pelo auditor, facilitam a análise das informações coletadas, constituindo-se em resumos, comparações, tabelas, cálculos etc.

#### **4. CRITÉRIOS DE ELABORAÇÃO**

- I. Devem conter apenas informações de interesse e anotações adequadas para a identificação posterior de maiores detalhes, caso necessário, incluindo:
  - nome da unidade auditada;
  - título do papel de trabalho;
  - objetivo do papel de trabalho;
  - unidade utilizada na apresentação dos valores;
  - dimensão e critério de seleção aplicado na escolha da amostra;
  - data-base das informações ou período abrangido pela amostra;
  - origem das informações;
  - comentários (se for o caso);
  - assinatura de quem elaborou.
  
- II. Ao planejar a confecção do papel de trabalho, o auditor deve estar atento para os aspectos de eficiência e eficácia, buscando auxílio em papéis utilizados anteriormente, aperfeiçoando-os, se necessário;

- III. Todo papel de trabalho deve ser identificado com o número do trabalho, a data da preparação, o visto do responsável pela sua preparação e o do Coordenador-Geral de Auditoria, evidenciando a revisão e o número seqüencial da folha;
- IV. A classificação dos papéis de trabalho deve seguir certa ordem de importância, ou seja, primeiramente são apresentados os valores e informações básicas, seguidos do detalhamento dos testes;
- V. Todos os valores e informações repetidos em diferentes folhas dos papéis de trabalho devem ser referenciados entre si, ou seja, ao lado de cada valor repetido é anotado o número de outra folha onde esse valor também pode ser identificado.

## 5. “TICKS”

São marcas utilizadas para atestar a conferência e a revisão dos dados contidos nos papéis de trabalho.

Usualmente, utilizando a cor vermelha, são representadas da seguinte forma:

- Ø** *conforme documento original examinado*
- ¥** *conforme registros contábeis examinados*
- √** *cálculo conferido*
- √√** *conforme PT (Papel de Trabalho) do ano anterior*
- S** *soma*

## **6. ARQUIVAMENTO**

Os papéis de trabalho devem ser guardados em arquivos do tipo permanente e corrente, de acordo com sua utilização.

### **6.1. Arquivo Permanente**

De modo geral, contém assuntos de interesse para consulta sempre que se quiser dados sobre o sistema, área ou unidade de auditoria, informações atualizadas, devidamente organizadas e acessíveis, tais como: Plano Anual de Auditoria; normas de organização e funcionamento das unidades do Poder Judiciário, Relatórios de Gestão Fiscal, RAC, PAG, relatórios de auditorias anteriores, cópias dos pareceres emitidos e de correspondências ou memorandos internos indicando a solução das recomendações sugeridas nos Relatórios de Auditoria etc.

### **6.2. Arquivo Corrente**

Contém os papéis de trabalho utilizados nas auditorias de campo, incluindo documentos, cópias de dados, listagens e mapas preparados pelo próprio auditor ou obtidos nas áreas ou segmentos onde foram realizados os trabalhos.

## **7. FLUXOGRAMAS**

Uma das técnicas utilizadas na auditoria operacional para registrar informações é o fluxograma, que também se constitui num importante papel de trabalho.

A descrição narrativa, algumas vezes, a exemplo de rotinas de determinada unidade ou sistema, mostra-se muito extensa, dificultando a compreensão dos

pontos relacionados entre si. O fluxograma, neste caso, tem grande utilidade, pois fornece uma apresentação geral, de forma lógica e concisa, tornando-se por isso uma ferramenta de grande utilidade para a demonstração do que está ocorrendo e das deficiências do processo.

O fluxograma horizontal é um dos mais utilizados nas auditorias operacionais, pois tem a vantagem de permitir a visualização rápida das relações entre as diferentes partes de um sistema integrado. Por exemplo: os pontos positivos ou negativos do controle interno, pela forma com que as funções estão divididas entre os funcionários do órgão ou das unidades administrativas.

### **7.1. Testes de Aderência**

Antes de avaliar o sistema e investigar as deficiências, o auditor precisa estar seguro de que o sistema a ser avaliado está realmente em operação. Deve, portanto, investigar um número limitado de transações (quatro ou cinco de cada tipo) efetuadas pelo sistema, desde a sua origem até sua conclusão, conhecido como teste de aderência.

A aplicação de alguns testes de aderência com base em fluxogramas tem a vantagem de economizar tempo, evitando que se estude um sistema planejado que não está sendo executado na prática.

### **7.2. Critérios de Elaboração**

- I. Os fluxogramas devem ser elaborados em formulários próprios e com a utilização do gabarito padrão;

- II. Devem ser legíveis, claros, concisos e dispostos de forma lógica, permitindo a perfeita compreensão do leitor acerca das rotinas demonstradas;
- III. O sistema avaliado deve ser dividido em tantas partes quanto seja necessário para que se apresente de forma lógica;
- IV. Deve se evitar o cruzamento de linhas. Um semicírculo, indicando a independência das linhas ao se cruzarem é um recurso imperfeito;
- V. Os funcionários ou departamentos que tenham grande troca de documentos ou informações entre si devem ser demonstrados em colunas adjacentes;
- VI. Deve-se assegurar que o início e o término de um fluxo estejam claramente demonstrados, de forma que o leitor saiba para onde ir antes de descer aos detalhes;
- VII. Os detalhes excessivos devem ser evitados, porém assegurando-se de que os pontos importantes do controle serão registrados.

---

## TÍTULO X

### RELATÓRIO E CERTIFICADO DE AUDITORIA

---

#### 1. CERTIFICADO DE AUDITORIA

É o documento que certifica a exatidão e regularidade, ou não, das contas dos responsáveis pela aplicação, utilização, ou guarda de bens e valores públicos, e de todo aquele que der causa à perda, subtração ou estrago de valores, bens e materiais de propriedade ou responsabilidade do Poder Judiciário.

## 1.1. Tipos

### ▶ CERTIFICADO DE REGULARIDADE

Emitido quando se concluir que na gestão dos recursos públicos foram observados adequadamente os princípios da legalidade, legitimidade e economicidade.

### ▶ CERTIFICADO DE REGULARIDADE COM RESSALVAS

Emitido quando forem constatadas falhas, omissões ou impropriedades de natureza formal no cumprimento das normas e diretrizes governamentais quanto à legalidade, legitimidade e economicidade, mas que, em virtude de sua irrelevância ou imaterialidade, não caracterizem irregularidade de atuação dos agentes responsáveis.

### ▶ CERTIFICADO DE IRREGULARIDADE

Emitido quando se verificar a não observância da aplicação dos princípios da legalidade, legitimidade e economicidade, constatando a existência de desfalque, alcance, desvio de bens ou outra irregularidade de que resulte prejuízo quantificável ao erário e/ou que comprometa de forma importante as demonstrações financeiras e a gestão dos agentes responsáveis no período examinado.

A conclusão da Auditoria-Geral ao certificar contas deve ser precedida de um exame acurado de todas as circunstâncias envolvidas na situação em julgamento, e levar em consideração alguns fatores importantes, tais como: a frequência com que as irregularidades ou falhas ocorreram no exercício; a reincidência de

constatação em exercícios anteriores, descumprimento a recomendações anteriores; evidência da intenção; ocorrência de prejuízos financeiros ou materiais; jurisprudência de decisões do Tribunal de Contas do Estado na apreciação de casos semelhantes; e outros fatores que possam contribuir para a adequada definição do tipo de certificado a ser emitido.

## **2. RELATÓRIO**

É o instrumento utilizado pelo auditor para relatar, de forma circunstanciada, os fatos apurados no trabalho de auditoria e suas conclusões.

### **2.1. Finalidade**

- I. Fornecer subsídios que permitam à Administração Superior tomar decisões a respeito da área auditada;
- II. Oferecer aos responsáveis pelas unidades ou programas auditados as recomendações propostas pela Auditoria-Geral;
- III. Motivar os responsáveis pela execução das tarefas a adotarem medidas para correção dos erros detectados.

### **2.2. Atributos de qualidade do Relatório de Auditoria**

#### ▶ CLAREZA

O relatório deve transmitir a mensagem de forma clara e direta, a fim de que o leitor entenda facilmente o que se pretendeu comunicar, sem necessidade de explicações adicionais.

O princípio básico para ser claro é conhecer o suficiente sobre o assunto a relatar. Portanto, se o auditor não está seguro das observações de seu exame, deve estender seu trabalho e suas pesquisas.

A clareza também pode ser obtida com a utilização de uma redação direta, sem explicações excessivas. Frases curtas são sempre melhores de serem entendidas. Além disso, é conveniente lembrar que os destinatários finais do Relatório de Auditoria são pessoas que atuam em áreas diferentes e, muitas vezes, completamente alheias ao campo da auditoria interna. Por isso, devem ser evitados termos técnicos que dificultem o entendimento do relatório.

▶ CONCISÃO

Concisão significa excluir tudo que for supérfluo para o entendimento dos objetivos do relatório. Por isso, devem ser eliminadas idéias, observações, palavras ou frases que não ajudem a dar suporte ao tema central, ou que sejam irrelevantes ou imateriais.

▶ PRECISÃO

O relatório deve ser completo e traduzir com rigor a realidade observada. Cada frase, cada valor, cada referência deve estar fundamentada em fortes evidências, tendo em vista que a Auditoria-Geral deve desenvolver sua reputação nos mais elevados graus de confiança.

▶ INTEGRIDADE

Devem ser incluídos no relatório todos os fatos relevantes observados, apontando objetivamente as impropriedades ou irregularidades detectadas, as recomendações oferecidas e a conclusão.

▶ OPORTUNIDADE

O relatório deve provocar ação imediata para benefício da unidade auditada. Portanto, é necessário que seja emitido no menor tempo possível após a conclusão do trabalho, pois um intervalo excessivo pode tornar o relatório obsoleto ou inadequado às circunstâncias devido à dinâmica das operações da unidade, ou mesmo impedir a adoção de providências a tempo de impedir a permanência das irregularidades eventualmente detectadas.

▶ CONCLUSIVO

O relatório deve permitir a formação de opinião sobre as atividades realizadas ou sobre a matéria tratada.

### **2.3. Conteúdo**

Tanto para o leitor quanto para quem revisa um relatório, é importante a adoção de certa padronização de conteúdo. Portanto, os relatórios de auditorias operacionais, assim como os demais, no que couber, deverão obedecer à seguinte estrutura:

## 1. **SUMÁRIO**

Enumeração das principais divisões, seções e outras partes do documento, na mesma ordem em que a matéria é apresentada, indicando o código numérico, o título e o número da página em que está descrito o ponto no relatório. Os apêndices, contendo, por exemplo, glossário, tabelas, gráficos, ilustrações e demais documentos ou informações necessárias à formulação dos argumentos e das conclusões do relatório também devem constar do sumário.

