



AUDITORIA

MANUAL DE AUDITORIA

BRASÍLIA - 2008



Manual de Auditoria

Brasília · 2008

© Tribunal Superior Eleitoral

Diretor-Geral da Secretaria
Athayde Fontoura Filho

Secretaria de Controle Interno e Auditoria
Praça dos Tribunais Superiores, Bloco C,
Ed. Sede, 2º andar, sala 218
70096-900 – Brasília/DF
Telefone: (61) 3316-3290
Fac-símile: (61) 3316-3292

Secretário de Controle Interno e Auditoria
Maurício Antônio do Amaral Carvalho

Coordenador de Auditoria
Denivaldo Lima

Organização
Juliana Deléo Rodrigues Diniz

Brasil. Tribunal Superior Eleitoral.
Manual de auditoria. – Brasília : TSE/SCI, 2008.
138 p.

1. Manual de Auditoria. – I. Brasil. Tribunal Superior Eleitoral.
Secretaria de Controle Interno e Auditoria.

CDDir 341.280981

TRIBUNAL SUPERIOR ELEITORAL

PRESIDENTE

Ministro Marco Aurélio

VICE-PRESIDENTE

Ministro Cezar Peluso

MINISTROS

Ministro Carlos Ayres Britto

Ministro José Delgado

Ministro Ari Pargendler

Ministro Caputo Bastos

PROCURADOR-GERAL ELEITORAL

Dr. Antonio Fernando Souza

Sumário

1. Introdução	9
2. Controles internos administrativos	11
3. Normas da unidade de auditoria	15
3.1 Grau de dependência da unidade de auditoria	18
3.2 Competência da auditoria	19
3.3 Áreas de atuação da auditoria	20
3.4 Orientação	23
3.5 Assessoramento	24
3.6 Avaliação do desempenho	25
3.7 Controle social	27
4. Normas de conduta do auditor	27
4.1 Orientação à estratégia	29
4.2 Desenvolvimento profissional continuado	30
4.3 Acesso a documentos e dependências	31
4.4 Comportamento na execução das atividades	32
4.5 Equipes de trabalho	35
4.6 Segregação de função	35
5. Planejamento	36
5.1 Riscos operacionais	37

5.2	Materialidade, relevância e criticidade	38
5.3	Fraude	40
5.4	Plano Anual de Auditoria (PAA)	41
5.5	Programa de auditoria	41
5.6	Papéis de trabalho (PT)	45
6.	Espécies de auditoria	48
6.1	Auditoria de avaliação da gestão	48
6.2	Auditoria de acompanhamento da gestão	48
6.3	Auditoria contábil-financeira	49
6.4	Auditoria especial	49
6.5	Auditoria operacional	50
6.6	Auditoria de sistemas	50
7.	Formas de execução de auditoria	51
7.1	Direta	51
7.2	Integrada	51
7.3	Compartilhada	51
8.	Testes e técnicas de auditoria	52
8.1	Testes de observância	52
8.2	Testes substantivos	52
9.	Procedimentos analíticos de auditoria	56
9.1	Amostragem	59
9.2	Evidências	65
9.3	Relatório de auditoria	66
9.4	Comunicação	69
9.5	Diligências	72

9.6 Atributos de qualidade das informações	73
9.7 Audiência e comentários do auditado	74
9.8 Não-conformidade com as normas internas	75
9.9 Erros e omissões	76
9.10 Aceitação do risco	76
9.11 Monitoramento das recomendações	77
9.12 Certificado de auditoria	78
10. Relatório Anual de Auditoria (RAA)	79
10.1 Monitoramento e controle de qualidade	80
11. Dimensões do desempenho	81
11.1 Economicidade	81
11.2 Eficiência	82
11.3 Eficácia	82
11.4 Efetividade	82
11.5 Equidade	83
12. Ferramentas de diagnóstico	83
12.1 Diagnóstico do ambiente	83
12.2 Diagnóstico do processo	83
12.3 Diagnóstico de resultado	84
13. Disposições gerais	89
14. Padronização mínima	90
14.1 Planejamento de auditoria	90
14.2 Exames de auditoria	92
14.2.1 Gestão	92
14.2.2 Execução orçamentária	96

14.2.3 Empenho	97
14.2.4 Liquidação e pagamento	98
14.2.5 Fundo Partidário	100
14.2.6 Suprimento de fundos	101
14.2.7 Almoxarifado	103
14.2.8 Bens móveis	105
14.2.9 Bens imóveis	107
14.2.10 Licitação	108
14.2.11 Contratos	116
14.2.12 Convênios	120
14.2.13 Obras	121
14.2.14 Transporte	124
14.2.15 Pessoal	125
14.2.16 Restos a pagar	127
14.2.17 Diárias	128
14.2.18 Qualidade de gastos	130
14.2.19 Análise do Balanço Orçamentário	133
14.2.20 Análise do Balanço Financeiro	135
14.2.21 Análise do Balanço Patrimonial	137
14.2.22 Demonstração das Variações Patrimoniais	138

1. Introdução

Este manual tem por finalidade delinear a estrutura, definir conceitos e estabelecer diretrizes gerais, assim como normas e procedimentos para a realização dos trabalhos de auditoria na Justiça Eleitoral, com ênfase nos aspectos relacionados a planejamento, exame, avaliação, conclusão e oferecimento de medidas saneadoras.

A importância da auditoria no processo de gestão tem aumentado, assim como seu grau de especialização, cuja finalidade básica tem sido a de assessorar a administração por meio do exame e da avaliação, com prioridade para os seguintes aspectos:

a) compatibilidade dos programas com os objetivos, planos e meios de execução estabelecidos;

b) integridade e confiabilidade dos sistemas para assegurar a observância das políticas, metas, planos, procedimentos, leis, normas e regulamentos;

c) eficiência, eficácia e economicidade no desempenho das atividades e na utilização dos recursos, na padronização dos procedimentos e métodos de salvaguarda dos ativos e a comprovação de sua existência, assim como a exatidão dos ativos e passivos;

d) adequação dos controles e garantia de sua eficácia;

e) integridade e confiabilidade das informações e dos registros;

f) avaliação dos problemas e riscos, assim como o oferecimento de alternativas de solução.

A estruturação do órgão de auditoria é a primeira condição para a eficiência dos trabalhos, uma vez que as avaliações dependem de boa organização e da acertada percepção sobre os diferentes assuntos, mormente no que se refere às pessoas, à logística, aos controles e ao processo de gestão administrativa.

2. Controles internos administrativos

Os controles internos administrativos devem ser entendidos como quaisquer ações, métodos ou procedimentos adotados pelo Tribunal ou por uma de suas unidades organizacionais – compreendendo a administração com seus diversos níveis gerenciais, relacionados com a eficiência operacional e obediência às diretrizes estratégicas – para possibilitar a realização de objetivos e metas estabelecidas. A alta administração, com a participação de seus gerentes, planeja, organiza, dirige e controla o desempenho de maneira a possibilitar – com razoável certeza – essa realização.

Controle interno é qualquer ação adotada pelo gestor no intuito de aumentar a possibilidade de que os objetivos e metas estabelecidos sejam alcançados. O conceito de controles internos administrativos – ou sistema de controles internos – é o conjunto integrado de componentes de controle de atividades utilizados pelo Tribunal para alcançar os seus objetivos e metas.

Os controles internos podem ser:

- a) preventivos – para evitar que fatos indesejáveis ocorram;
- b) detectores – para detectar e corrigir fatos indesejáveis já ocorridos;
- c) diretivos – para provocar ou encorajar a ocorrência de um fato desejável.

Manual de Auditoria

Em linhas gerais, os objetivos dos controles internos são:

- a) salvaguardar os ativos de prejuízos decorrentes de fraudes ou de erros não intencionais;
- b) antecipar-se ao cometimento de erros, desperdícios, abusos e práticas antieconômicas e fraudes, prevenindo-os;
- c) assegurar a validade e integridade dos dados financeiros e contábeis que serão utilizados pela gerência para a tomada de decisões;
- d) incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às normas internas;
- e) assegurar aderência às diretrizes estratégicas, planos, normas e procedimentos do Tribunal;
- f) propiciar informações oportunas e confiáveis, inclusive de caráter administrativo e operacional, sobre os resultados e efeitos atingidos;
- g) permitir a implementação de programas, projetos, atividades, sistemas e operações, visando economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e equidade.

Os controles internos administrativos implementados no Tribunal têm caráter prioritariamente

preventivo e são instrumentos auxiliares de gestão para todos os níveis hierárquico-organizacionais.

A unidade de auditoria deverá, periodicamente, avaliar as práticas relativas à segurança da informação e recomendar, se apropriado, seu incremento ou a implementação de novos controles e salvaguardas.

Na avaliação dos controles internos administrativos no Tribunal, a unidade de auditoria deverá levar em consideração:

a) relação custo/benefício, que consiste na avaliação do custo de um controle em relação aos benefícios que ele possa proporcionar;

b) qualificação adequada, treinamento e rodízio de funcionários, tratando-se da eficácia dos controles internos administrativos, diretamente relacionada com a competência, formação profissional e integridade do pessoal;

c) obrigatoriedade de os funcionários gozarem férias regularmente, como forma, inclusive, de evitar a ocultação de irregularidades;

d) existência de estatuto ou regimento e organograma adequados, em que a definição de autoridade e conseqüentes responsabilidades sejam claras e satisfaçam as necessidades da organização;

e) existência de manuais de procedimentos e rotinas claramente determinados, que considerem as atividades específicas de todos os setores do Tribunal;

f) separação entre as funções de autorização ou aprovação de operações e as de execução, controle e contabilização, de tal forma que nenhuma pessoa detenha competências e atribuições em desacordo com esse princípio;

g) ações, procedimentos e instruções disciplinados e formalizados por meio de instrumentos eficazes e específicos, ou seja, claros e objetivos e emitidos por autoridade competente;

h) acompanhamento dos fatos contábeis, financeiros e operacionais, objetivando que sejam efetuados mediante atos legítimos, relacionados com a finalidade da unidade ou entidade e autorizados por quem de direito;

i) observância de diretrizes, planos, normas, leis, regulamentos e procedimentos administrativos, e empenho para que os atos e fatos de gestão ocorram de forma legítima e em consonância com a finalidade da unidade ou da instituição.

A unidade de auditoria é um elemento de controle, que tem como um de seus objetivos a avaliação dos controles internos administrativos do Tribunal.

A avaliação preliminar dos controles internos poderá incluir, também, a avaliação da força de prova dos documentos que suportaram os registros. Quanto maior for o grau de adequação dos controles internos administrativos aferidos, menor será a vulnerabilidade, podendo-se dispensar, via de consequência, testes adicionais de auditoria ou, ainda, determinar uma menor extensão e profundidade dos próprios testes.