## 2. **INTRODUÇÃO**

Neste tópico deverá ser feita uma descrição detalhada:

- a) - do objeto auditado, de forma que o leitor possa compreender sua relevância e suas principais características;
- b) - dos objetivos e do escopo da auditoria, definindo os limites do trabalho desenvolvido e especificando os temas, as unidades, os sistemas ou os aspectos que foram auditados;
- c) - da abrangência do trabalho, especificando, quando for o caso, o universo e as unidades efetivamente auditadas, os locais visitados e o período atingido pela auditoria;
- d) - dos métodos de coleta e análise de dados utilizados, devendo, no caso do emprego de métodos estatísticos ou outras abordagens quantitativas de análise de dados, detalhá-los devidamente. Da mesma forma, se os achados e conclusões basearem-se no exame de uma amostra, deve-se informar a técnica de amostragem utilizada e justificar sua escolha;

e) - das limitações impostas ao trabalho de auditoria com relação à confiabilidade ou à dificuldade na obtenção de dados, assim como das limitações relacionadas ao próprio escopo do trabalho, ou seja, as áreas e os aspectos não analisados.

### 3. **DESENVOLVIMENTO**

Nesta parte, a mais detalhada do relatório e que dará respaldo à opinião do auditor, deverão ser abordadas as seguintes questões:

- a) - os objetivos que se pretendeu alcançar com o trabalho realizado, fornecendo detalhes suficientes que permitam ao leitor saber o que esperar do restante do relatório, facilitando o entendimento;
- b) - os comentários a respeito dos fatos e situações observados;
- c) - as evidências coletadas pelo auditor respaldadas em papéis de trabalho.

### 4. **COMENTÁRIOS DO RESPONSÁVEL**

Neste tópico deverão ser registrados os comentários fornecidos pelo responsável (Ver Título II, 5.3.III)

### 5. **CONCLUSÃO**

Este é sem dúvida o item do relatório de maior interesse para a unidade auditada. Com o objetivo de fornecer uma visão global e sintética dos aspectos tratados e das recomendações cabíveis, nesta parte, o auditor emite uma opinião profissional a respeito das atividades examinadas, levando em

consideração somente pontos relevantes e de interesse da administração superior.

A equipe deve destacar os possíveis benefícios esperados a partir das recomendações propostas e, sempre que possível, quantificá-los em termos de economia de recursos ou de melhoria do desempenho do objeto auditado. Nesse sentido, as recomendações devem ser factíveis e, portanto, objeto de uma análise criteriosa, inclusive com o exame do impacto dos problemas identificados e de como as recomendações podem gerar melhorias.

É recomendável, quando for o caso, que a equipe adote uma abordagem positiva, reconhecendo as dificuldades enfrentadas pelo responsável pelo objeto auditado e destacando as iniciativas importantes por ele empreendidas para melhorar o desempenho e superar as deficiências apontadas.

#### 6. **PONTOS DE AUDITORIA**

Todas as conclusões, opiniões, observações e recomendações são originadas dos pontos de auditoria levantados. Os pontos constituem o resultado de pesquisas e arrolamentos, produtos diretos do trabalho de campo, podendo ser favoráveis ou desfavoráveis.

Os pontos favoráveis podem ser citados sem muitos comentários, ao contrário dos desfavoráveis que devem ser detalhadamente apresentados, visto que ensejarão ações corretivas. Neste item devem ser lançados os comentários e observações decorrentes do trabalho.

## 7. **RECOMENDAÇÕES**

Como decorrência dos pontos desfavoráveis, ou mesmo visando melhorar aspectos favoráveis, o auditor deve oferecer recomendações específicas, objetivas e claras, destacando as vantagens e, quando conveniente, citar as desvantagens da situação existente.

### **2.4. Revisão do Relatório**

A revisão do relatório deve ser efetuada pela Coordenação de Auditoria, compreendendo a avaliação do conteúdo e da escrita.

### **2.5. Distribuição**

O Relatório de Auditoria Operacional será convertido em processo, cuja tramitação, para fins de ciência dos interessados, deverá obedecer à seguinte ordem:

- 1º) unidade(s) auditada(s)
- 2º) Ordenador da despesa
- 3º) Gestor do Fundo Especial do TJERJ
- 4º) Presidente do Tribunal de Justiça

### **2.6. Regras de Sigilo e Guarda dos Relatórios**

- 1ª. Cópia dos relatórios deverá ser arquivada em pasta individual que identifique seu conteúdo.

- 2ª. Nenhum membro da equipe poderá manter em seu poder cópia do relatório (ou parte dele), cabendo ao Diretor do Departamento de Auditoria Operacional responsabilizar-se por esta condição.
- 3ª. A reprodução dos relatórios ou de quaisquer de seus anexos exige autorização expressa do Auditor-Geral.
- 4ª. Os relatórios de auditoria que apresentarem irregularidades graves ou indícios de débitos terão tratamento sigiloso.
- 5ª. A inobservância das regras de sigilo e guarda de relatórios sujeitará o responsável às medidas administrativas pertinentes, inclusive com a perda do cargo ou função gratificada que esteja exercendo, se comprovada sua responsabilidade.

### **3. RELATÓRIO DE ATIVIDADES**

Representa a “prestação de contas” da DGCOI do trabalho realizado em determinado período, encaminhada ao Presidente do Tribunal de Justiça ao final de cada exercício.

Deverão constar do Relatório Anual de Atividades as seguintes informações:

- a) o resumo das atividades planejadas no Plano Anual de Auditoria e as efetivamente realizadas, com as justificativas para as variações mais significativas;

- b) o quantitativo de processos que tramitaram pela Auditoria-Geral, relacionados por assunto;
- c) o inventário dos processos existentes na DGCOI na data da emissão do relatório, identificados por número de registro e por assunto;
- d) a relação dos Certificados de Auditoria emitidos, por tipo de conclusão (regularidade, regularidade com ressalva e irregularidade) e por assunto (Tomada de Contas, por natureza do fato, e Prestações de Contas, por tipo);
- e) as diligências originárias do Tribunal de Contas que denotem falhas importantes do controle interno, e as recomendações de medidas corretivas oferecidas pela Auditoria-Geral visando elidir as falhas apontadas;
- f) o resumo e o resultado, se houver, dos estudos efetuados pela DGCOI, objetivando o cumprimento efetivo de sua principal função - auxiliar a gestão na correção dos desperdícios, da improbidade, da negligência e da omissão, antecipando-se a essas ocorrências, garantindo, deste modo, a efetividade das ações empreendidas e a utilização dos recursos de forma eficiente e econômica.
- g) informações relativas ao trabalho realizado, utilizando indicadores específicos com a finalidade de demonstrar para os gestores e auditados o resultado das atividades quanto aos aspectos de desempenho e qualidade.

### 3.1. Indicadores utilizados

Demonstra a capacitação para elaborar e cumprir o Plano Anual.

A) 
$$\frac{\text{Quantidade de trabalhos / testes previstos}}{\text{Quantidade de trabalhos / testes realizados}} = \%$$

B) 
$$\frac{\text{Quantidade de recomendações efetuadas}}{\text{Quantidade de recomendações aceitas}} = \%$$

No levantamento deste indicador deverão ser consideradas apenas as recomendações enviadas aos auditados para comentários, que não serão necessariamente as incluídas no relatório final, no qual não devem constar aquelas convincentemente contestadas.

C) 
$$\frac{\text{Quantidade de recomendações efetuadas}}{\text{Quantidade de recomendações implantadas}} = \%$$

Revela a consistência das recomendações, a ação dos gestores da unidade auditada e dos gestores da instituição como incentivadores da atividade de auditoria.

D) 
$$\frac{\text{Número de horas de treinamento formal realizado}}{\text{Número de horas de treinamento formal orçado}} = \%$$

Devido a constante necessidade de treinamento e reciclagem da equipe, este indicador tem por finalidade medir o nível de evolução de treinamento do quadro de auditores.

---

---

## GLOSSÁRIO

---

---

**Achados de auditoria** - são os fatos detectados pelo auditor que irão fundamentar suas recomendações e conclusões, devendo, portanto, ser relevantes, objetivos e baseados em evidências qualitativamente aceitáveis.

**Âmbito da auditoria** – tendo sido definido o campo da auditoria, o âmbito da auditoria tem por finalidade a amplitude e exaustão dos processos de auditoria preconizados, o que inclui uma limitação racional dos trabalhos a executar, de modo a tornar aceitável para o auditor o risco de serem errôneas as suas conclusões.

**Amostragem** – seleção de uma amostra de um todo representativo, de acordo com o método apropriado, para estudar os elementos que a compõem, os quais irão subsidiar o parecer a respeito do todo.

**Atividade:** ação, em geral repetitiva, que permite gerar um determinado produto (bens e serviços), estendendo-se por tempo indeterminado.

**Auditor** – pessoa encarregada de realizar auditoria.

**Auditoria** – exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, a fim de verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas.

**Auditoria contábil** – auditoria relativa ao plano da organização, aos procedimentos e documentos referentes à salvaguarda dos ativos e à fidedignidade das contas, com a finalidade de garantir que as operações e o acesso aos ativos se efetuem em conformidade com as autorizações; sejam registradas quando necessário e que a contabilização dos ativos seja comparada com a existência física, a intervalos razoáveis, e que sejam tomadas as medidas adequadas acerca das diferenças não justificadas.

**Auditoria das práticas de gestão** – auditoria de todos os sistemas e métodos utilizados pelo gestor para tomar decisões, verificando em que medida os resultados pretendidos são atingidos.

**Auditoria de programas** – acompanhamento, exame e avaliação da execução de programas e projetos específicos.

**Auditoria de sistemas** – tipo de auditoria por meio da qual se estudam os sistemas, especialmente o sistema de controle interno, identificando os eventuais pontos fortes ou deficiências.

**Auditoria do planejamento estratégico** – consiste em verificar se são atingidos os grandes objetivos (longo prazo) do órgão e se são respeitadas as políticas e estratégias para aquisição, utilização e alienação de recursos.

**Auditoria interna** – serviço ou departamento interno de uma entidade incumbida pela administração superior de efetuar verificações e de avaliar os sistemas e procedimentos da entidade, com vistas a minimizar as possibilidades de fraudes, erros ou práticas ineficazes. A auditoria interna deve ser independente no seio da organização e prestar contas diretamente à administração superior.

**Auditoria operacional** – auditoria que incide sobre todos os níveis da gestão e em todas as suas fases de programação, execução e supervisão, sob o ponto de vista da economia, eficiência e eficácia das ações.

**Avaliação da qualidade da auditoria** – apreciação independente da auditoria realizada, destinada a verificar se as condições da auditoria são fundamentadas e se a auditoria foi realizada em conformidade com as normas pertinentes e com os objetivos visados.

**Campo da auditoria** – definição do objeto e do período a fiscalizar, bem como da natureza da auditoria, podendo incluir toda a entidade ou uma função.

**Certificado de auditoria** – parecer profissional, emitido por auditor habilitado, acerca da regularidade, ou não, das contas dos responsáveis pela aplicação, utilização, ou guarda de bens e valores públicos, e de todo aquele que der causa à perda, subtração ou estrago de valores, bens e materiais de propriedade ou responsabilidade do Estado.

**Circularização** – técnica de confirmação de informações relativas a atos e fatos da unidade auditada, mediante a obtenção de declaração formal de terceiros.

**Comprovação de auditoria** – fatos importantes evidenciados e relatados por escrito pelo auditor durante a auditoria, com vista a deles tirar conclusão.

**Conclusões de auditoria** – expressão sintética da opinião do auditor sobre o objeto da auditoria, incluindo o grau de autenticidade e fidedignidade dos elementos examinados, fundamentada nas comprovações obtidas.

**Conferir uma conta** – ação de verificar a exatidão das operações lançadas numa conta, assinalando-as com símbolos adequados.

**Controle externo** – fiscalização realizada por um organismo externo, independente da entidade fiscalizada.

**Controle interno** – conjunto de processos e meios que permitem respeitar o orçamento e os regulamentos em vigor, salvaguardar os ativos, assegurar a validade e autenticidade dos registros contábeis e facilitar as decisões da gestão, especialmente por meio da disponibilização, no momento oportuno, das informações financeiras.

**Correlação** - interdependência entre dois conjuntos de variáveis, tal que, quando um deles muda, o outro muda na mesma direção (correlação positiva) ou em direção oposta (correlação negativa).

**Dado Qualitativo** - informação expressa na forma de palavras.

**Dado Quantitativo** - informação expressa na forma de números.

**Documentos comprobatórios** – documentos que confirmam operações efetuadas e/ou registradas.

**Documentos de trabalho** – Ver Papéis de Trabalho.

**Economicidade** - minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem comprometimento dos padrões de qualidade.

**Efetividade** - relação entre os resultados (impactos observados) e os objetivos (impactos esperados).

**Eficácia** - grau de alcance das metas programadas em um determinado período de tempo, independentemente dos custos implicados, que pode ser representada pela seguinte relação:

$$E_c = \frac{M_R / T_R}{M_P / T_P} = \frac{M_R \cdot T_P}{M_P \cdot T_R},$$

onde:

$$\begin{cases} E_c = \text{Eficácia;} \\ M_R = \text{Meta Realizada;} \\ T_R = \text{Tempo Utilizado para Obter } M_R; \\ M_P = \text{Meta Programada;} \\ T_P = \text{Tempo Planejado para Obter } M_P. \end{cases}$$

Conclusões:

- se  $E_c > 1$ , eficácia superior à prevista;
- se  $E_c = 1$ , eficaz;
- se  $E_c < 1$ , ineficaz.

**Eficiência** - relação entre os bens e serviços gerados por uma atividade e os custos dos insumos empregados em um determinado período de tempo. O resultado expressa o custo de uma unidade de produto final em um dado período de tempo. Analogamente ao conceito de eficácia, pode-se estabelecer o grau de eficiência relativa de um programa, projeto ou atividade comparando-o com as metas e custos programados ou com dados de outras iniciativas que perseguem os mesmos objetivos. Nesse caso, somente serão comparáveis iniciativas que, além dos objetivos, possuam as mesmas características de programação.

Pode ser representada pela seguinte relação:

$$E_f = \frac{M_R / T_R \cdot C_R}{M_P / T_P \cdot C_P} = \frac{M_R \cdot T_P \cdot C_P}{M_P \cdot T_R \cdot C_R} = E_c \cdot \frac{C_P}{C_R},$$

$$\left\{ \begin{array}{l} E_f = \text{Eficiência ;} \\ C_R = \text{Custo Real;} \\ C_P = \text{Custo Programado .} \end{array} \right. \text{onde:}$$

Conclusões:

- se  $E_f > 1$ , eficiência superior à prevista;
- se  $E_f = 1$ , eficiente;
- se  $E_f < 1$ , ineficiente.

**Entrevista estruturada** - tipo de entrevista na qual as perguntas são predeterminadas, seguindo um roteiro preestabelecido; aplicada a pessoas selecionadas, proporcionando respostas comparáveis entre si, de tal forma que as diferenças observadas reflitam diferenças entre os respondentes e não no modo como as perguntas foram formuladas.

**Entrevista não estruturada** - tipo de entrevista menos formal que a entrevista estruturada, permitindo ao entrevistador explorar um assunto mais amplamente, utilizando, em geral, perguntas abertas.

**Erro** – é ato involuntário de omissão, desatenção, desconhecimento ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis, bem como de transações e operações da entidade, tanto em termos físicos quanto monetários.

**Estudo preliminar** – estudo destinado a recolher informações relativas ao objeto a ser auditado, propiciando uma visão prévia das principais características da divisão de responsabilidades dentro do órgão.

**Evidências** - informações obtidas durante a auditoria no intuito de documentar os achados e de respaldar as opiniões e conclusões da equipe, podendo ser classificadas como físicas, orais, documentais e analíticas.

**Fluxograma** – diagrama que apresenta um fluxo de procedimentos, informações e documentos, permitindo descrever de forma sintética circuitos ou procedimentos complexos.

**Fraude** – é ato voluntário de omissão e manipulação de transações e operações, adulteração de documentos, registros, relatórios e demonstrações contábeis, tanto em termos físicos quanto monetários.

**Indício** – vestígio que pode influenciar a orientação da auditoria.

**Inspeção física** - é o exame efetuado para testar a efetividade dos controles, particularmente daqueles relativos à segurança de quantidades físicas ou a qualidade de bens tangíveis.

**Intensidade da auditoria** – maior ou menor exaustão dos procedimentos de auditoria aplicados, determinando o tamanho das amostras ou a cobertura em percentagem dos elementos a verificar.

**Introdução do relatório de auditoria** – parte inicial do relatório do auditor, no qual são descritos o campo e o âmbito da auditoria.

**Levantamento** – são os procedimentos adotados para se determinar se o trabalho é exequível e relevante, proporcionando uma visão integrada do objeto, a fim de delimitar a natureza, a extensão, a profundidade e a oportunidade dos procedimentos e métodos de auditoria que devem ser aplicados.

**Manual de auditoria** – publicação que descreve os princípios, métodos e técnicas de auditoria, bem como as normas de auditoria a serem observadas pelos auditores, constituindo-se em instrumento indispensável para que as auditorias sejam realizadas de forma coordenada e harmonizadas com os modelos adotados no manual.

**Materialidade** – ver relevância.

**Mensuração:** procedimento utilizado para associar um número a um determinado evento.

**Métodos de auditoria** – conjunto de procedimentos e técnicas em que se baseia a auditoria.

**Monitoramento** - compreende a revisão dos trabalhos realizados com base nas normas e objetivos previamente estabelecidos.

**Nível de significância** – máximo de inexatidões, ilegalidade ou irregularidades que o auditor deve tolerar numa população a analisar. O nível de significância, fixado a priori pelo auditor, influencia o tamanho da amostra sobre a qual se realizam as auditorias. Quanto menor for o nível, maior será a extensão da auditoria.

**Normas de auditoria** – regras que o auditor deve observar em relação aos objetivos a atingir, aos procedimentos e técnicas utilizados, ao relatório e à qualidade do trabalho.

**Nota de auditoria** – documento por meio do qual o responsável pelo objeto auditado deve ser comunicado sobre as impropriedades ou irregularidades apuradas, a fim de que exerça seu direito de comentar ou justificar as questões abordadas.

**Objetividade** – princípio que o auditor deve observar de forma a garantir que suas comprovações e conclusões sejam influenciadas apenas pelos elementos colhidos durante a auditoria, em conformidade com as normas em vigor e com os princípios e as práticas geralmente aceitas.

**Objetivo específico da auditoria** – tradução de um objetivo geral de auditoria num conjunto de pontos específicos a verificar durante a auditoria.

**Objetivo geral da auditoria** – descrição precisa da finalidade da auditoria, podendo abranger aspectos financeiros, de legalidade, de regularidade e de gestão.

**Objeto da auditoria** – organização, programa, atividade, função ou projeto sujeito a fiscalização, unidades administrativas.

**Orçamento** – expressão quantitativa e financeira de um programa de ação de governo, para determinado período, permitindo o acompanhamento de sua execução e o controle “a posteriori” dos resultados obtidos.

**Observação direta:** método de coleta de dados no qual o pesquisador utiliza os próprios sentidos (tato, visão, olfato e audição) para obter informações.

**Papéis de Trabalho** - documentos que respaldam o trabalho do auditor, contendo as informações utilizadas, as verificações a que procedeu e as conclusões a que chegou.

**Parecer** – opinião do auditor sobre o objeto da auditoria, especificamente quanto à exatidão, legalidade e regularidade das operações e elementos analisados.

**Pasta de arquivos correntes** – pasta que contém todos os documentos e informações que servirão para elaborar o relatório do auditor, com o objetivo de conservar as provas do trabalho realizado, facilitando a sua supervisão.

**Pasta de arquivos permanentes** – pasta que contém todos os documentos e informações gerais, de caráter permanente, úteis à auditoria, incluindo os resultados de auditorias anteriores.

**Pergunta Aberta** – pergunta para a qual não há alternativa de resposta predeterminada.

**Pergunta Fechada** – pergunta para a qual as alternativas de resposta são predeterminadas.

**Planejamento de auditoria** – processo pelo qual se determinam os instrumentos necessários à realização das tarefas de auditoria.

**Planejamento dos recursos humanos** – procedimentos que permitem dispor, no momento e local previstos, do número adequado de pessoas competentes para alcançar os objetivos almejados.

**Plano de auditoria** – documento no qual são descritos os objetivos gerais da auditoria proposta, as técnicas e procedimentos que serão adotados, os recursos humanos que serão utilizados e o cronograma de execução dos trabalhos.

**Pontos de auditoria** – constituem-se no resultado das pesquisas e dos arrolamentos efetuados durante o trabalho de campo, podendo ser favoráveis ou desfavoráveis, e que embasarão as conclusões do auditor.

**Plano de recursos humanos** – plano que indica as diferentes fases do trabalho a executar e o tempo que cada membro da equipe de auditoria deve dedicar a cada uma dessas fases.