3. Normas da unidade de auditoria

A auditoria é o conjunto de técnicas que visa avaliar, de forma amostral, a gestão dos administradores, pelos processos e resultados gerenciais, operacionais ou normativos.

A finalidade clássica da auditoria governamental é comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos e avaliar os resultados alcançados, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e equidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e finalística das unidades organizacionais e do Tribunal como um todo.

Trata-se de um componente de controle que procura a melhor alocação dos recursos do contribuinte,

antecipando-se a ocorrências impróprias, buscando garantir os resultados pretendidos e destacando os impactos e benefícios da boa gestão.

Tem por objetivo primordial fortalecer a gestão e racionalizar as ações de controle, bem como prestar apoio aos órgãos do Tribunal de Contas da União.

Tem como competência multidisciplinar prestar serviço ao Tribunal, na forma de assessoramento e consultoria, no intuito de melhorar as operações internas, propondo ações preventivas e saneadoras, de forma a assistir o Tribunal na consecução de seus objetivos estratégicos.

Os trabalhos desenvolvidos pela auditoria objetivam a adequação da gestão de riscos operacionais, dos controles internos administrativos e do processo de governança corporativa, para que tais processos funcionem de acordo com o planejado. Além disso, faz recomendações para a melhoria das operações, em termos de economicidade, eficiência e desempenho geral da instituição.

O fortalecimento da gestão com atuação da auditoria consiste em fornecer julgamentos imparciais, com independência e objetividade, contribuindo para o cumprimento das metas previstas, a execução dos programas e do orçamento anual do Tribunal, a comprovação da aderência aos normativos internos e a avaliação dos resultados, consubstanciados em indicadores de desempenho.

O exercício da auditoria enfocará as seguintes áreas: administrativa, recursos humanos e materiais, orçamentária, contábil, financeira e programas para atingir as finalidades regimentais, sendo necessária a disponibilidade de equipe multidisciplinar para a realização dos trabalhos.

Os trabalhos de auditoria são executados por profissionais denominados auditores e têm como característica principal o assessoramento à administração do Tribunal.

Todos os sistemas, processos, operações, funções e atividades do Tribunal estão sujeitos às avaliações amostrais dos auditores, em conformidade com o planejamento anual dos trabalhos auditoriais.

O auditor faz uma avaliação equilibrada das circunstâncias relevantes em cada situação, e os seus julgamentos devem ser imparciais, com independência e objetividade.

O auditor comunicará previamente ao titular da unidade de auditoria qualquer situação em que exista – ou possa inferir-se – conflito de interesses ou de idéias preconcebidas sobre pessoas, unidades organizacionais ou sistemas administrativos a serem auditados.

Resguardada sua independência, a unidade de auditoria prestará subsídios ao Tribunal de Contas da União por meio do fornecimento de informações sobre os resultados dos trabalhos realizados, com a disponibilização, para fins de consulta, dos papéis de

trabalho utilizados ou produzidos, aí incluídos os programas de auditoria e os elementos comprobatórios respectivos.

A unidade de auditoria manterá arquivo, denominado pasta permanente, com informações úteis, atualizadas e digitalizadas para subsidiar os trabalhos dos auditores.

A pasta permanente conterá, entre outros documentos, a legislação federal aplicável ao Tribunal e os principais acórdãos do Tribunal de Contas da União.

3.1 Grau de dependência da unidade de auditoria

As atividades da unidade de auditoria devem guardar similitude operativa com aquelas exercidas pelos órgãos integrantes dos demais sistemas de Controle Interno, devendo adotar ações específicas e tempestivas para a verificação da aderência às normas e diretrizes internas, conforme posicionamento do Tribunal de Contas da União.

A unidade de auditoria, em suas atividades técnicas, deve utilizar a metodologia operativa dos demais sistemas de Controle Interno, no que tange à tecnicidade da auditoria interna governamental, e do Tribunal de Contas da União, particularmente no que se refere às ferramentas empregadas no diagnóstico do ambiente, dos processos

de trabalho e da performance, assim como às normas de desempenho editadas pelo The Institute of Internal Auditors (IIA), que constituem os padrões internacionais para a prática da auditoria.

3.2 Competência da auditoria

A unidade de auditoria tem como competências:

a) assessorar, orientar, acompanhar e avaliar os atos de gestão da administração, no que concerne a orçamento, finanças, patrimônio, operações, informática, informação e pessoal, objetivando a economicidade, a eficiência, a eficácia, a efetividade e a equidade, assim como a aderência regulatória;

b) acompanhar a implementação das ações propostas e das medidas saneadoras apontadas pelos órgãos do Conselho Nacional de Justiça e do Tribunal de Contas da União;

c) instituir e monitorar planos e programas de auditoria, estabelecer critérios de avaliação e métodos de trabalho, com o objetivo de obter mais eficiência e eficácia nos controles internos administrativos, colaborando para a redução de erros;

d) elaborar o Plano Anual de Auditoria (PAA) e o Relatório Anual de Auditoria (RAA);

e) examinar a tomada de contas anual do Tribunal e as tomadas de contas especiais, e sobre elas emitir parecer segundo diretrizes emanadas do Tribunal de Contas da União;

f) avaliar os indicadores relativos à gestão do Tribunal, e sobre eles emitir parecer conclusivo;

h) promover diligências e elaborar relatórios por demanda do presidente, do diretor-geral ou do secretário de Controle Interno;

i) assessorar a Presidência, a Diretoria-Geral e as secretarias, nos assuntos de sua competência.

3.3 Áreas de atuação da auditoria

A área de atuação da unidade de auditoria abrange todas as unidades organizacionais do Tribunal, constituindo-se objeto de exames amostrais os processos de trabalho, com ênfase para:

a) os sistemas administrativo-operacionais e os controles internos administrativos utilizados na gestão orçamentária, contábil, financeira, patrimonial, operacional, de informática e de pessoal;

b) a execução dos planos, programas, projetos e atividades que envolvam aplicação de recursos públicos federais;

c) a aplicação e as transferências de recursos do Tribunal a entidades públicas ou privadas;

d) os contratos e convênios firmados por gestores do Tribunal com entidades públicas ou privadas, para ações de cooperação, prestação de serviços, execução de obras e fornecimento de materiais;

e) os processos de licitação, inclusive na modalidade pregão, as dispensas e as inexigibilidades;

f) os instrumentos e sistemas de guarda e conservação dos bens e do patrimônio sob responsabilidade das unidades organizacionais do Tribunal;

g) os atos administrativos que resultem direitos e obrigações para o Tribunal;

h) os sistemas eletrônicos de processamento de dados, suas informações de entrada e de saída, objetivando constatar: 1) segurança física do ambiente e das instalações do centro de processamento de dados; 2) segurança lógica e confidencialidade nos sistemas desenvolvidos em computadores de diversos

portes; 3) eficácia dos serviços prestados pela área de informática;

i) a eficiência na utilização dos diversos computadores existentes no Tribunal;

j) a verificação do cumprimento das normas internas e da legislação pertinente;

k) os processos de tomada de contas especiais;

l) as iniciativas estratégicas e os indicadores de desempenho levados a efeito.

Estão sujeitos à atuação da unidade de auditoria quaisquer unidades organizacionais ou servidores que utilizem, arrecadem, guardem, gerenciem ou administrem dinheiro, bens e valores do Tribunal ou pelos quais o Tribunal responda, ou que, em nome deste, assumam obrigações de natureza pecuniária.

Nenhum processo, documento ou informação poderá ser sonegado aos auditores, no desempenho de suas atribuições. É dever dos profissionais da unidade de auditoria guardar sigilo sobre as informações a que tiverem acesso, conforme previsto na normatização técnica, usando nos relatórios e notas técnicas apenas informações de caráter consolidado, sem identificação de pessoa física ou jurídica quando essas informações estiverem protegidas legalmente por

sigilo. É vedada a obtenção de elementos comprobatórios de forma ilícita.

O servidor que, por ação ou omissão, causar embaraço, constrangimento ou obstáculo à atuação do auditor será responsabilizado administrativamente, cabendo ao titular da unidade de auditoria interna comunicar o fato à instância superior, que adotará as providências necessárias ao prosseguimento dos trabalhos e à instauração do competente processo administrativo disciplinar.

3.4 Orientação

A unidade de auditoria orientará os administradores de bens e recursos, preferencialmente sobre casos concretos, de forma adstrita à sua área de competência. Essa atividade não se confunde com as de consultoria e assessoramento jurídico, que competem à unidade jurídica e a seus respectivos órgãos, nem com as atribuições da Corregedoria, no que se refere aos feitos disciplinares, ou com as competências regimentais de qualquer outra unidade organizacional do Tribunal.

A opinião verbal de auditor não representa a opinião oficial da unidade de auditoria, cujos

documentos, relatórios e notas técnicas se revestem do caráter institucional e não pessoal.

A unidade de auditoria divulgará mensalmente, de preferência por meio eletrônico, entre as unidades organizacionais do Tribunal, os principais julgados do Tribunal de Contas da União, no intuito de que, sob a ótica da autotutela, neles os gestores pautem suas práticas.

3.5 Assessoramento

A unidade de auditoria destina-se a assessorar os gestores:

- a) no exercício da direção superior no Tribunal;
- b) no acompanhamento do cumprimento das metas do Plano Plurianual no âmbito do Tribunal, visando comprovar sua execução;
- c) no acompanhamento da execução dos programas de governo, visando comprovar o nível de execução das metas, o alcance dos objetivos e a adequação do gerenciamento;
- d) na verificação da execução do orçamento, visando comprovar a conformidade da execução com os limites e destinações estabelecidas na legislação pertinente;

e) na verificação do desempenho da gestão, consubstanciados em indicadores de desempenho, examinando os resultados quanto à economicidade, à eficiência, à eficácia, à efetividade e à equidade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, de pessoal e demais sistemas administrativos operacionais;

f) no que se refere à aplicação dos princípios e das normas pertinentes aos controles internos administrativos;

g) na orientação aos profissionais do Tribunal sobre julgados do Tribunal de Contas da União acerca da gestão pública em geral;

h) na verificação do alinhamento e da aderência das iniciativas aos objetivos estratégicos constantes do Mapa Estratégico Corporativo, inserido no Sistema de Avaliação Permanente do Desempenho do Tribunal.

As funções de auditoria deverão ser separadas das demais atividades no Tribunal.

O parecer da unidade de auditoria, no processo de tomada de contas anual do Tribunal, adequar-se-á às diretrizes emanadas do Tribunal de Contas da União.