**Prestação de contas** - obrigação decorrente de disposições legais, imposta a uma pessoa ou a uma entidade sujeita a fiscalização de demonstrar que geriu ou fiscalizou os recursos que lhe foram confiados em conformidade com as condições em que esses recursos lhe foram entregues e de acordo com a legislação aplicável.

**Princípios fundamentais da contabilidade** – princípios gerais aceitos pelas entidades profissionais que se ocupam da harmonização das normas contábeis e nos quais se baseia a contabilidade.

**Programa** - conjunto de projetos e atividades que concorrem para os mesmos objetivos.

**Programa de auditoria** – documento que define (1) os sistemas, documentos e situação financeira a auditar; (2) os objetivos específicos da auditoria; (3) o âmbito da auditoria; (4) os detalhes sobre as diferentes fases do trabalho e os procedimentos a serem utilizados. O programa destina-se a servir de base ao trabalho que conduz às conclusões de auditoria, além de facilitar a supervisão e a execução do trabalho, organizando as tarefas do auditor de maneira mais eficaz.

**Projeto** - empreendimento planejado que consiste num conjunto de ações inter-relacionadas e coordenadas para alcançar objetivos específicos dentro dos limites de um orçamento e de um período de tempo dados.

**Rastreamento** - investigação minuciosa, com exame de documentos, procedimentos e unidades interligadas, objetivando dar segurança à opinião do auditor sobre os fatos observados.

**Recomendações** – medidas corretivas sugeridas pelo auditor para corrigir as deficiências detectadas durante a auditoria, podendo também ser preventivas, objetivando que sejam evitadas falhas que possam comprometer a regularidade das ações.

**Relatório** – documento do qual se utiliza o auditor para relatar, de forma circunstanciada, os atos e fatos apurados no trabalho de auditoria e oferecer suas conclusões.

**Relevância** – qualidade que possui a informação de influenciar as decisões dos seus destinatários, ajudando-os a avaliar os acontecimentos passados, presentes e futuros, ou a confirmar ou corrigir as suas avaliações. A relevância, normalmente, é considerada em função do valor monetário, mas a natureza ou as características de um elemento ou um grupo de elementos também pode tornar um assunto relevante.

**Risco de auditoria** – risco aceito pelo auditor sobre a possibilidade de não detectar um erro ou uma fraude.

**Risco de detecção** - refere-se à possibilidade de que os procedimentos de auditoria não percebam erros ou irregularidades e, conseqüentemente, sejam oferecidas conclusões incorretas sobre os resultados de uma auditoria.

**Segregação de funções** – princípio básico do sistema de controle interno que consiste na separação de funções, especialmente as de autorização, aprovação, execução, controle e contabilização das operações.

**Sistema** – conjunto de elementos do órgão, ligados entre si, objetivando alcançar um certo objetivo. Um sistema inclui as informações recebidas, as operações realizadas, os recursos utilizados para a execução dessas operações, os resultados, bem como os seus efeitos sobre o exterior. Por outro lado, inclui a organização que orienta todos os elementos para garantir os resultados previstos.

**Sistema de gestão e de controle interno** – conjunto constituído pela organização interna, pelos procedimentos e pelas práticas que permitem à entidade alcançar seus objetivos, incluindo: (1) os sistemas de planejamento, que permitem preparar as decisões políticas ou administrativas; (2) os sistemas de execução, que permitem transmitir ordens dos órgãos de gestão superior da entidade até os níveis inferiores, com indicação da divisão de responsabilidades; e (3) os sistemas de controle(s) interno(s), que permitem verificar, por intermédio de um conjunto de procedimentos e práticas, se a entidade funciona em conformidade com os princípios de controle interno preconizados pela legislação pertinente.

**Solicitação da Auditoria** – solicitação, por escrito, dirigida ao responsável pelo objeto auditado, requerendo documentos e informações.

**Supervisão de auditoria** – atividade de direção e controle em todas as fases da auditoria, para adequar as atividades, os procedimentos e os exames aos objetivos que se pretende atingir.

**Técnica de auditoria** – conjunto de processos e ferramentas operacionais de que se serve o auditor para a obtenção das evidências, que devem ser suficientes, adequadas, relevantes e úteis para a conclusão dos trabalhos.

**Teste de conformidade** – procedimentos utilizados no âmbito da auditoria de sistemas destinados a verificar se os controles-chave considerados como tais pelo auditor funcionam corretamente. No caso de serem reveladas deficiências nos controles-chave, o auditor deverá proceder a verificações suplementares (testes substantivos), a fim de avaliar precisamente o alcance das deficiências.

**Teste de procedimento** – teste que permite verificar a exatidão da descrição do sistema, tal como foi registrada, selecionando uma operação de cada tipo e acompanhando-a por todo o sistema da unidade auditada.

**Teste substantivo** – são procedimentos de verificação.

**Ticks** - são marcas utilizadas para atestar a conferência e a revisão dos dados contidos nos papéis de trabalho, usualmente utilizando-se a cor vermelha.

**Verificação formal** – exame que incide sobre a forma de determinado procedimento ou documento (Ex: existência e conformidade de um carimbo, de uma assinatura, de uma data).

**Verificação indiciária** – procedimento de auditoria que inclui a análise e a comparação no tempo das relações e variações das contas, visando assinalar distorções que apontem para a necessidade de realizar verificações suplementares (por exemplo, testes substantivos).

---

---

**ANEXO I**

---

---

**CHECKLIST DE QUALIDADE DE  
PAPEL DE TRABALHO****Coordenador:****Data:**

<b>Item</b>	<b>SIM</b>	<b>NÃO</b>	<b>Justificativa</b>
Os papéis de trabalho já existiam e foram aproveitados?			
Os papéis de trabalho foram elaborados a partir de consultas a outros já existentes?			
O conteúdo dos papéis de trabalho contribuirá para que sejam alcançados os objetivos do trabalho quanto aos aspectos da eficiência e eficácia?			
É excessiva a quantidade de papel de trabalho?			
Todas as evidências reunidas são úteis e essenciais ao cumprimento dos objetivos da auditoria?			
Com relação à <b>identificação</b> , os papéis de trabalho contêm:			
▪ o título?			
▪ o objetivo?			
▪ o nome da unidade auditada?			
▪ a unidade utilizada na apresentação dos valores?			
▪ o critério de seleção utilizado para escolha da amostra?			
▪ referências sobre o tamanho da amostra?			
▪ data-base das informações (ou período abrangido pela amostra)?			
▪ indicação da origem das informações?			
▪ comentários adicionais?			
Com relação ao <b>fluxo de informações entre os papéis de trabalho</b> :			
▪ as informações recebidas de outro papel de trabalho estão referenciadas no lado esquerdo?			
▪ as informações transferidas para outro papel de trabalho estão referenciadas no lado direito?			
▪ os dados revisados estão marcados com os ticks correspondentes?			

## CHECKLIST DE QUALIDADE DE RELATÓRIO DE AUDITORIA

**Coordenador:**

**Data:**

Item	SIM	NÃO	Justificativa
<b>INTRODUÇÃO</b>			
▪descreve adequadamente o objeto auditado e as normas legais que o regem (leis, deliberações do TCE, atos emanados pelo Poder Judiciário etc)?			
▪os objetivos do trabalho são apresentados de forma detalhada?			
▪Informa o período abrangido e/ou o universo auditado (unidades/locais visitados)?			
▪contém o rol dos responsáveis e seus atos de designação?			
▪Informa o período de realização da auditoria?			
▪aponta as limitações encontradas quanto à confiabilidade ou à dificuldade de obtenção de dados, ou relacionadas ao escopo da auditoria (áreas ou aspectos não analisados)?			
<b>DESENVOLVIMENTO</b>			
▪informa a situação encontrada?			
▪estão relatados todos os fatos relevantes e apontados, clara e objetivamente, os aspectos que merecem atenção da autoridade superior do TJERJ?			
<b>COMENTÁRIOS DO RESPONSÁVEL</b>			
<b>CONCLUSÃO</b>			
▪fornece uma visão global e sintética dos fatos relevantes e das recomendações cabíveis, considerando apenas os pontos relevantes e de interesse da administração?			
▪destaca os benefícios esperados se acolhidas as recomendações propostas?			
▪aponta as dificuldades enfrentadas pelo responsável e ressalta suas iniciativas para superá-las?			
<b>PONTOS DE AUDITORIA</b>			
▪todos os pontos contém recomendações?			
<b>RECOMENDAÇÕES</b>			
▪são claras, objetivas e específicas?			
▪estão articuladas conforme devam ser transmitidas?			
▪destaca as vantagens e desvantagens da situação encontrada?			
▪estão baseadas nos pontos de auditoria?			
<b>CONTEÚDO E ESCRITA</b>			
▪todos os assuntos que constituíram o escopo da			

auditoria foram abordados?			
▪o conteúdo está integralmente respaldado na legislação em vigor?			
▪os valores apresentados estão de acordo com os papéis de trabalho?			
▪as conclusões são adequadas e espelham a realidade?			
▪a forma gramatical e ortográfica está correta?			
▪a redação obedece aos critérios de clareza, precisão, sobriedade e imparcialidade?			
▪a linguagem utilizada é adequada às boas relações que devem ser mantidas com o auditado?			
▪os títulos correspondem ao texto e são os mais adequados para refletir o assunto tratado?			
▪a apresentação final é adequada? (capa, encadernação, digitação etc)			
▪a documentação comprobatória das evidências coletadas foi anexada ao relatório e contém a identificação do responsável?			
▪nos mapas, quadros demonstrativos, tabelas etc., foram citadas as fontes de consulta dos dados?			

## **PROGRAMA DE AUDITORIA DE OBRAS**

### **1. PLANEJAMENTO**

Embora a auditoria de obras e de serviços de engenharia exija a adoção de alguns critérios específicos, os procedimentos e técnicas a serem observados não diferem, na sua essência, dos adotados nos demais tipos de auditoria realizadas no âmbito do poder público.

Na fase de planejamento, a equipe deve examinar os relatórios das auditorias anteriores, processos relativos a outras obras, assim como decisões do Tribunal de Contas do Estado, buscando identificar eventuais impropriedades ocorridas anteriormente, além dos seguintes documentos:

- projeto básico, com orçamento detalhado;
- documentação relativa ao processo licitatório, principalmente a proposta da contratada;
- documentação relativa ao convênio, se for o caso;
- contrato e seus aditivos;
- projeto executivo;
- Anotação de Responsabilidade Técnica-ART dos projetos e da obra;
- alvará de construção;
- cronograma físico-financeiro;

- relatórios e pareceres técnicos;
- laudos de verificação;
- relatórios de medições;
- termos de recebimento (provisório e definitivo);
- Habite-se.

## 2. CONCEITOS BÁSICOS

- **ART – ANOTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TÉCNICA**

É o registro no Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia (CREA) local, previamente à execução de quaisquer serviços de engenharia, tais como: projetos, perícias, avaliações, consultorias, sondagens e a execução da obra propriamente dita. Vincula o engenheiro responsável técnico ao trabalho por ele prestado, pelo qual passa a responder na eventualidade de que algum erro técnico seja detectado. Uma das vias da ART deve, obrigatoriamente, permanecer no local da construção, à disposição da fiscalização do CREA e deve conter o nome e o número do registro de todos os responsáveis por cada etapa da obra (sondagem, projetos, construção etc).

- **BDI – BONIFICAÇÃO (OU BENEFÍCIO) E DESPESAS INDIRETAS**

É um percentual que, aplicado sobre o custo da obra, eleva-o ao preço final dos serviços e seu valor deve ser avaliado para cada caso específico, considerando que seus componentes sofrem diversas variações e função do local, do tipo de obra e sua própria composição.

Seus principais componentes são:

### **Lucro**

É o lucro estimado do empreiteiro. Oscila, normalmente, entre **7 a 15% do preço de venda** nas obras convencionais. Há casos em que o lucro pretendido pela empresa é igual a zero, o que não significa inexecutabilidade dos serviços, pois, às vezes, quando as condições do mercado se apresentam adversas, as empresas podem desejar apenas “manter” suas estruturas por determinado período.

### **Administração Central**

Engloba as despesas do escritório central da empreiteira, onde são dispendidos recursos em função da obra (telecomunicações, contabilidade, direção da empresa etc). Como, em geral, a empreiteira executa várias obras simultaneamente, esses dispêndios são rateados entre elas. O valor usado para este item varia entre **6 a 12% do custo direto da obra**.

### **Imprevistos**

Usualmente, se considera **1% do custo direto dos serviços** para obras convencionais. Visa a cobrir despesas imprevisíveis de responsabilidade do empreiteiro (indenização de danos causados a um veículo de terceiros, atingido por material proveniente da obra, por exemplo). Esse índice pode ser mais elevado se o local ou as condições em que se executa a obra assim o justificarem.

### **Despesas Financeiras**

É um percentual aplicado sobre o custo direto, que considera o custo de oportunidade do capital investido pelo construtor, ou seja, a valorização do

capital entre a data em que a empreiteira pagou pelos insumos adquiridos para utilização em determinado período e a data em que receberá a fatura correspondente aos serviços realizados naquele mesmo período.

### **Impostos**

Representa os impostos incidentes sobre o valor da Nota Fiscal e sobre o preço de venda: PIS, COFINS e ISS, sendo que este último, por ser tributo municipal, varia conforme o local da obra. Alguns municípios cobram até 5% do valor da Nota Fiscal, deduzida a parcela correspondente ao material aplicado, já tributado pelo ICMS, enquanto outros isentam as obras públicas desse recolhimento.

Há outros componentes que são considerados pelo empreiteiro como parcelas do BDI, em que pese seus custos estarem diretamente relacionados à obra e poderem ser mensurados. Importante observar, neste caso, se os mesmos não estão sendo cobrados em duplicidade, ou seja, discriminados na planilha orçamentária e como componentes do BDI, conforme os exemplos apresentados a seguir:

### **Administração da Obra**

São as despesas relacionadas com a supervisão e controle da obra, tais como: remuneração de engenheiros, mestres, encarregados e almoxarifes, material de expediente e despesas com água, energia e telefone.

### **Mobilização e Desmobilização**

Considera os gastos com transporte de pessoal e equipamentos para o canteiro de obras e é bastante significativo quando se trata de obra rodoviária ou qualquer outra distante dos centros urbanos.

### **Taxas e Emolumentos**

São os recolhimentos legais exigidos para a execução dos serviços, para aprovação dos projetos, obtenção do alvará de construção, registro da obra no CREA etc.

### **Seguros**

São os valores pagos às seguradoras, especialmente contra acidentes da construção civil, que variam de acordo com o tipo, localização e valor da obra.

### **Transporte de Pessoal**

Essa despesa é considerada quando a própria empreiteira promove o transporte de seu pessoal de e para o local da obra. Deve-se verificar, nesse caso, se o dispêndio com vale-transporte está sendo considerado na composição do índice de “encargos sociais”, o que evidenciaria duplicidade de cobrança.

- **COMPOSIÇÃO DE CUSTOS UNITÁRIOS**

É a relação dos insumos (e seus quantitativos) necessários para a execução de uma unidade de serviço, inclusive os encargos sociais incidentes sobre a mão-de-obra empregada. Por exemplo: a composição de custos para a execução de 1 m<sup>2</sup> de alvenaria de tijolos furados-10cm inclui a quantidade de tijolos,

cimento, areia e o tempo necessário de um pedreiro e um servente para a construção. Acrescidos os custos de cada um desses insumos e os encargos sociais, ter-se-á o preço para a execução de cada unidade desse item de serviço.

*Exemplo: Preparo e lançamento de 1 m<sup>3</sup> de concreto Fck = 15 MPa, sem betoneira (preço fictício).*

Item (ou insumo)	Unidade	Quantidade (coeficiente)	Preço unitário (\$)	Subtotal (\$)
Cimento	Kg	368,50	0,12	44,22
Areia	m <sup>3</sup>	0,64	9,00	5,76
Brita 1	m <sup>3</sup>	0,88	17,00	14,96
Servente	h	16	1,00	16,00
Pedreiro	h	2	2,00	4,00
Encargos sociais				25,00
<b>Total</b>				<b>109,94</b>

No exemplo acima, \$ 109,94 é o custo direto do serviço, sobre o qual incide, ainda, o BDI. Tomando por base um BDI de 40%, o preço que o contratante pagará por cada m<sup>3</sup> de concreto lançado será de \$ 153,92/m<sup>3</sup> (\$ 109,94 x 1,4).

- **CUB – CUSTO UNITÁRIO BÁSICO**

Indica o custo por m<sup>2</sup> de uma edificação, de acordo com algumas características (número de pavimentos e padrão de acabamento) e conforme uma “cesta básica” de insumos, cujos preços são pesquisados a cada mês. Sua metodologia de cálculo está definida na norma NB 12.721 da ABNT (antiga NB 140), publicada mensalmente pelo Sindicato da Indústria da Construção – SINDUSCON de cada Estado, por força da Lei nº 4.591/64.

Trata-se de um custo básico que não considera em sua composição uma série de itens de custo presentes na maioria das obras, tais como: fundações especiais, elevadores e instalações especiais (água quente, ar condicionado e outros). Portanto, para se fazer a estimativa de custo de determinada obra a partir do CUB, é imprescindível acrescentar as parcelas relativas aos diversos itens que dela fazem parte e que não estão contempladas na composição do CUB.

- **DMT – DISTÂNCIA MÉDIA DE TRANSPORTE**

Termo utilizado em obras como significativo de movimento de terra.

Utilizando a construção de rodovias como exemplo, verifica-se que para que sejam feitos os sucessivos cortes e aterros previstos em projeto, torna-se necessário transportar a terra removida dos cortes para os locais onde haverá aterro. Como o cálculo exato nem sempre é possível (volume de terra escavado nos cortes igual ao volume necessário para os aterros), pode ser necessário recolher terra de local próximo (também chamado de “caixa de empréstimo”), no qual será escavado o material a ser transportado para o leito da rodovia, ou levar o material excedente até onde possa ser despejado (também chamado de “bota-fora”).

Portanto, a DMT será obtida com o cálculo da distância média percorrida nesse transporte. Normalmente, aparece no orçamento escalonada, pois o preço da unidade de volume de terra transportada varia conforme a distância.

A seguir, um exemplo do que poderia ser parte de um orçamento envolvendo DMT.

<b>MOVIMENTO DE TERRA</b>			
---------------------------	--	--	--

<b>DMT (m)</b>	<b>Volume (m³)</b>	<b>Custo unitário (\$)</b>	<b>Subtotal (\$)</b>
até 200	50.000	0,10	5.000,00
de 200 a 400	40.000	0,25	10.000,00
de 400 a 600	10.000	0,40	4.000,00
> de 1.600	12.000	1,50	18.000,00

- **ESPECIFICAÇÕES**

É o conjunto de descrições das características que cada material de uma obra ou serviço deverá apresentar. Não se pode incluir na licitação bens e serviços sem similaridade ou de marcas, características e especificações exclusivas (exceto se tecnicamente justificável).

- **EXECUÇÃO DIRETA**

Significa que a obra será executada diretamente pela Administração, pelos próprios meios.

- **EXECUÇÃO INDIRETA**

Significa que a obra será executada por terceiros, contratados pelo órgão sob quaisquer dos seguintes regimes:

**Empreitada por Preço Global**

Quando se contrata a execução da obra ou do serviço por preço certo e total.

### **Empreitada por Preço Unitário**

Quando se contrata a execução da obra ou serviço por preço certo de unidades determinadas (p.ex.: m<sup>2</sup>, m<sup>3</sup>, kg etc.).

#### **Observação:**

**Não se pode incluir na licitação fornecimento de materiais ou serviços sem previsão de quantidades ou cujos quantitativos não correspondam às previsões reais do projeto básico ou executivo.**

### **Tarefa**

Quando se ajusta mão-de-obra para pequenos trabalhos por preço certo, com ou sem fornecimento de materiais.

### **Empreitada Integral**

Quando se contrata um empreendimento em sua integralidade, compreendendo, além de todas as etapas da obra, os serviços e instalações necessárias para sua entrada em operação. Importante verificar, nesse caso, se não foi ferido o princípio da economicidade.

- **fck**

Índice utilizado para designar a resistência característica, ou de projeto, do concreto. Normalmente, são utilizados valores entre 15 MPa (ou 150 kgf/cm<sup>2</sup>) para edificações mais simples, e 20 Mpa (ou 200 kgf/cm<sup>2</sup>) para obras de maior porte. A cada concretagem efetuada na obra, devem ser moldados corpos de prova de concreto, que serão posteriormente rompidos e laboratório para aferição de sua resistência.

- **OBRA**

São as construções, reformas, fabricações, recuperações ou ampliações realizadas por execução direta ou indireta.

- **OBRAS E SERVIÇOS DE GRANDE VULTO**

Aqueles cujo valor estimado seja superior a vinte e cinco vezes o limite máximo para a modalidade de licitação de Tomada de Preços.

- **PROJETO BÁSICO**

De acordo com a Lei nº 8.66/93, é o conjunto de elementos necessários e suficientes, com nível de precisão adequado, para caracterizar a obra ou o serviço, elaborado com base nas indicações dos estudos técnicos preliminares, que assegurem a viabilidade técnica e o adequado tratamento do impacto ambiental do empreendimento, e que possibilite a avaliação do custo da obra e a definição dos métodos e prazo de execução.