3.6 Avaliação do desempenho

O desempenho da unidade de auditoria será avaliado de acordo com a pertinência e tempestividade

de suas propostas de correção para as disfunções ou impropriedades por ela observadas. O titular do órgão de Controle Interno supervisionará suas atividades com o objetivo de avaliar se os trabalhos atendem a requisitos técnicos na seara da auditoria governamental.

Os auditores serão avaliados por ocasião do encerramento de cada trabalho de campo ordinário, em caráter confidencial, mediante *feedback* oferecido pelo auditado/cliente nos termos de formulário próprio para esse fim, a ser preenchido pelo chefe (ou preposto) da unidade organizacional auditada (na condição de cliente), e encaminhado ao titular da unidade de auditoria.

Esse processo possibilitará que os gestores conheçam a atividade de auditoria interna e poderá resultar em sugestões para torná-la mais eficaz e com maior capacidade de atendimento às solicitações da gestão.

A unidade de auditoria submeter-se-á a avaliação anual pelo titular do órgão de Controle Interno, para que seja verificada a execução das atividades previstas no Plano Anual de Auditoria (PAA).

O Plano Anual de Auditoria (PAA) será orientado aos objetivos e planos do Tribunal.

3.7 Controle social

Deverão ser criadas as condições para o exercício do controle social sobre os programas contemplados com recursos da União, visando fortalecer esse mecanismo complementar de controle, por meio da disponibilização de informações sobre as atividades desenvolvidas, particularmente as que avaliam a execução dos programas e a gestão no âmbito do Tribunal.

A unidade de auditoria deve avaliar, de forma metodológica, por amostragem, os mecanismos de controle social previstos nos respectivos programas de governo, principalmente nos casos em que a execução das ações se realiza de forma descentralizada nas diferentes unidades da Federação e nos municípios, devendo destacar se estão devidamente constituídos, operando adequadamente, se possuem efetiva representatividade dos agentes sociais e se realizam suas atividades de forma efetiva e independente, conforme o caso.

4. Normas de conduta do auditor

O auditor deve respeitar o valor e a propriedade da informação que recebe e não a divulgar sem a

devida autorização, sendo-lhe vedado, também, participar de atividades ilegais ou de atos que desacreditem a unidade de auditoria, ou o Tribunal como um todo.

É vedada a qualquer servidor em exercício na unidade de auditoria a extração de cópia, para uso pessoal, de relatório de auditoria ou de nota técnica e dos respectivos papéis de trabalho, em meio físico ou em meio magnético. Todos os documentos de propriedade do Tribunal permanecerão sob o estrito controle da unidade de auditoria e estarão acessíveis apenas a pessoal autorizado, sendo arquivados pelo prazo de 5 (cinco) anos, a contar do julgamento da tomada de contas anual do Tribunal, relativamente ao exercício financeiro da execução da respectiva auditoria.

O auditor deverá informar ao titular da unidade de auditoria qualquer situação em que exista um conflito de interesses ou de idéias preconcebidas. Nesses casos, será nomeado novo auditor interno para a realização do trabalho.

O auditor deverá ater-se aos quesitos propostos no respectivo programa de auditoria, à exceção de trabalhos externos extraordinários.

Os auditores, ao utilizar informações produzidas pelas unidades organizacionais auditadas, devem registrar em seus relatórios a fonte dessas informações.

4.1 Orientação à estratégia

O aprendizado coletivo deverá fomentar a capacidade de interagir sistematicamente com o ambiente e identificar mudanças, riscos, oportunidades, tendências e outros sinais, bem como de definir, priorizar e comunicar esforços que favoreçam a criação de valores para os auditados, na condição de clientes da unidade de auditoria.

Quanto aos valores que orientarão a conduta dos auditores para o desenvolvimento de uma cultura orientada a resultados, destacam-se:

- a) parceria;
- b) comprometimento ético com o auditado (cliente);
- c) socialização de conhecimentos técnicos;
- d) bom senso e justiça;
- e) trabalho em equipe;
- f) melhores informações para os auditados;
- g) obediência às normas internas;
- h) baixo custo operativo;
- i) inovação;
- j) qualidade e profissionalismo;
- k) gestão participativa;

- l) valorização das pessoas;
- m) constância de propósitos;
- n) melhoria contínua.

É recomendável o intercâmbio de informações e metodologias de trabalho entre profissionais auditores governamentais, devendo os auditores do Tribunal interagir com profissionais assemelhados de outras organizações judiciais – nacionais e internacionais.

A solicitação de auditoria, na forma de comunicação interna, é o documento utilizado pela equipe de auditores para formalizar pedido de documentos, informações, justificativas e outros assuntos relevantes, emitido antes ou durante o desenvolvimento dos trabalhos de campo.

Os auditores deverão fundamentar as conclusões e os resultados do trabalho com análises e avaliações apropriadas.

4.2 Desenvolvimento profissional continuado

Os auditores deverão aperfeiçoar seus conhecimentos, habilidades e competências, mediante um desenvolvimento profissional contínuo.

A formação continuada pode ser obtida pela participação em conferências, seminários, cursos universitários, programas de formação interna e projetos de pesquisa.

O Tribunal deve encorajar os auditores a demonstrarem sua proficiência mediante a obtenção do Certified Internal Auditor (CIA), ou outras formas de certificação postas à disposição pelo Institute of Internal Auditors.

Os profissionais da unidade de auditoria deverão possuir, coletivamente, os conhecimentos e dominar as técnicas e as matérias essenciais à prática da profissão no Tribunal.

É responsabilidade do auditor manter-se atualizado sobre espécies de fraudes praticadas no histórico da vida organizacional e, desta forma, estar apto a identificar potenciais indicadores de fraude.

Os titulares das unidades de auditoria deverão atentar para a capacitação e o desenvolvimento profissional dos auditores, garantindo sua participação em cursos de capacitação e atualização em auditoria, bem como naqueles cujos conhecimentos sejam requisitos indispensáveis para o desenvolvimento dos seus trabalhos.

4.3 Acesso a documentos e dependências

O auditor, no exercício de suas funções, terá livre acesso a todas as dependências do Tribunal, assim

como a documentos, valores e livros considerados indispensáveis ao cumprimento de suas atribuições, não lhe podendo ser sonegado, sob qualquer pretexto, nenhum processo, documento ou informação; deve, no entanto, guardar o sigilo das informações.

A independência permite ao auditor promover julgamentos imparciais e sem preconceitos.

Quando houver limitação da ação auditorial, o fato deverá ser comunicado, de imediato, por escrito, ao nível gerencial máximo da unidade organizacional auditada, solicitando as providências necessárias.

O auditor deverá ser prudente na utilização e proteção da informação obtida no desempenho de suas atividades. Não deverá utilizar a informação para benefício próprio ou de qualquer outra forma que esteja em desacordo com as normas internas da organização, ou em detrimento dos objetivos legítimos do Tribunal.

4.4 Comportamento na execução das atividades

Na execução de suas atividades, o auditor deverá zelar pela observância dos seguintes aspectos comportamentais:

a) respeito aos direitos dos implicados e do pessoal envolvido, notadamente no que se refere à preservação da reputação das pessoas e do Tribunal;

b) atitude de independência, que assegure a imparcialidade de seu julgamento no exercício de suas atividades profissionais;

c) comunicação formal ao titular da auditoria sobre qualquer ato ou fato irregular de que tenha conhecimento, e que apresente evidência concreta de veracidade, sob pena de ser responsabilizado por omissão;

d) proteção dos interesses da sociedade contribuinte e respeito às normas de conduta que regem a administração pública federal, sem se valer da função em benefício próprio ou de terceiros, além de guardar confidencialidade sobre as informações obtidas, não podendo revelá-las a terceiros, salvo com autorização específica da autoridade competente ou se houver obrigação legal ou profissional de assim proceder;

e) prudência, habilidade e atenção, de modo a reduzir ao mínimo a margem de erro, acatando as normas de ética profissional; bom senso em seus atos e recomendações; cumprimento das normas e procedimentos contidos neste manual e adequado

emprego dos procedimentos de aplicação geral ou específica;

f) atitude de independência com relação ao agente controlado, de modo a assegurar imparcialidade no seu trabalho, assim como nos demais aspectos relacionados à sua atividade profissional;

g) domínio do julgamento profissional, pautando-se no programa de auditoria – de acordo com o estabelecido na ordem de serviço –, na seleção e aplicação de procedimentos técnicos e testes cabíveis e na elaboração dos relatórios ou notas técnicas;

h) abstenção nos casos em que existam conflitos de interesses ou desavenças pessoais que possam influenciar a imparcialidade do seu trabalho, devendo comunicar o fato ao seu superior imediato;

i) apoio em documentos e evidências concretas que permitam convicção sobre a realidade ou a veracidade dos fatos ou situações examinadas;

j) habilidade no trato – verbal e escrito – com pessoas e instituições, respeitando superiores, subordinados e pares, bem como aqueles com os quais se relaciona profissionalmente.

4.5 Equipes de trabalho

A responsabilidade de escalar servidores para a execução das tarefas compete ao dirigente da unidade de auditoria.

A designação de equipes equilibradas e harmônicas proporciona, além de um serviço de alta qualidade, a integração dos componentes da equipe, além do aperfeiçoamento advindo da prática do trabalho conjunto.

Designado um dos servidores para encarregar-se do trabalho, este responde à chefia por todos os assuntos referentes àquele trabalho, inclusive quanto aos demais auditores sob sua responsabilidade, assim como estes respondem ao servidor encarregado dos trabalhos. Sendo recomendável e conveniente que os auditores executem todos os trabalhos relacionados a um serviço na própria área auditada, enquanto lá permanecer, o servidor submete-se às normas disciplinares e ao horário vigente da área.

4.6 Segregação de função

Deverá, no âmbito da auditoria, ser observado o princípio básico da segregação de funções, que consiste na separação de atribuições potencialmente

conflitantes, tais como autorização, aprovação, execução, controle e contabilização das operações. Em face da segregação de função, o auditor não pode emitir opinião em relatório de auditoria sobre atos administrativos por ele praticados.

Os auditores não poderão assumir responsabilidades operacionais extra-auditoria, para que não haja enfraquecimento da objetividade, na medida em que seria auditada atividade sobre a qual aqueles profissionais teriam autoridade e responsabilidade.

Eles não integrarão comissões de feitos administrativo-disciplinares, pois isso configuraria situação de impedimento, exceto no caso de envolvimento dos próprios pares, bem como não poderão depor em comissão de sindicância ou de processo administrativo disciplinar, em curso em órgãos e entidades sujeitos a ações de controle, sobre fatos apurados em trabalhos de auditoria e fiscalização de que tenham participado.