Deve ser aprovado pela autoridade competente (que vem a ser o gestor do órgão contratante) ou por aquele que tenha recebido tal delegação.

Conforme a Resolução CONFEA 261/91, o Projeto Básico deve:

- desenvolver a alternativa escolhida, viável técnica, econômica e ambientalmente;
- identificar os elementos constituintes e o desempenho esperado da obra;

- adotar soluções técnicas de modo a minimizar reformulações ou ajustes acentuados durante a execução;
- especificar todos os serviços a executar, materiais e equipamentos;
- definir as quantidades e os custos dos serviços e fornecimentos, de forma a permitir a determinação do custo global da obra com precisão de 15%, aproximadamente.

No caso de edificação, admite-se que alguns projetos (tais como detalhes de esquadrias, instalações elétricas, telefônicas, hidráulicas e especiais) façam parte do Projeto Executivo, desde que o projeto de arquitetura, os estudos geotécnicos, o orçamento detalhado (fundamentado em quantitativos e preços unitários adequadamente avaliados) e o memorial descritivo (ou o caderno de encargos) sejam suficientes para a perfeita compreensão da obra, inclusive seus métodos construtivos, materiais a empregar e suas instalações provisórias, e de modo a permitir a fácil elaboração do Projeto Executivo.

- **PROJETO EXECUTIVO**

Conjunto de elementos necessários e suficientes à execução completa da obra, de acordo com as normas pertinentes da ABNT. Pode ser desenvolvido concomitantemente com a execução das obras, desde que autorizado pela Administração.

- **SERVIÇO**

Toda atividade destinada a obter determinada utilidade de interesse da Administração, tais como: demolição, conserto, instalação, montagem, operação, conservação, reparação, adaptação, manutenção, transporte, locação de bens, publicidade, seguro ou trabalhos técnico-profissionais.

- **SERVIÇOS TÉCNICOS PROFISSIONAIS ESPECIALIZADOS**

São os trabalhos relativos a estudos técnicos, planejamentos e projetos; pareceres, perícias e avaliações; assessorias ou consultorias técnicas; e fiscalização, supervisão ou gerenciamento de obras.

- **SISTEMA DE ÁGUA PLUVIAL**

É a obra destinada a conduzir a água das chuvas até um ponto de despejo (rios, córregos), de modo a evitar alagamentos, conservar as ruas, controlar a erosão em zonas urbanas e preservar o trânsito, veículos, obras de arte etc.

Alguns de seus componentes são:

**Bocas de Lobo**

Dispositivos em forma de grelha, destinados a conduzir a água em escoamento superficial para o interior das galerias subterrâneas.

**Condutos de Ligação**

Ligam as bocas de lobo entre si e estas aos poços de visita.

### **Poços de Visita**

Câmaras de acesso às galerias, com tampão na superfície para facilitar a inspeção, limpeza e reparo. Utiliza-se em situações de mudança de direção ou de seção da galeria, em trechos longos (> 100m) e na extremidade de montante.

## **3. ROTEIRO BÁSICO DE VERIFICAÇÕES**

### **3.1. Fase da Licitação**

#### **3.1.1. Projetos**

Verificar se:

1. **existe projeto básico** (art. 7º, § 2º, I, da Lei nº 8.666/93) e, caso não tenha sido elaborado pelo Tribunal de Justiça, se houve a devida licitação para a sua contratação;
2. **o projeto básico foi devidamente aprovado** pela autoridade competente (art. 7º, § 2º, I, da Lei nº 8.666/93);
3. os projetos, especificações e referências que compõem o projeto básico **informam adequadamente o trabalho a realizar** (art. 6º, IX, da Lei nº 8.666/93 e Resolução CONFEA nº 361/90);

**Observação:**

**Verificar, especialmente, os seguintes elementos:**

- **memorial descritivo, incluindo o conjunto de materiais, equipamentos e técnicas de execução (especificações);**
- **plantas de localização do empreendimento;**
- **estudos geológicos (inclusive laudo de sondagem do terreno);**
- **levantamento topográfico;**
- **plantas, cortes e perfis da obras;**
- **orçamento detalhado com composição de custos unitários.**

4. os projetos, especificações, detalhes construtivos, memorial descritivo e demais documentos componentes do projeto executivo **contém todos os elementos necessários à completa execução da obra** (art. 6º, X e 7º, § 1º, da Lei nº 8.666/93);

**Observação:**

**O Projeto Executivo pode ser elaborado pelo contratado. Neste caso, deve ser analisado na fase seguinte.**

5. os projetos básico e executivo consideram integralmente os requisitos elencados no art. 12 da Lei nº 8.666/93, a saber:
- **segurança;**
  - **funcionalidade e adequação ao interesse público;**
  - **economia na execução, conservação e operação;**
  - **possibilidade de emprego de mão-de-obra, materiais, tecnologia e matérias-primas existentes no local para execução, conservação e operação;**

- facilidade na execução, conservação e operação, sem prejuízo da durabilidade da obra ou do serviço;
  - adoção de normas técnicas de saúde e segurança de trabalho;
  - impacto ambiental.
6. foi elaborado o respectivo **relatório de impacto ambiental**, em caso de obras potencialmente modificadoras do meio ambiente;
  7. existe a **Anotação de Responsabilidade Técnica-ART** no CREA do autor do projeto (Lei nº 6.496/77, arts. 1º e 2º);
  8. foram utilizados **projetos padronizados** por tipos, categorias ou classes para empreendimentos que pertençam a um conjunto de obras destinadas ao mesmo fim, exceto se o projeto-padrão não atender às condições peculiares do local ou às exigências específicas do empreendimento (art. 11, da Lei nº 8.666/93);
  9. ocorreram outras irregularidades.

### **3.1.2. Documentação**

Verificar se:

- 1.** as **obras foram programadas** em sua totalidade, com previsão de custo final e prazo de execução (art. 8º da Lei nº 8.666/93);

2. havia **previsão de recursos orçamentários** que assegurassem o pagamento das obrigações decorrentes das obras ou serviços executadas no exercício em curso, e se o produto esperado estava contemplado nas metas do **Plano Plurianual**, se for o caso (art. 7º, § 2º, III e IV, da Lei nº 8.666/93);
3. houve a **participação**, direta ou indireta, na licitação ou na execução da obra e no fornecimento de bens e serviços a ela necessários **do autor do projeto**, básico ou executivo, pessoa física ou jurídica, (art. 9º, I, da Lei nº 8.666/93);

**Observação:**

**O autor do projeto somente poderá participar da licitação da obra ou serviço, ou na execução, na condição de consultor ou técnico, ou nas funções de fiscalização, supervisão ou gerenciamento, exclusivamente a serviço do Tribunal de Justiça (art. 9º, § 1º, da Lei nº 8.666/93).**

4. foi contratada empresa (ou profissional) para **supervisão, fiscalização ou gerenciamento da obra** e se tal contratação foi precedida de licitação;
5. há indícios de **vínculo societário, trabalhista ou familiar** entre os responsáveis pela supervisão e pela execução, o que poderia prejudicar a isenção necessária à atividade de supervisão e contrariar o princípio da moralidade, insculpido no art. 37 da CF/88;
6. o **retardamento da execução da obra** (caso tenha ocorrido) encontra-se devidamente justificado em despacho circunstanciado do Presidente do

Tribunal de Justiça, e se foi motivada por insuficiência financeira ou por comprovada razão de ordem técnica (art. 8º, parágrafo único, c/c art. 26 da Lei nº 8.666/93);

7. ocorreram outras irregularidades.

### 3.1.3. Preços

Verificar se:

1. a **obra foi dividida em parcelas**, hipótese em que deverá ser observado se foram realizadas licitações distintas para cada parcela e se o parcelamento demonstrou ser técnica e economicamente viável, com vistas ao melhor aproveitamento dos recursos disponíveis no mercado e à ampliação da competitividade, sem perda da economia de escala (art. 23, §§ 1º e 2º, da Lei nº 8.666/93);
2. na **contratação das parcelas da obra**, foi preservada a modalidade de licitação pertinente à sua execução total (art. 23, § 2º, da Lei nº 8.666/93);

**Observação:**

**Admite-se a exceção para as parcelas de natureza específica que possam ser executadas por pessoas ou empresas de especialidade diversa daquela do executor da obra ou serviço (art. 23, § 5º, da Lei nº 8.666/93).**

3. na proposta vencedora, os valores relativos a **instalação do canteiro de obras e mobilização** estão cotados em separado das demais parcelas, etapas

ou tarefas e dentro dos limites previstos no Edital (art. 40, XIII, da Lei nº 8.666/93);

4. os custos orçados e os propostos pelos licitantes são **compatíveis com os praticados no mercado** (arts. 3º, 44, § 3º e 48, II, da Lei nº 8.666/93);

**Observação 1:**

Podem ser consultadas publicações especializadas (Revistas “A Construção” e “Dirigente Construtor”, Relatório de Preços Unitários da Editora PINI, CUB do Sinduscon), tabelas elaboradas pela EMOP e pela FGV e, ainda, comparação com outras obras públicas semelhantes contratadas à mesma época.

**Observação 2:**

A simples comparação com outras obras ou com indicadores da época (custo por m<sup>2</sup>) não fornece resultados conclusivos; apenas indica a eventual necessidade de se aprofundar o estudo por meio de métodos como os abaixo indicados:

- na análise do orçamento sintético (que possui itens de preços para cada tipo de serviço), devem ser avaliados especialmente os itens cuja participação no custo final da obra seja mais significativo, além daqueles sujeitos a variações substanciais no decorrer da obra (como movimento de terra, por exemplo);
- prevalecendo distorções de preço, deve-se analisar o orçamento analítico (que possui a composição de preços unitários de cada item do serviço), verificando se as quantidades de insumos consideradas são compatíveis com as previstas em tabelas consagradas (PINI, DNER etc) e se os preços são condizentes com praticados pelo mercado, à época, devendo, ainda, ser analisado o BDI.

**Observação 3:**

**Da mesma forma, deve ser analisados os custos unitários dos serviços mais significativos, observando se os itens de serviços sujeitos a acréscimos não estão superestimados.**

5. o **quantitativo dos principais itens** das planilhas orçamentárias da licitação e da proposta vencedora **correspondem ao projeto básico** (art. 40,§ 2º, II, c/c art. 43, IV, da Lei nº 8.666/93);
6. o **cronograma físico-financeiro** distribui adequadamente os serviços e custos;

**Observação:**

**A concentração de custos nas fases iniciais de execução pode indicar tentativa de antecipação indevida de receita ao contratado.**

7. ocorreram outras irregularidades.