5. Planejamento

O planejamento é a etapa fundamental para o sucesso do trabalho do auditor, sendo imprescindível que seja destinado o tempo adequado para sua realização.

A unidade de auditoria, no seu esforço de planejamento, poderá contar com recursos externos nos casos em que se verificar a necessidade de conhecimentos adicionais ou outro domínio de técnicas, matérias e metodologias.

Nos processos de planejamento deverão ser destinados pelo menos 15% das horas anuais trabalhadas para a realização de treinamentos.

5.1 Riscos operacionais

A avaliação do risco, durante a fase do planejamento da auditoria, destina-se à identificação de áreas e sistemas relevantes a serem auditados.

São as seguintes as espécies de riscos operacionais:

- a) risco humano (erro não intencional, incapacidade técnica, fraude);
- b) risco de processo (modelagem, transação, conformidade, controle, técnico);
- c) risco tecnológico (equipamentos, sistemas, confiabilidade da informação).

Avaliar risco em auditoria significa identificar, medir e priorizar os riscos para possibilitar a focalização

das áreas auditáveis mais significativas, permitindo ao auditor delinear um planejamento de auditoria capaz de testar os controles mais significativos para as questões de auditoria que se mostrarem material e criticamente relevantes.

Como ferramenta para a avaliação de riscos, de forma a sistematizar e estruturar informações de riscos sobre o ambiente de análise, poder-se-á utilizar um diagrama de avaliação de risco, que estabelece o impacto potencial e as probabilidades de ocorrência dos riscos identificados.

Os riscos considerados de baixo impacto, ou seja, de conseqüências de baixa gravidade, poderão ser aceitos e monitorados, com ou sem redirecionamento de condutas/procedimentos. Os riscos de alto impacto poderão requerer a adoção de medidas saneadoras. Os riscos que, além de alto impacto, apresentarem alta probabilidade de ocorrência merecerão imediatas medidas saneadoras.

5.2 Materialidade, relevância e criticidade

As variáveis básicas a serem utilizadas pela unidade de auditoria em seu processo de planificação dos trabalhos são:

- a) materialidade;
- b) relevância;
- c) criticidade.

A materialidade refere-se ao montante de recursos orçamentários ou financeiros alocados por uma gestão, em um específico ponto de controle (unidade organizacional, sistema, área, processo de trabalho, programa de governo ou ação), objeto de exame pelos auditores. Essa abordagem leva em consideração o caráter relativo dos valores envolvidos.

A relevância significa a importância relativa ou o papel desempenhado por uma determinada questão, situação ou unidade organizacional, em um dado contexto.

A criticidade representa o quadro de situações críticas efetivas ou potenciais a serem controladas, identificadas em uma determinada unidade organizacional ou programa de governo. Trata-se da composição dos elementos referenciais de vulnerabilidade, das fraquezas, dos pontos de controle com riscos operacionais latentes.

Deve-se levar em consideração o valor relativo de cada situação indesejada. A criticidade é, ainda, a condição imprópria, por não-conformidade às normas

internas, por ineficácia ou por ineficiência, de uma situação de gestão. Expressa a não-aderência normativa e os riscos potenciais a que estão sujeitos os recursos utilizados. Representa o perfil organizado, por área, dos pontos fracos de uma organização.

5.3 Fraude

A fraude engloba um conjunto de irregularidades e ilegalidades caracterizado pelo engano intencional, acobertamento ou violação da confiança. Pode ser perpetrada em benefício de pessoas ou em prejuízo da organização, tanto por integrantes do Tribunal como por terceiros.

O principal mecanismo para o desencorajamento da fraude são os controles internos administrativos, caracterizados pela adoção tempestiva de medidas adequadas para dissuadir práticas fraudulentas e limitar os riscos operacionais.

Apesar de a busca de fraudes não ser o objetivo primordial das atividades da unidade de auditoria, o auditor deve estar consciente da probabilidade de, no decorrer dos exames e testes, defrontar-se com tais ocorrências. Compete-lhe, assim, prestar especial atenção às transações ou situações que apresentem indícios de fraudes e, quando obtidas evidências,

comunicar o fato à administração para que adote as medidas corretivas cabíveis.

5.4 Plano Anual de Auditoria (PAA)

As prioridades do planejamento anual das atividades da unidade de auditoria serão fundamentadas em análise de riscos, condizente com os objetivos do Tribunal.

O planejamento anual dos trabalhos será consubstanciado no Plano Anual de Auditoria (PAA), a ser elaborado segundo orientações técnicas emanadas do Tribunal de Contas da União.

5.5 Programa de auditoria

É um plano de ação detalhado e se destina, precisamente, a orientar adequadamente o trabalho do auditor, facultando-se-lhe ainda sugerir, oportunamente, complementações quando as circunstâncias o recomendarem.

O programa de auditoria é uma definição ordenada de objetivos, determinação de escopo e roteiro de procedimentos detalhados, destinado a

orientar a equipe de auditoria; configura-se na essência operacional do trabalho de auditoria relativamente a uma área específica do Tribunal, ou à gestão de determinado sistema organizacional, e deve estabelecer os procedimentos para a identificação, análise, avaliação e registro da informação durante a execução do trabalho.

Sempre que possível, conterá indicação de normativos ou de julgados do Tribunal de Contas da União, no intuito de facilitar os trabalhos de campo e evitar que itens importantes passem despercebidos na auditoria.

O programa de auditoria será estruturado de forma padronizada e conterá minimamente:

- a) sistema organizacional a ser auditado;
- b) áreas envolvidas;
- c) período;
- d) objetivos;
- e) cronograma dos trabalhos;
- f) equipe de auditores;
- g) custos envolvidos;
- h) *tick-marks* utilizados;

- i) procedimentos a serem implementados;
- j) campo para observações dos auditores;
- l) orientações gerais.

A utilização criteriosa do programa de auditoria permitirá à equipe avaliar, em campo, a conveniência de ampliar os exames (testes de auditoria) quanto à extensão e/ou à profundidade, caso necessário.

O programa visa definir os meios mais econômicos, eficientes e oportunos para se atingir os objetivos da auditoria. Deve ser suficientemente discutido no âmbito da unidade de auditoria e ser aprovado por seu titular ou seu delegado, antes do início de trabalho de campo.

Para auxiliar na utilização do programa de auditoria, serão utilizadas marcas (símbolos) usuais de verificação denominadas *tick-marks*. A principal função de tais marcas é evidenciar qual o tipo de revisão que foi efetuada sobre aquele item marcado. As marcas a serem utilizadas são:

- a) conforme documento original examinado (Ø)
- b) conforme registro do sistema informatizado (I)
- c) conferido (V)
- d) cálculo conferido (S)
- e) ponto de relatório (X)

É importante que os programas de auditoria indiquem claramente o significado de cada marca ou símbolo empregado.

Os auditores dispensarão ao preparo dos programas de auditoria todo o cuidado e o empenho necessários para que o resultado final atinja o padrão de qualidade técnica almejado.

É desejável, ainda, que o programa de auditoria seja suficientemente flexível para permitir adaptações tempestivas, sempre que surgirem questões relevantes que justifiquem as alterações propostas. Qualquer modificação deve ser levada, por escrito, ao conhecimento da unidade de auditoria e receber a devida análise e aprovação.

Ferramenta útil para facilitar a elaboração conceitual do trabalho e subsidiar as decisões sobre a estratégia metodológica a ser empregada é a matriz de planejamento, de utilização obrigatória nas avaliações de natureza operacional e facultativa nas demais modalidades de trabalho realizadas pela unidade de auditoria.

Nenhum trabalho de auditoria *in loco*, de cunho ordinário, poderá ser empreendido sem que haja o respectivo programa de auditoria, que é essencial ao

ato de auditar, definindo o ponto de controle sobre o qual se deve atuar.

5.6 Papéis de trabalho (PT)

Os papéis de trabalho (PT) compõem o conjunto formado pelo programa de auditoria utilizado, acrescido dos elementos comprobatórios (formulários, documentos, etc.) coletados *in loco*, e se constituem na evidência do trabalho executado e no fundamento da opinião da equipe de auditoria.

A custódia dos papéis de trabalho ficará a cargo da unidade de auditoria. Os papéis de trabalho de auditoria são propriedade do Tribunal, devendo permanecer sob rigoroso controle da unidade de auditoria, sendo acessíveis somente a pessoal autorizado, aí incluídos os auditores do Tribunal de Contas da União, por exemplo.

Os papéis de trabalho serão arquivados na unidade de auditoria, pelo período de 5 (cinco) anos contados do julgamento, pela regularidade, da prestação de contas anual do Tribunal, relativamente ao exercício financeiro da execução da respectiva auditoria; constituindo-se, portanto, no registro permanente do trabalho efetuado pela equipe.

Os papéis de trabalho podem estar em papel, fitas, discos, disquetes, CD, filmes ou outros suportes. Se os papéis de trabalho de auditoria forem em suporte

diverso do papel, deve ser providenciada a obtenção de cópias de segurança.

É com base nos papéis de trabalho que o auditor irá relatar suas conclusões. Não serão reportados em relatório ou nota técnica, conforme o caso, assuntos desprovidos de suporte comprobatório em papéis de trabalho, já que o procedimento inverso constituiria grave imperícia técnica.

Nos papéis de trabalho os auditores deverão registrar informações relevantes para fundamentar conclusões e avaliações adequadas.

Os papéis de trabalho constituem a prova de validade dos exames efetuados e, conseqüentemente, do relatório respectivo, e devem possuir os seguintes atributos:

- a) abrangência;
- b) objetividade;
- c) clareza;
- d) limpeza.

Quando da elaboração dos papéis de trabalho, o auditor deve levar em consideração os seguintes imperativos de apresentação:

- a) devem ser claros, de forma que outro leitor entenda sem a necessidade de explicações da pessoa que os elaborou;

b) devem ser objetivos, de forma que se entenda onde o auditor pretende chegar com seus apontamentos;

c) devem estar limpos, de forma a não prejudicar o seu entendimento;

d) devem ser elaborados de forma lógica quanto ao raciocínio empregado, na seqüência natural do objetivo a ser atingido;

e) devem ser completos, por si sós.

São as seguintes as finalidades dos papéis de trabalho:

a) racionalizar e auxiliar na execução do trabalho;

b) garantir o alcance dos objetivos;

c) evidenciar o trabalho feito e as conclusões emitidas;

d) fundamentar e servir de suporte à minuta do relatório de auditoria ou da nota técnica;

e) facilitar o trabalho e fornecer um meio de revisão dele por parte do titular da unidade de auditoria;

f) constituir um registro que possibilite consultas posteriores, a fim de se obter detalhes relacionados com a atividade de auditoria realizada;

g) Fornecer orientação para futuros trabalhos.

Os papéis de trabalho serão revisados pelo titular da unidade de auditoria e confrontados com a minuta de relatório, no intuito de averiguar a consistência interna do trabalho e se os registros na minuta do relatório são úteis e relevantes.

Os papéis de trabalho, contendo os programas de auditoria, estarão acessíveis aos auditores do Tribunal de Contas da União, de modo a assegurar que os auditores externos se satisfaçam tecnicamente quanto à confiabilidade do trabalho anteriormente empreendido pelos auditores do Tribunal.

6. Espécies de auditoria

6.1 Auditoria de avaliação da gestão

Esse tipo de auditoria objetiva emitir opinião com vistas à elaboração do parecer da unidade de auditoria no processo de tomada de contas anual do Tribunal, relativamente ao exercício findo, atendendo às diretrizes do Tribunal de Contas da União.

6.2 Auditoria de acompanhamento da gestão

Realizada ao longo dos processos de gestão, com o objetivo de promover atuação tempestiva sobre

os atos efetivos e os efeitos potenciais positivos e negativos de uma ou mais atividades organizacionais, evidenciando melhorias e economias existentes no processo ou prevenindo obstáculos ao desempenho da missão institucional do Tribunal.

6.3 Auditoria contábil-financeira

Compreende o exame *in loco* – e/ou a distância (via sistemas informatizados) – dos registros e documentos, e na coleta de informações e confirmações, mediante procedimentos específicos explicitados em programa de auditoria pertencentes ao controle do patrimônio.

Objetiva obter elementos comprobatórios suficientes que permitam opinar se os registros contábeis e financeiros foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade e se as demonstrações deles originárias refletem, adequadamente, em seus aspectos mais relevantes, a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas.

6.4 Auditoria especial

Objetiva o exame não previsto de fatos ou situações consideradas relevantes, de natureza

incomum ou extraordinária, sendo realizadas para atender solicitação expressa de autoridade competente.

A unidade de auditoria poderá executar outros trabalhos demandados pela Diretoria-Geral e pelas secretarias, não inseridos na classificação acima, comunicando os resultados das avaliações, inclusive de natureza operacional, à administração do Tribunal, na forma de nota técnica.

6.5 Auditoria operacional

Atua nas áreas inter-relacionadas do órgão/entidade, avaliando a eficácia dos seus resultados em relação ao recursos materiais, humanos e tecnológicos disponíveis, bem como a economicidade e eficiência dos controles internos existentes para a gestão dos recursos públicos. Sua filosofia de abordagem dos fatos é de apoio, pela avaliação do atendimento às diretrizes e normas, bem como pela apresentação de sugestões para seu aprimoramento.

6.6 Auditoria de sistemas

Objetiva assegurar a adequação, privacidade dos dados e informações oriundas dos sistemas eletrônicos

de processamento de dados, observando as diretrizes estabelecidas e a legislação específica.

7. Formas de execução de auditoria

Os trabalhos de auditoria serão executados de forma direta, integrada e compartilhada.

7.1 Direta

Trata-se das atividades de auditoria executadas diretamente pela unidade de auditoria do Tribunal.

7.2 Integrada

A auditoria integrada é executada em conjunto com outras unidades de auditoria da Justiça Eleitoral.

7.3 Compartilhada

A auditoria compartilhada é coordenada pelo Tribunal de Contas da União ou pelo Tribunal Superior Eleitoral, com o auxílio de auditores do Tribunal.

8. Testes e técnicas de auditoria

Os testes que caracterizam os procedimentos de auditoria são classificados em duas espécies:

8.1 Testes de observância

O objetivo dos testes de observância – também denominados de aderência ou de conformidade – é proporcionar ao auditor razoável segurança quanto à efetiva realização dos procedimentos previstos como controles internos administrativos, previamente especificados nas normas internas. Visam, portanto, à obtenção de razoável segurança de que os procedimentos de controle interno estabelecidos pelo Tribunal estão sendo cumpridos e em pleno funcionamento.

8.2 Testes substantivos

Os testes substantivos são procedimentos que objetivam obter evidências que corroborem a validade e propriedade dos atos e fatos administrativos, assegurando razoável grau de certeza quanto à conformidade ou à existência de impropriedades.

Compete ao auditor decidir sobre o dimensionamento do escopo dos testes substantivos a serem realizados, quanto à extensão e à profundidade. Visam, portanto, à obtenção de evidências no que concerne à suficiência, exatidão e validação dos dados produzidos pelos sistemas administrativos do Tribunal, dividindo-se, em linhas gerais, em testes de transações e saldos e procedimentos de revisão analítica. Os testes substantivos se classificam em:

- a) circularização – confirmação, junto a terceiros, de fatos alegados pelo auditado;
- b) verificação física – *in loco*, com registro fotográfico, se possível;
- c) conciliações – confronto de registros de fontes diferenciadas;
- d) exame dos registros;
- e) análise documental;
- f) conferência de cálculos;
- g) entrevistas – indagação escrita ou oral;
- h) corte das operações – *cutoffs*;
- i) rastreamento;
- j) teste laboratorial.

As inúmeras classificações e formas de apresentação das técnicas de auditoria são agrupadas nos seguintes tipos básicos:

a) indagação escrita ou oral – uso de entrevistas e questionários junto ao pessoal da unidade organizacional auditada, para a obtenção de dados e informações;

b) análise documental – exame de processos, atos formalizados e documentos avulsos;

c) conferência de cálculos – revisão das memórias de cálculos ou confirmação de valores por meio do cotejamento de elementos numéricos correlacionados, de modo a constatar a adequação dos cálculos apresentados;

d) confirmação externa – verificação junto a fontes externas ao auditado, da fidedignidade das informações obtidas internamente. Uma das técnicas consiste na circularização das informações com a finalidade de obter confirmações em fonte diversa da origem dos dados;

e) exame dos registros – verificação dos registros constantes de controles regulamentares, relatórios sistematizados, mapas e demonstrativos formalizados, elaborados de forma manual ou por sistemas informatizados. A técnica pressupõe a verificação desses registros em todas as suas formas;

f) correlação das informações obtidas – cotejamento de informações obtidas de fontes independentes, autônomas e distintas, no interior do próprio Tribunal. Essa técnica procura a consistência mútua entre diferentes amostras de evidência;

g) inspeção física – exame usado para testar a efetividade dos controles internos administrativos, particularmente daqueles relativos à segurança de quantidades físicas ou qualidade de bens tangíveis. A evidência é coletada sobre itens tangíveis;

h) observação das atividades e condições – verificação das atividades que exigem a aplicação de testes flagrantes, com a finalidade de revelar erros, problemas ou deficiências que, de outra forma, seriam de difícil constatação. Os elementos da observação são:

I – identificação da atividade específica a ser observada;

II – observação da sua execução;

III – comparação do comportamento observado com padrões normativos;

IV – avaliação e conclusão.

i) corte das operações ou *cuttoff* – corte interruptivo das operações ou transações para apurar,

de forma seccionada, a dinâmica de um procedimento. Representa a “fotografia” do momento-chave de um processo;

j) rastreamento – investigação minuciosa, com exame de documentos, setores, unidades organizacionais e procedimentos interligados, visando dar segurança à opinião do responsável pela execução do trabalho sobre o fato observado.

9. Procedimentos analíticos de auditoria

Os procedimentos analíticos de auditoria auxiliam o auditor na identificação de condições que possam necessitar de testes subseqüentes, bem como proporcionam um meio eficiente e efetivo de fazer uma avaliação da informação recolhida numa auditoria, que resulta da comparação dessa informação com expectativas identificadas ou desenvolvidas pelo auditor.

Os procedimentos analíticos de auditoria são úteis na identificação, entre outros aspectos, de:

- a) diferenças não esperadas;
- b) ausência de diferenças quando esperadas;
- c) erros potenciais;
- d) impropriedades potenciais ou atos não aderentes aos normativos internos;

e) outras transações ou fatos não recorrentes ou não usuais.

Os procedimentos analíticos podem incluir:

a) comparação de informação do período corrente com informação similar de períodos anteriores;

b) comparação da informação do período corrente com orçamentos ou previsões;

c) estudo de relações da informação financeira com informação não financeira (por exemplo, custos com pessoal em que haja alterações no número médio de empregados);

d) estudo de relações entre elementos de informação;

e) comparação da informação com informação similar de outras unidades organizacionais do Tribunal;

f) comparação da informação com informação do segmento econômico em que o Tribunal opera.

Os procedimentos analíticos poderão ser efetuados por meio de valores monetários, preferencialmente a preços reais (e não nominais), quantidades físicas, razões e porcentagens. Esses procedimentos incluem a análise de regressão, de razões ou de tendências observadas; as comparações entre períodos (sazonalidades); a comparação com orçamentos; as previsões e a informação externa de cunho econômico, entre outros.

Os auditores do Tribunal devem considerar as seguintes circunstâncias para avaliar em que medida se utilizarão dos procedimentos analíticos de auditoria:

- a) importância da área a ser examinada;
- b) adequação dos controles internos administrativos;
- c) disponibilidade e confiança das informações financeiras e não financeiras;
- d) precisão com a qual os resultados dos procedimentos analíticos de auditoria podem ser previstos;
- e) disponibilidade e comparabilidade da informação referente ao segmento no qual o Tribunal opera;
- f) extensão em que outros procedimentos de trabalhos de auditoria foram realizados, à guisa de suporte para os resultados da auditoria em curso.

Quando os procedimentos analíticos de auditoria identificam resultados ou relações inesperados, os auditores devem examinar e avaliar esses resultados ou relações, para verificar se os resultados e relações estão suficientemente explicados. Os resultados ou relações que não forem convenientemente explicados devem ser submetidos

aos níveis adequados de gestão. O auditor pode recomendar a adoção de providências, dependendo das circunstâncias.

9.1 Amostragem

O método de amostragem é aplicado como forma de viabilizar a realização de ações da unidade de auditoria, em situações nas quais o objeto alvo da ação se apresenta em grandes quantidades ou se distribui de maneira bastante pulverizada. A amostragem é também aplicada em função da necessidade de obtenção de informações em tempo hábil, em casos em que a ação, na sua totalidade, torna-se impraticável, até mesmo em termos de custo/benefício.

O auditor, ao recorrer a uma amostra, deverá observar uma parcela da população, sem perda das características essenciais.

A amostragem tem como objetivo conhecer as características de interesse de uma determinada população a partir de uma parcela representativa. É um método utilizado quando se necessita obter informações sobre um ou mais aspectos de um grupo de elementos (população) considerado grande ou

numeroso, observando apenas uma parte do mesmo (amostra). As informações obtidas com essa parte somente poderão ser utilizadas para concluir algo a respeito do grupo como um todo, caso a parte observada seja representativa.