### **3.2. Fase do Contrato**

#### **3.2.1. Fiscalização**

Verificar se:

1. há, na obra, a **Anotação de Responsabilidade Técnica-ART** emitida pelo CREA do **responsável técnico pela obra** (arts. 1º e 2º da Lei nº 6.496/77);
2. existe o **alvará de construção da obra**, de acordo com a legislação municipal;

3. existem **placas de identificação** da obra (art. 16 da Lei nº 5.194/66);

**Observação:**

**Verificar se a localização nela registrada corresponde efetivamente à indicada no processo licitatório.**

4. o **cronograma físico-financeiro está sendo cumprido** (obra em andamento) e se os eventuais atrasos estão devidamente justificados em processo, na forma descrita no item 2.1.2.f (art. 78, III, IV e V, da Lei nº 8.666/93);
5. o **corpo técnico** responsável pela realização pessoal e direta dos serviços corresponde à relação de profissionais apresentada no processo licitatório, no caso de serviços técnicos especializados, tais como elaboração de projetos, consultoria, fiscalização (art. 13, § 3º, da Lei nº 8.666/93);
6. os **profissionais responsáveis pela obra são os indicados na licitação** para fins de capacitação técnico-profissional, e se seus substitutos possuem experiência equivalente ou superior (art. 30, § 1º, I, da Lei nº 8.666/93);
7. o contratado manteve, durante a execução do contrato, todas as **condições de qualificação técnica** (instalações, equipamentos, pessoal técnico) exigidas na legislação (arts. 30, II e 55, XIII, da Lei nº 8.666/93);
8. o contratado mantém **preposto**, aceito pela Administração, no local da obra (art. 68 da Lei nº 8.666/93);

9. a execução da obra está sendo acompanhada por **fiscal** especialmente **designado pela Administração**, devidamente habilitado e credenciado junto ao CREA e com experiência compatível com o vulto e complexidade do empreendimento (art. 67 da Lei nº 8.666/93 e DN CONFEA nº 34/90);
10. estão sendo feitos os registros necessários no **Livro de Registros** (ou Diário de Obra), tais como: ocorrência de chuvas fortes que atrasem a obra; consultas e respostas à fiscalização; conclusão de etapas e fatos que interfiram no bom e regular andamento da obra, com a indicação de causa e responsável (art. 67, § 1º, da Lei nº 8.666/93);
11. há comprovação de que o fiscal encaminhou à autoridade competente, em tempo hábil, **relatório comunicando as ocorrências** que poderiam ensejar sanções ao contratado ou alterações no projeto, no custo ou no prazo da obra (art. 67, § 2º, da Lei nº 8.666/93);
12. as **alterações de projeto** (ou especificações) promovidas no decorrer da obra foram devidamente relatadas e justificadas pela fiscalização (art. 65 da Lei nº 8.666/93);
13. a fiscalização exigiu/avaliou a execução de **testes de resistência e qualidade dos elementos estruturais** (concreto das fundações e superestrutura, p. ex.) (NBRs 6118, 12655 e 12722 da ABNT);

14. os **materiais** aplicados e os serviços executados na obra foram **inspecionados pela fiscalização**, com vistas a constatar se os mesmos atendem às especificações (art. 78, I e II, da Lei nº 8.666/93);

**Observação:**

**Verificar se eventuais substituições de materiais especificados foram analisadas e aprovadas pela fiscalização e se foram mantidos os mesmos padrões de qualidade e preço.**

15. a contratada **subcontratou partes da obra** além do limite admitido pela Administração (art. 72 da Lei nº 8.666/93);

16. ocorreram outras irregularidades.

### **3.2.2. Documentação**

Verificar se:

1. a Administração exige do contratado, periodicamente, **comprovação de regularidade relativa à Seguridade Social e ao FGTS**, demonstrando situação regular no cumprimento dos **encargos sociais** (arts. 29, 55, XIII e 71, da Lei nº 8.666/93);
2. houve **prorrogação do prazo de execução da obra** sem a devida justificativa e autorização da Administração (art. 57, § 1º, da Lei nº 8.666/93);

3. houve **alteração do regime de execução** da obra sem que ficasse comprovada tecnicamente a inaplicabilidade dos termos originais do contrato (art. 65, II, b, da Lei nº 8.666/93);
4. foram aplicadas as **sanções** cabíveis **por inexecução parcial ou total** do contrato (arts. 77 e 87 da Lei nº 8.666/93);
5. foram aplicadas as **sanções** cabíveis **por descumprimento de cláusulas contratuais** (art. 78, I, da Lei nº 8.666/93);
6. foram aplicadas as **sanções** cabíveis **por injustificados atraso na execução ou paralisação da obra** (art. 86 da Lei nº 8.666/93);
7. foram aplicadas as **sanções** cabíveis por descumprimento de determinações da fiscalização (art. 78, VII, da Lei nº 8.666/93);
8. foram aplicadas as **sanções** cabíveis **por subcontratação total ou parcial do objeto** ou alterações sociais da empresa não admitidas no edital e no contrato (art. 78, VI, da Lei nº 8.666/93);
9. ao rescindir o contrato unilateralmente, **a Administração executou a garantia e os valores das multas e indenizações** (art. 80, III, da Lei nº 8.666/93);

10. ao rescindir o contrato unilateralmente, a **Administração providenciou a retenção dos créditos** decorrentes do contrato até o limite dos prejuízos sofridos (art. 80, IV, da Lei nº 8.666/93);
11. ocorreram outras irregularidades.

### **3.2.3. Preços e Pagamento**

Verificar se:

1. os eventuais **acréscimos ou supressões** de serviços se mantiveram **dentro do limite legal** estabelecido para obras, de 25% do valor inicial atualizado do contrato (art. 65, § 2º, da Lei nº 8.666/93);
2. os eventuais **acréscimos ou supressões** de serviços se mantiveram **dentro do limite legal** estabelecido para reforma de edifício, de 50% do valor inicial atualizado do contrato (art. 65, § 2º, da Lei nº 8.666/93);
3. os eventuais **acréscimos ou supressões** de serviços foram **devidamente justificados** (art. 65, caput, da Lei nº 8.666/93);
4. os **itens acrescidos** são os mesmos **constantemente da planilha orçamentária apresentada na licitação** (art. 65, § 1º, da Lei nº 8.666/93);

**Observação:**

**Verificar se os preços unitários de itens de planilha que sofreram acréscimos significativos não foram intencionalmente superestimados.**

5. o **preço dos serviços acrescidos**, não contemplados na planilha original, fixados mediante acordo entre as partes, estão de acordo com os praticados no mercado;
6. a Administração pagou pelos custos de aquisição regularmente comprovados, caso tenha ocorrido supressão de serviços para os quais o contratado tenha adquirido materiais e posto no local da obra (art. 65, § 4º, da Lei nº 8.666/93);
7. há **relatório que demonstre que a fiscalização procede à rigorosa medição** das etapas já concluídas, para fins de liberação de pagamento de parcelas da obra, de modo a evitar pagamentos antecipados ou discrepâncias entre os serviços medidos e os pagos (art. 67, § 2º, da Lei nº 8.666/93 e arts. 62 e 63 da Lei nº 4.320/64);

**Observação:**

**Caso existam relatórios, verificar se guardam conformidade com os registros do Diário de Obra.**

8. ocorreu **duplicidade de pagamento** de um mesmo serviço por fontes de recurso distintas (CF/88, art. 37, caput);

9. os **critérios de reajustamento** previstos no contrato estão de acordo com a legislação vigente;
10. o **cálculo de reajuste** está correto e de acordo com os critérios previstos no contrato (art. 55, III, da Lei nº 8.666/93);
11. o **pagamento das etapas em atraso** tomou como base a data prevista no cronograma físico-financeiro;
12. o **pagamento das etapas concluídas com antecedência** tomou como base para reajustamento a data da efetiva execução do serviço;
13. a **revisão do contrato** para restabelecer o equilíbrio econômico-financeiro foi motivada pela superveniência de fato imprevisível, de conseqüências incalculáveis, motivo de força maior, caso fortuito ou fato do príncipe (art. 65, II, d, da Lei nº 8.666/93);
14. ocorreram outras irregularidades.

### 3.2.4. Recebimento do Objeto

Verificar se:

1. o **contratado corrigiu ou substituiu**, às suas expensas, partes da obra que apresentaram vícios, **defeitos ou incorreções** decorrentes da execução ou dos materiais empregados (art. 69 da Lei nº 8.666/93);
2. o **recebimento provisório** da obra foi efetuado mediante termo circunstanciado assinado pelas partes (art. 73, I, a, da Lei nº 8.666/93);

**Observação:**

**O Termo de Aceite Provisório é dispensável para obras de valor até o fixado para licitações na modalidade de convite, desde que não se componha de aparelhos, equipamentos e instalações sujeitos à verificação de funcionamento e produtividade (art. 74, III, da Lei nº 8.666/93).**

3. ocorreram outras irregularidades.

### 3.3. Situação Atual

Nessa etapa, o auditor deve obter uma visão geral da situação atual do empreendimento e, em especial:

1. descrever, caso a obra esteja concluída, suas condições de acabamento, estabilidade, segurança, conservação e funcionalidade;

**Observação:**

**o recebimento não exclui a responsabilidade civil do construtor pela solidez e segurança da obra**

2. descrever, caso a obra esteja inacabada, as parcelas já executadas e o percentual necessário à conclusão, os recursos financeiros já aplicados e os necessários para o término da obra, eventuais alternativas para redução do custo de conclusão/entrada em operação, bem como os motivos do atraso ou paralisação, se for o caso;
3. anexar, sempre que possível, **relatório fotográfico** da situação encontrada.