A representatividade é uma característica fundamental para a amostra, que depende da forma de seleção e do tamanho da população. Potencialmente, a amostra obtém essa característica quando ela é tomada ao acaso. Para que uma amostra seja considerada representativa de uma população, ela deve possuir as características de todos os elementos da mesma, bem como ter conhecida a probabilidade de ocorrência de cada elemento na sua seleção, ou seja, uma amostra, para ser boa, tem de ser representativa, devendo conter em proporção tudo o que a população possui qualitativa e quantitativamente. E tem de ser imparcial, isto é, todos os elementos da população devem ter igual oportunidade de fazer parte da amostra.

Existem várias razões que justificam a utilização de amostragem em levantamentos de grandes populações. Uma dessas razões é a economicidade dos meios, reforçada pelo art. 14 do Decreto-Lei nº 200, de 27 de fevereiro de 1967. Onde os recursos humanos e materiais são escassos a amostragem se torna

imprescindível, tornando o trabalho do profissional auditor bem mais adequado. Outro fator de grande importância é o tempo, pois onde as informações das quais se necessita são valiosas e tempestivas, o uso de amostra também se justifica. Outra razão é o fato de que, com a utilização da amostragem, a confiabilidade dos dados é maior, devido ao número reduzido de elementos, que possibilita que se dê mais atenção aos casos individuais, evitando-se erros nas respostas. Além disso, a operacionalidade em pequena escala torna mais fácil o controle do processo como um todo.

Existem casos onde não se recomenda a utilização de amostragem:

- a) quando a população é considerada muito pequena e a sua amostra fica relativamente grande;
- b) quando as características da população são de fácil mensuração, mesmo que a população não seja pequena;
- c) quando há necessidade de alta precisão, caso em que se recomenda fazer censo, ou seja, o exame da totalidade da população.

O método de amostragem se subdivide em dois tipos: o probabilístico e o não probabilístico.

A principal característica do método de amostragem não probabilístico é que este se baseia,

principalmente, na experiência do profissional auditor. Sendo assim, a aplicação de tratamento estatístico a seus resultados se torna inviável, bem como a generalização dos resultados obtidos através da amostra da população.

Essa limitação faz com que o método não sirva de suporte para uma argumentação, visto que a extrapolação dos resultados não é passível de demonstração segundo as normas de cálculo existentes. É inegável a sua utilidade dentro de determinados contextos, como na busca exploratória de informações ou sondagem, quando se deseja obter informações detalhadas sobre questões particulares, durante um espaço de tempo específico.

Na amostragem não probabilística, em auditoria, o tamanho usual da amostra corresponde a 10% ou 15% da população alvo, sendo recomendável, para a seleção desta, o uso de uma tábua de números equiprováveis, também denominada de tábua de números aleatórios.

Na utilização da tábua de números equiprováveis, os itens, quer da população total (até 99 elementos), quer das estratificações, são selecionados de modo aleatório. Torna-se mais fácil a aplicação dessa técnica em auditoria quando os itens da população são ordenados numericamente e dispostos numa tabela impressa, a qual integrará os papéis de trabalho, à guisa de comprovante da lisura e da imparcialidade do procedimento adotado pelo auditor.

Deve-se evitar a utilização de programas de informática ou de máquinas geradoras de números aleatórios, visto que dificultam a demonstração da imparcialidade, em papéis de trabalho, do procedimento adotado pelo profissional auditor.

Já o método de amostragem probabilística tem como característica fundamental o fato de poder ser submetido a tratamento estatístico, sendo, portanto, os resultados obtidos na amostra generalizáveis para a população. Para tanto, a amostragem estatística conta com uma série de formas diferentes de obtenção do tamanho da amostra.

Uma dessas formas é a Amostra Aleatória Simples, que tem como característica o fato de que cada elemento da população tem a mesma chance de pertencer à amostra. Considera-se, para isso, que os elementos da população em estudo estão distribuídos de maneira uniforme. Nas demais formas ou métodos de amostragem, pelo fato de os elementos não se apresentarem de maneira homogênea na população, faz-se necessário dispor de técnicas mais sofisticadas na obtenção da amostra.

A obtenção de uma amostra exige a presença de alguns elementos fundamentais, sem os quais fica impraticável o uso da técnica. O elemento primordial 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 a quais conclusões se deseja chegar com eles.

Quando os objetivos da ação estão bem definidos – como a população a ser considerada para a elaboração da amostra e as unidades de amostragem – torna-se possível conhecer como essa população se distribui entre seus elementos para, a partir daí, ser definido o método de amostragem a ser adotado.

Outro fator importante a ser definido previamente é a precisão que se deseja e a margem de erro a ser tolerada para os resultados obtidos na amostra. Além disso, é preciso que a seleção dos elementos da amostra seja aleatória, para não trazer resultados equivocados a respeito do universo em questão.

Uma amostra mal dimensionada e sem aleatoriedade é tendenciosa, levando o servidor a conclusões errôneas. Existem situações em que não é possível a obtenção de informações a respeito da população e de como ela está distribuída, seja pelo fato de a obtenção dessas informações ser muito dispendiosa ou pelo fato de se levar muito tempo para que elas sejam concluídas. Ou, ainda, pelo fato de o acesso às mesmas somente ser possível no ato da ação de controle.

Diante disso – e do fato de que o pedido de ação de controle é disponibilizado conforme o plano amostral elaborado –, é necessário que o planejador da ação inclua no relatório final de acompanhamento todas as considerações adotadas na elaboração do mesmo, tais como nível de confiança, margem de erro, método de amostragem escolhido e divisões da população.

Existem situações em que a natureza e a qualidade dos itens a serem testados não permitem a utilização de amostragem estatística, ou em que os motivos da realização da auditoria tornam desnecessária a imparcialidade. Nesses casos, os testes têm base no julgamento pessoal do auditor, o qual efetua a seleção dos itens subjetivamente, calcado principalmente na sua capacidade e experiência profissionais, sob a motivação de suspeita de erros, impropriedades/disfunções e fraudes.

9.2 Evidências

Evidência é a informação que o auditor precisa obter para registrar, na minuta do relatório, suas constatações, também denominadas de achados de auditoria, as quais servirão para a sustentação das conclusões da equipe.

As conclusões da equipe somente se justificam se amparadas pelo suporte de evidências, que devem atender a determinados requisitos/atributos de validade, tais como:

- a) serem suficientes (permitirem a terceiros que cheguem às mesmas conclusões do auditor);
- b) serem relevantes ou pertinentes (adequadas à situação examinada e suficientes para uma recomendação);
- c) serem adequadas ou fidedignas (obtidas mediante a aplicação de um procedimento aceito profissionalmente).

Procedimentos de auditoria são, no âmbito do Tribunal, o conjunto de técnicas que permitam ao auditor obter, legitimamente, evidências relevantes, suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião.

Os assuntos resolvidos em campo não constarão de relatório de auditoria, porém devem constar dos papéis de trabalho como vistos e corrigidos.

9.3 Relatório de auditoria

O titular da unidade de auditoria deve supervisionar a elaboração dos relatórios de auditoria,

e assiná-los, devendo seu original ser arquivado em dossiê específico na unidade de auditoria. O texto do relatório deve ser cuidadosamente revisto pela equipe e pelo titular da unidade de auditoria, de modo a garantir a imparcialidade de julgamento.

O conteúdo dos relatórios de auditoria deve ser suficientemente meritório para receber a atenção daqueles a quem é dirigido. Deverão ser evitados temas de baixa relevância ou aqueles desprovidos de lastro documental comprobatório.

Os fatos devem ser apresentados com objetividade e fidedignidade, omitindo-se a vontade, emoção e interesses de quem elaborou o relatório.

A linguagem utilizada deve ser simples, evitando-se rebuscamento, de modo a permitir que a mensagem seja entendida por qualquer pessoa, mesmo a que não detenha conhecimentos na área auditada. Os termos, siglas e abreviaturas utilizados devem estar sempre definidos.

Quanto à concisão, deve-se avaliar o que é importante e descartar o que é desnecessário ou dispensável, evitando-se o desperdício de idéias e/ou palavras. Os parágrafos devem ser, preferencialmente, curtos.

Quando for inevitável um relatório de auditoria mais extenso, este deverá ser elaborado com um sumário.

O relatório deve atender aos requisitos de fidedignidade, fazendo referência escrita apenas àquilo que os exames permitiram saber, *sem fazer suposições*. Todos os dados, deficiências e conclusões devem estar adequadamente sustentados por evidências, nos papéis de trabalho, para efeito de prova.

O relatório deve causar boa impressão estética, estar devidamente titulado e ser distribuído numa seqüência lógica.

As conclusões devem estar coerentes e ajustadas com o conteúdo do relatório.

O relatório deve ser convincente, de modo que as recomendações e sugestões dadas ganhem apoio dos atores capazes de influenciar na gestão do objeto auditado, de forma a serem efetivamente implementadas e a gerarem melhorias de desempenho ou readequação de procedimentos em benefício do Tribunal.

O convencimento dos atores interessados sobre a pertinência das recomendações propostas depende da maneira como as questões de auditoria são tratadas nos relatórios. Importa que as informações sejam organizadas e dispostas com rigor técnico, com apropriado grau de detalhamento e que os principais pontos sejam destacados. O texto deve guardar coerência com a seqüência lógica dos argumentos, formando um todo coeso, convincente e claro.

Cumpra às unidades organizacionais do Tribunal manifestarem-se formalmente acerca das recomendações e sugestões da unidade de auditoria, no prazo de 20 (vinte) dias úteis a contar da data do recebimento do relatório de auditoria.

9.4 Comunicação

O auditor deve ser hábil no relacionamento com as pessoas e no processo efetivo de comunicação, compreender as relações humanas e manter relações satisfatórias com os auditados, seus clientes.

As comunicações devem ser corretas, objetivas, claras, concisas, construtivas, completas e oportunas.

A exatidão dos dados e a precisão das proposições são de importância fundamental, na medida em que fornecem credibilidade ao exame efetuado.

A informação deve ser apresentada de maneira convincente e de acordo com a importância e razoabilidade das constatações, recomendações e sugestões. Deve ser suficiente, competente, relevante e útil para fornecer uma base sólida para as constatações e recomendações da unidade de auditoria.

A informação suficiente é factual, adequada e convincente no sentido de que uma pessoa informada e prudente chegaria às mesmas conclusões do auditor. A informação competente é de confiança e a mais acessível por meio do uso de apropriadas técnicas de auditoria. A informação relevante suporta as constatações e recomendações dos auditores e é condizente com os objetivos do trabalho auditorial. A informação útil ajuda o Tribunal a atingir seus objetivos, pois que se insere na ótica do controle orientado a resultados.