#### 4. PRINCIPAIS IRREGULARIDADES ENCONTRADAS

Trata-se das principais ocorrências apontadas em auditorias de obras realizadas pelo Tribunal de Contas da União e outros Tribunais Estaduais, inclusive o do Estado do Rio de Janeiro:

- ausência de recursos para execução da totalidade da obra;
- contrato de execução dissonante do contrato de financiamento ou do convênio, especialmente quanto a valores e indexadores;
- recursos repassados com atraso em relação ao pactuado, sem preocupação com alteração de metas;
- desvio de finalidade no emprego dos recursos;
- projeto básico em desacordo com a legislação (tecnicamente incompleto ou sem o necessário orçamento detalhado);
- projeto básico em desacordo com o objeto contratado (especialmente preços e quantidades)
- superfaturamento, com a utilização de artifícios, tais como:

- BDI elevado em relação ao praticado no mercado na mesma época;
  - jogada com os preços (elevação dos custos dos serviços iniciais, de modo a se obter o lucro pretendido nas primeiras fases da obra);
  - preços unitários elevados, de serviços sujeitos a acréscimos por aditivo;
  - supressão de serviços com baixo preço unitário;
  - negociação arditosa para a definição de preços de serviços extracontratuais;
  - medição de quantitativos elevada (incompatíveis com o volume aplicado e/ou com os equipamentos utilizados);
  - pagamentos de serviços em desacordo com o previsto originalmente (escavação de material de 3ª categoria, quando o previsto era de 1ª categoria, por exemplo);
  - custo direto dos insumos superestimado;
  - coeficientes de produtividade.
- pagamento antecipado (antes da execução do correspondente serviço ou do prazo máximo previsto para o pagamento);
  - erros no cálculo do reajustamento, seja pela utilização de datas-base incorretas, seja pela ausência de descontos futuros relativos aos reajustamentos provisórios pagos a maior;
  - pagamento em prazo anterior ao estipulado no contrato, sem a devida compensação financeira;
  - aditivos superiores aos limites fixados na Lei nº 8.666/93: 25%, no caso de obras e 50%, no de reformas.

## 5. NORMAS E LEGISLAÇÃO

### 3.1. Legislação

#### LEI Nº 8.666/93

Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal e institui normas para **licitações e contratos da Administração Pública**.

#### LEI Nº 5.194/66

Regula o **exercício das profissões** de Engenheiro, Arquiteto e Engenheiro Agrônomo;

#### LEI Nº 6.496/77

Institui a **Anotação de Responsabilidade Técnica** na prestação de serviços de engenharia, arquitetura e agronomia.

### 3.2. Normas do CONFEA

#### DECISÃO NORMATIVA Nº 34 (DOU de 25.05.90)

Dispõe sobre o **exercício por profissional** de nível superior das atividades de Engenharia de Avaliações e Perícias de Engenharia.

#### RESOLUÇÃO Nº 361 (DOU de 12.12.91)

Conceitua e apresenta as principais características de um **Projeto Básico**.

#### RESOLUÇÃO Nº 001 (DOU de 17.02.86)

Estabelece as definições, as responsabilidades, os critérios básicos e as diretrizes gerais para uso e implementação da **Avaliação de Impacto Ambiental**.

Relaciona os tipos de obras que dependem de aprovação dos respectivos relatórios de impacto ambiental – RIMA.

### 3.3. Normas ABNT

SIGLAS USADAS:

**PROC – PROCEDIMENTOS**

**CL – CLASSIFICAÇÃO**

**TER – TERMINOLOGIA**

**ME – MÉTODO DE ENSAIO**

**ESP – ESPECIFICAÇÃO**

**PD – PADRONIZAÇÃO**

#### 3.3.1. Edificações

<b>Código</b>	<b>Discriminação</b>
5419	Proteção de estruturas contra descargas atmosféricas – PROC
5626	Instalações prediais de água fria – PROC
5671	Participação dos intervenientes em serviços e obras de engenharia e arquitetura
5676	Avaliação de imóveis urbanos – PROC
5681	Controle tecnológico da execução de aterros em obras de edificações
5738	Moldagem e cura de corpos-de-prova cilíndricos e prismático de concreto
5739	Concreto – Ensaio de compressão de corpos-de-prova cilíndricos – ME
5750	Amostragem de concreto fresco produzido por betoneiras estacionárias
6118	Projeto e execução de obras de concreto armado – PROC
6119	Cálculo e execução de lajes mistas - PROC
6120	Cargas para o cálculo de estruturas de edificações – PROC
6122	Projeto e execução de fundações – PROC
6123	Forças devidas ao vento em edificações – PROC
6401	Instalações centrais
6489	Prova de carga direta sobre terreno de fundação - PROC
6492	Representação de projetos de arquitetura - PROC
6494	Segurança nos andaimes – PROC
7190	Cálculo e execução de estruturas de madeira – PROC
7191	Execução de desenhos para obras de concreto simples ou armado – PROC
7192	Projeto, fabricação e instalação de elevadores – PROC
7197	Projeto de estruturas de concreto protendido – PROC
7198	Instalações prediais de água quente – PROC
7199	Projeto, execução e aplicações – Vidros na construção civil – PROC
7212	Execução de concreto dosado em central – ESP
7229	Projeto, construção e operação de sistemas de tanques sépticos – PROC
7372	Execução de tubulações de pressão de PVC rígido – PROC
7583	Execução de pavimentos de concreto simples por meio mecânico – PROC
7678	Segurança na execução de obras e serviços de construção – PROC

8036	Programação de sondagens de simples reconhecimento de solos para fundações
8039	Projeto e execução de telhados com telhas cerâmicas tipo francesa
8160	Instalações prediais de esgotos sanitários – PROC
8214	Assentamento de azulejos – PROC
8545	Execução de alvenaria sem função estrutural de tijolos e blocos cerâmicos
8681	Ações e segurança nas estruturas – PROC
8798	Execução de obras em alvenaria estrutural de blocos vazados – PROC
8800	Projeto e execução de estruturas de aço de edifícios – PROC
9061	Segurança e escavação a céu aberto – PROC
9062	Projeto e execução de estruturas de concreto pré-moldado – PROC
9077	Saídas de emergência em edifícios – PROC
9441	Execução de sistemas de detecção e alarme de incêndio – PROC
9607	Prova de carga em estruturas de concreto armado e protendido – PROC
9817	Execução de piso com revestimento cerâmico – PROC
10155	Projeto e execução de tubulações de fibrocimento – PROC
10788	Execução de injeção em concreto protendido com aderência posterior
10789	Execução de protensão em concreto protendido com aderência posterior
10831	Projeto e utilização de caixilhos para edificações – PROC
10837	Cálculo de alvenaria estrutural de blocos vazados de concreto – PROC
10844	Instalações prediais de águas pluviais – PROC
10897	Proteção contra incêndio por chuveiro automático – PROC
10898	Sistema de iluminação de emergência – PROC
11173	Projeto e execução de argamassa armada – PROC
11682	Estabilidade de taludes – PROC
12131	Estacas prova de carga estática – ME
12266	Projeto e execução de valas para assentamento de tubulação – PROC
12284	Áreas de vivência em canteiros de obras – PROC
12722	Discriminação de serviços para construção de edifícios – PROC
12821	Preparação de concreto em laboratório – PROC
13133	Execução de levantamento topográfico – PROC
13245	Execução de pinturas em edificações não industriais - PROC

### 3.3.2. Abastecimento de Água

<b>Código</b>	<b>Discriminação</b>
5689	Materiais para revestimento de base asfáltica empregados em tubos de aço para condução de água de abastecimento – ESP
6112	Conduitos forçados – TER
7372	Execução de tubulações de pressão de PVC rígido com junta soldada, rosqueada ou com anéis de borracha – PROC
9797	Tubo de aço-carbono eletricamente soldado para condução de água de abastecimento – ESP

10156	Desinfecção de tubulações de sistema público de abastecimento d'água
11185	Projeto de tubulações de ferro fundido dúctil centrifugado para condução de água sob pressão – PROC
12266	Projeto e execução de valas para assentamento de tubulação de água, esgoto ou drenagem urbana – PROC
12595	Assentamento de tubulações de ferro fundido dúctil para condução de água sob pressão – PROC
12780	Aplicação de revestimento de esmalte de alcatrão-de-hulha em tubos e peças de aço para condução de água – PROC

### 3.3.3. Esgoto Sanitário

<b>Código</b>	<b>Discriminação</b>
	Anel de borracha: NBRs 7531, 8071, 9051, 9063 e 9064
	Desobstrução e limpeza de tubulações de PVC: 11781, 11992 e 11998
	Tubo de concreto para esgoto sanitário: 8889 a 8895
	Tubo de PVC para esgoto sanitário: 9051 a 9055 e 10570
	Tubo de poliéster armado para esgoto sanitário: EB-834, MB-588
5645	Tubo cerâmico para canalizações – ESP
5688	Tubo e conexão de PVC rígido para esgoto predial e ventilação - ESP
7362	Tubo de PVC rígido com junta elástica – coletor de esgoto – ESP
7367	Projeto e assentamento de tubulações e PVC rígido para sistemas de esgoto sanitário – PROC
8056	Tubo coletor de fibrocimento para esgoto sanitário – ESP
8070	Luva para tubo coletor de fibrocimento para esgoto sanitário – ESP
8073	Conexão para tubo coletor de fibrocimento para esgoto sanitário – PD
8074	Tubo coletor de fibrocimento para esgoto sanitário – Dimensões das pontas – PD
8160	Instalação predial de esgoto sanitário – PROC
8161	Tubos e conexões de ferro fundido para esgoto e ventilação – PD
9648	Estudo de concepção de sistemas de esgoto sanitário – PROC
9651	Tubo e conexão de ferro fundido para esgoto – ESP

## 6. BIBLIOGRAFIA

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Auditoria – Um Curso Moderno e Completo*. 5ª edição. São Paulo. Atlas, 1996.
- ATTIE, William. *Auditoria – Conceito e Aplicações*. 2ª edição. Atlas.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. 21ª ed. São Paulo. Saraiva, 1999.
- CRUZ, Flávio. *Auditoria Governamental*. 2ª edição. São Paulo. Atlas, 2002.
- GIL, Antonio de Loureiro. *Auditoria de Qualidade*. São Paulo. Atlas, 1994.
- LOPES SÁ, Antônio. *Contabilidade para pequenos empresários*. Rio de Janeiro: Tecnoprint, 1989.
- MOTA, João Maurício. *Auditoria – Princípios e Técnicas*. São Paulo. Atlas, 1988.
- PODER EXECUTIVO FEDERAL. *Manual do Sistema de Controle Interno*. 2001.
- RIO DE JANEIRO. *Manual de Auditoria da Auditoria Geral do Estado*. 1997.
- RIO DE JANEIRO. *Regimento Interno da Controladoria Geral do Município*. 2002.
- SILVA, Lino Martins. *Contabilidade Governamental – Um Enfoque Administrativo*. 3ª edição. São Paulo. Editora Atlas.
- TCE-BA *Manual de Auditoria Governamental -2000*
- TCE-PE. *Manual de Orientações Técnicas – Obras Públicas*. 2001.
- TCU. *Procedimentos de Auditoria de Obras Públicas*. 1998.
- TCU. *Manual de Auditoria de Desempenho*. 1998.
- TCU. *Manual de Auditoria de Natureza Operacional*. 2000.
- UNICAMP. *Manual de Auditoria*. 2002.
- UNICAMP. *Manual de Organização*. 2002.
- VERGARA, Sylvia Constant. *Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração*. 4ª edição. São Paulo. Atlas, 2003.