Ao formular uma recomendação, sempre que possível, a equipe deve estimar a economia líquida de recursos decorrente da sua implementação, especificando, dessa maneira, o valor agregado e os benefícios advindos da atuação da unidade de auditoria. As dificuldades de quantificar os benefícios potenciais variam segundo o tipo de benefício. Entretanto, em muitos casos, os impactos financeiros podem ser estimados com razoável segurança.

As constatações são impropriedades pontuais que demandam medidas corretivas ou saneadoras. As recomendações relevantes e úteis ao gestor se dão em face da fragilidade nos controles internos administrativos, na gestão de riscos operacionais e na exígua aderência aos objetivos estratégicos do Tribunal (governança), que poderão ser monitoradas ou não. As sugestões são de caráter mais geral, estando na dependência de ação de outras unidades organizacionais.

Nem toda constatação gera recomendação e nem toda recomendação deve ser incluída no *follow-up* da unidade de auditoria.

Compete ao titular da unidade de auditoria determinar como, quando e a quem os resultados dos trabalhos de auditoria devem ser comunicados na forma de relatório padronizado ou de nota técnica.

O auditor deve se preocupar com habilidades de comunicação verbal com as pessoas no Tribunal e com elas manter um bom relacionamento, de modo a obter cooperação para executar as tarefas que lhe foram designadas.

É permitido ao auditor dar crédito, mediante elogio, a serviços que outros setores do Tribunal tenham executado com proficiência. Deve-se evitar a crítica verbal a colegas do Tribunal, bem como não se deve revidar ataques.

O auditor procurará ver as coisas do ponto de vista da outra pessoa, sendo necessário, para tanto, maturidade, controle emocional e esforço consciente.

Os relatórios de auditoria devem ser distribuídos a um número mínimo de agentes do Tribunal capazes de assegurar que os resultados da auditoria serão levados em consideração, ou seja, os

resultados serão levados ao conhecimento daqueles que estejam em posição de determinar as medidas saneadoras ou assegurar que essas ações corretivas sejam implementadas.

À Presidência e à Diretoria-Geral do Tribunal poderá ser encaminhado apenas um sumário executivo contendo a síntese do relatório.

9.5 Diligências

As diligências promovidas pela unidade de auditoria visam buscar informações e esclarecimentos, externamente ou junto aos gestores, sobre as razões que levaram à prática de qualquer ato orçamentário, financeiro, patrimonial e operacional, seja ele omissivo ou comissivo, executado por dirigente, servidor ou agente do Tribunal, a fim de subsidiar os exames a cargo da administração.

Após a diligência, poderá ser emitida nota técnica sobre os assuntos levantados, contendo as revelações, conclusões, recomendações e ações corretivas adotadas, conforme o caso.

Quando a diligência tiver a finalidade de verificar *in loco* processos de trabalho, será empreendida preferencialmente por auditor com formação em ciência da administração ou em ciências econômicas.

9.6 Atributos de qualidade das informações

As informações que proporcionem a abordagem da atividade, quanto aos atos de gestão, fatos ou situações observados no Tribunal, devem reunir principalmente os seguintes atributos de qualidade:

a) concisão – utilizar linguagem sucinta e resumida, transmitindo o máximo de informações de forma breve. É característica dessa linguagem a precisão e a exatidão;

b) objetividade – expressar linguagem prática e positiva, demonstrando a existência real e material da informação;

c) convicção – demonstrar a certeza da informação que a comunicação deve conter, evitando termos e expressões que possam ensejar dúvidas;

d) clareza – expressar linguagem inteligível e nítida, de modo a assegurar que a estrutura da comunicação e a terminologia empregada permitam que as informações sejam evidentes e transparentes;

e) integridade – registrar a totalidade das informações de forma exata e imparcial, devendo ser incluídos na comunicação todos os fatos relevantes observados, sem nenhuma omissão, proporcionando uma visão completa das impropriedades/disfunções apontadas, recomendações efetuadas e conclusão;

f) oportunidade – transmitir a informação com tempestividade e integridade, de modo que as comunicações sejam emitidas de imediato, com a extensão correta, a fim de que os assuntos nelas abordados possam ser objeto de oportunas providências;

g) coerência – assegurar que a linguagem seja harmônica e concordante, de forma que a comunicação seja lógica, correspondendo aos objetivos determinados;

h) apresentação – assegurar que os assuntos sejam apresentados numa seqüência estruturada, isenta de erros ou rasuras que possam prejudicar o correto entendimento, segundo os objetivos do trabalho, de forma adequada, com uma linguagem que atenda, também, aos atributos de qualidade mencionados;

i) conclusivo – permitir a formação de opinião sobre as atividades realizadas.

9.7 Audiência e comentários do auditado

Antes de emitir a minuta do relatório de auditoria, a equipe deverá discutir as conclusões e recomendações com os níveis de gestão apropriados,

considerando, inclusive, a necessidade dos gestores do Tribunal de ter assegurada a oportunidade de apresentar esclarecimentos adicionais ou justificativas a respeito dos atos e fatos administrativos sob sua responsabilidade, no pleno exercício de seu direito de defesa.

A discussão das conclusões e recomendações será realizada em reunião de encerramento dos trabalhos com o gestor. Essas discussões e revisões ajudam a assegurar que não houve mal entendidos ou incompreensões acerca dos fatos, dando a oportunidade ao auditado para esclarecer pontos específicos e para expressar pontos de vista sobre as constatações e recomendações.

Manifestações posteriores do gestor auditado serão analisadas pela unidade de auditoria.

As auditorias subseqüentes verificarão se os gestores do Tribunal adotaram as providências necessárias à implementação das recomendações consignadas nos relatórios de auditoria.

9.8 Não-conformidade com as normas internas

Diante da não-conformidade de um ato de gestão às normas internas do Tribunal, que cause impacto

significativo na gestão, em razão de sua relevância, a comunicação do resultado em relatório de auditoria conterá a(s) norma(s) interna(s) que não foram devidamente cumpridas, o(s) motivo(s) por não ter(em) sido cumprida(s) e o impacto para a unidade organizacional ou para o Tribunal.

9.9 Erros e omissões

Caso a unidade de auditoria venha a incorrer em erros e omissões no transcorrer dos trabalhos, será dado conhecimento a todos os destinatários originais do relatório de auditoria ou da nota técnica produzida por equipe de auditores, tão logo a falha seja detectada.

Será feita, periodicamente, revisão interna formal por parte dos membros da unidade de auditoria, para avaliar a qualidade do trabalho de auditoria realizado e fornecer recomendações para melhorias.

9.10 Aceitação do risco

Quando o titular da unidade de auditoria for da opinião de que os gestores superiores optaram por um nível de risco residual que é inaceitável para o Tribunal,

o responsável pela unidade de auditoria deverá discutir o assunto com a Diretoria-Geral. Se a decisão sobre o risco residual não for solucionada, o titular da unidade de auditoria e a Diretoria-Geral deverão relatar o assunto exclusivamente para a Presidência, para fins de decisão.

Os gestores podem assumir o risco de não corrigir a constatação reportada por razões de custo ou outras considerações motivadas.

9.11 Monitoramento das recomendações

A unidade de auditoria estabelecerá e manterá um sistema de acompanhamento das recomendações da unidade de auditoria. Esse processo de monitoramento assegurará que as ações saneadoras de gestão foram efetivamente implementadas ou que os gestores superiores aceitaram o risco de não adotar qualquer medida.

A etapa de monitoramento compreende, também, a revisão dos trabalhos realizados com base nos programas de auditoria previamente estabelecidos. Nesse sentido, o planejamento, a execução e a comunicação dos resultados devem ser supervisionados

pelo titular da unidade de auditoria e continuamente analisados e avaliados, com o objetivo de alimentar o ciclo da metodologia dos trabalhos no âmbito da unidade de auditoria.

O monitoramento tem por finalidade básica desenvolver metodologias, corrigir desvios e garantir os objetivos previstos, constituindo-se em processo usado para orientação, desenvolvimento das equipes e aprimoramento dos trabalhos.

O monitoramento deve contribuir para o alcance dos objetivos dos trabalhos da unidade de auditoria. O papel do monitoramento dos trabalhos é identificar e localizar as falhas ou distorções existentes no planejamento, na execução e na comunicação dos resultados, com vistas a indicar as correções a serem feitas, no sentido de se alcançarem os objetivos colimados.

9.12 Certificado de auditoria

No âmbito do serviço público, a opinião do auditor sobre a exatidão e regularidade da gestão e a adequação das peças examinadas – quando o auditor verificar e certificar as 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 da União – deverá ser complementado pelo Certificado de Auditoria: pleno, restritivo ou de irregularidade.

10. Relatório Anual de Auditoria (RAA)

A unidade de auditoria submeterá o relatório anual de atividades à Presidência ou à Diretoria-Geral, consignando as principais constatações e as recomendações mais significativas da unidade de auditoria, tenham ou não sido satisfatoriamente solucionadas, e os desvios relevantes em relação à programação anual dos trabalhos aprovada, bem como a razão de ser desses desvios.

Considerar-se-á como constatação mais significativa aquela que, na opinião do titular da unidade de auditoria, pode afetar adversamente o Tribunal. Os achados significativos podem incluir condições relacionadas com impropriedades em face dos normativos internos, erros, ineficiências, perdas, ineficácia, conflitos de interesse e pontos fracos nos controles internos administrativos.

10.1 Monitoramento e controle de qualidade

O controle de qualidade das atividades de auditoria visa a estabelecer critérios de avaliação sobre a aderência dos trabalhos realizados pela unidade de auditoria com relação à observância das normas internas e das práticas internacionais da atividade, avaliando o desempenho dos auditores em todas as etapas do trabalho, no intuito de identificar aspectos operativos passíveis de aperfeiçoamentos.

A fim de possibilitar a consecução dos objetivos, a unidade de auditoria manterá sob constante controle e avaliação suas atividades, no que tange, entre outros, aos seguintes aspectos:

a) organização administrativa dos recursos humanos, materiais e instrumentais, da legislação atualizada, normas específicas, programas de auditoria, papéis de trabalho, pastas permanentes;

b) planejamento dos trabalhos, de forma a adequar suas atividades às reais necessidades da administração do Tribunal a curto, médio e longo prazos, observando critérios uniformes, parâmetros previamente estabelecidos e atividades harmônicas em relação às ações desenvolvidas pelo Tribunal de Contas da União.

11. Dimensões do desempenho

Os diagnósticos sobre o desempenho de uma determinada unidade organizacional (Uorg) do Tribunal se dará sob três dimensões do desempenho: economicidade, eficiência e eficácia. As avaliações voltadas para os programas de governo atenderão àquelas três dimensões, acrescidas da efetividade e da equidade, esta última mais ligada à questão da justiça social.

11.1 Economicidade

A economicidade tem relação direta com a minimização dos custos de determinado processo ou atividade, sem o comprometimento dos padrões de qualidade almejados. Daí, a relação dela com a habilidade de a organização ou unidade organizacional gerir adequadamente os recursos financeiros de que dispõe, numa dinâmica de economia de meios ou custos mínimos.

A minimização dos custos dos recursos utilizados na consecução de uma atividade, sem o comprometimento dos padrões de qualidade, deve estar inserida no contexto da avaliação da auditoria.

11.2 Eficiência

Significa a relação entre produtos (bens ou serviços) gerados numa atividade ou processo e os custos dos insumos empregados, num determinado período de tempo. Se a unidade organizacional consegue obter mais produção para um determinado insumo, ela aumentou a eficiência; se consegue obter os mesmos produtos com menos insumos (dinheiro, pessoas e/ou equipamentos), foi eficiente.

11.3 Eficácia

A eficácia mede o nível de alcance das metas oriundas do planejamento do Tribunal, em um determinado período de tempo, independentemente dos custos incorridos na execução.

Os objetivos e metas organizacionais devem ser realistas.

11.4 Efetividade

Relação entre os resultados alcançados (impactos observados) e os objetivos (impactos esperados) que motivaram a atuação do Tribunal ou de uma unidade organizacional.

11.5 Eqüidade

Medida da possibilidade de acesso aos benefícios de uma determinada ação por parte de grupos menos favorecidos.

12. Ferramentas de diagnóstico

12.1 Diagnóstico do ambiente

No diagnóstico do ambiente, a unidade de auditoria utilizará a análise *Swot* (*strengths; weaknesses; opportunities and threats* – designando, respectivamente: forças, fraquezas, oportunidades e ameaças) e da análise *stakeholder*, também denominada de análise de atores intervenientes.

12.2 Diagnóstico do processo

No transcorrer das avaliações, a unidade de auditoria utilizará a técnica do mapa de processo, que é a representação visual de um processo de trabalho por meio de um diagrama contendo a seqüência dos passos necessários à consecução de determinada atividade.

São as seguintes as notações utilizadas em mapas de processo:

No diagnóstico do processo, será utilizada a análise Reci, também denominada matriz de responsabilidades, que é uma ferramenta que ajuda a identificar quem é responsável (quem detém a responsabilidade final, com poder de veto: pessoa que arcará com o ônus pelo eventual insucesso) pelas atividades desenvolvidas, quem as executa (quem é encarregado de desenvolver a atividade, aquele ou aqueles responsáveis pela implementação), quem é consultado (aquele que deve ser consultado antes que as decisões ou ações sejam implementadas) e quem é informado (aquele que deve ser informado depois que a decisão ou ação for implementada), seja no âmbito limitado de uma unidade organizacional integrante do organograma do Tribunal ou, até mesmo, em relação a um programa de governo integrante de uma política pública federal.

12.3 Diagnóstico de resultado

Para fins de avaliação, deve-se entender como produto um bem, um serviço prestado ou uma condição resultante de atividade do Tribunal ou de uma unidade organizacional. Diante dessa definição, mapa de produtos é uma técnica utilizada para a obtenção de Indicadores de Desempenho (IDs).

Uma gestão voltada para resultados deve direcionar sua atenção para seus produtos. Entretanto,

esse enfoque pode encontrar alguma resistência atávica por parte de gerentes (gestores) habituados a administrar predominantemente os insumos (pessoal, recursos financeiros, instalações, entre outros) e os processos de trabalho (atividades desempenhadas).

Um mapa de produtos possui três componentes básicos: insumos, produtos intermediários e produtos finais. Ele se assemelha a uma linha de produção ou de montagem, na qual o importante é o produto gerado em cada fase, em vez do processo de trabalho (ou atividade) que gerou o produto.

O produto final (*output*) das atividades não deve ser confundido com o impacto (*outcome*) originado dessas atividades. Enquanto o produto final depende apenas do desempenho das atividades, o impacto que ele causa é afetado por condições externas, que fogem ao controle da organização/Uorg ou do indivíduo.

Processos e atividades mudam com o passar do tempo, enquanto os produtos, se identificados adequadamente, devem permanecer os mesmos, independentemente das atividades realizadas para obtê-los.

O produto final não deve ser um resultado genérico, mas algo mensurável.

A utilização de indicadores de desempenho para aferir os resultados alcançados pelos gerentes

(gestores) é uma metodologia utilizada mundialmente em avaliação de auditoria.

Indicador de desempenho é um número, percentagem ou razão que mede um aspecto do desempenho (performance), com o objetivo de comparar essa medida com metas preestabelecidas (ou historicamente observadas).

Os IDs quase sempre são compostos por variáveis provenientes de um dos seguintes grupos: custo, tempo, quantidade, qualidade e acesso.

São necessários poucos indicadores. Um número excessivo de indicadores irá sobrecarregar o Tribunal na obtenção de dado/informação necessária ao seu cálculo.

É preciso que os indicadores cubram todos os produtos-chaves e forneçam informações em cinco dimensões: economicidade, eficiência, eficácia, efetividade e equidade. Deve-se evitar a concentração de indicadores em torno de um único produto e procurar fazer-se uma distribuição equilibrada dos indicadores entre as dimensões e variáveis.

A unidade de auditoria acompanhará bianualmente um percentual de IDs do Tribunal, sendo que sua avaliação sobre indicadores de desempenho utilizados para melhoria da qualidade dos trabalhos,

quanto a sua qualidade e confiabilidade, abordará as seguintes características:

a) representatividade – o indicador deve ser a expressão dos produtos essenciais de uma atividade ou função; o enfoque deve ser no produto: medir aquilo que é produzido, identificando produtos intermediários e finais, além dos impactos desses produtos;

b) homogeneidade – na construção de indicadores devem ser consideradas apenas variáveis homogêneas;

c) praticidade – garantia de que o indicador realmente funciona na prática e permite a tomada de decisões gerenciais, devendo, para tanto, ser testado;

d) validade – o indicador deve refletir o fenômeno a ser monitorado;

e) independência – o indicador deve medir os resultados atribuíveis às ações que se quer monitorar, devendo ser evitados indicadores que possam ser influenciados por fatores externos à ação do gestor;

f) simplicidade – o indicador deve ser de fácil compreensão e não envolver dificuldades de cálculo ou de uso;

g) cobertura – os indicadores devem representar adequadamente a amplitude e a diversidade de características do fenômeno monitorado, resguardado o princípio da seletividade e da simplicidade;

h) economicidade – as informações necessárias ao cálculo do indicador devem ser coletadas e atualizadas a um custo razoável; em outras palavras, a manutenção da base de dados não pode ser dispendiosa;

i) acessibilidade – deve haver facilidade de acesso às informações primárias bem como de registro e manutenção para o cálculo dos indicadores;

j) estabilidade – a estabilidade conceitual das variáveis componentes e do próprio indicador bem como a estabilidade dos procedimentos para sua elaboração são condições necessárias ao emprego de indicadores para avaliar o desempenho ao longo do tempo.

Para que haja confiabilidade, é necessário que a fonte dos dados utilizados para o cálculo do indicador seja confiável, de tal forma que diferentes avaliadores possam chegar aos mesmos resultados.

A matriz de indicadores de desempenho é uma técnica utilizada em trabalhos de auditoria mediante a qual o profissional subsidia a gerência com a integração e o balanceamento de indicadores de desempenho vinculados aos produtos existentes no Tribunal/Uorg, favorecendo, dessa forma, a consolidação de uma conduta corporativa orientada

pela gestão estratégica e pela ótica da qualidade, inclusive.

13. Disposições gerais

Eventuais alterações no presente manual deverão ser propostas formalmente pelo titular da unidade de auditoria à Diretoria-Geral, e serão objeto de deliberação por parte da Presidência.

Considerando o desdobramento das atividades da auditoria, no que concerne à avaliação de programas, processos e gestão administrativa, assim como no que se refere à auditoria contábil, orçamentária e financeira, a equipe de auditores deverá ser, obrigatoriamente, multidisciplinar.

O titular da unidade de auditoria deverá estabelecer critérios multidisciplinares apropriados de formação acadêmica, comportamentais e experiência mínima, com o objetivo de promover preenchimento de vagas no quadro de auditores.

A transferência de servidores de outras áreas do Tribunal para o exercício da função de auditor, deverá ser precedida de avaliação detalhada por parte do titular da unidade de auditoria, sob o ponto de vista curricular e de perfil.

A Coordenadoria de Auditoria deverá rever periodicamente e proceder a atualização, quando necessário, do *Manual de Auditoria*.

14. Padronização mínima

14.1 Planejamento de auditoria

Planejamento de auditoria é o conjunto de técnicas adotadas na execução do trabalho de auditoria com antecedência, de forma a prever situações com que o auditor irá defrontar-se.

Nos trabalhos de auditoria, planejamento significa a elaboração de um programa de trabalho com objetivo específico de emitir opinião independente em função dos trabalhos executados, onde devem ser destacados pontos como: objetivos, equipe, papel de trabalho, relatório, campo de atuação e prazo.

O programa de auditoria deve ser detalhado, de forma a servir como guia e meio de controle do progresso dos trabalhos, devendo ser revisado e atualizado sempre que novos fatos o recomendarem.

O planejamento e a execução dos trabalhos ocorrem a partir dos seguintes elementos:

1. Conhecimento:

- a) da Constituição Federal, Estadual/Distrital;
- b) de leis, decretos e portarias, no âmbito federal, estadual e municipal;
- c) do Código Tributário.

2. Verificação do orçamento, da Lei de Diretrizes Orçamentárias e do Plano Plurianual.

3. Verificação do plano de ação e planejamento estratégico, planos e diretrizes relativas ao órgão auditado.

4. Análise da lei de criação e alterações, do regimento interno, do estatuto ou regulamento, do organograma, das normas internas e dos manuais do órgão a ser auditado.

5. Análise dos relatórios gerenciais, relatórios do controle externo e de auditorias anteriores realizadas no órgão.

6. Exame dos processos de prestação de contas anteriores e tomada de contas, quando for o caso, e demonstrações contábeis.

7. Listagem atualizada dos dirigentes do órgão.

8. Munir-se de material e papel de trabalho.

9. Ter em mãos relatórios do Sistema Integrado de Administração Financeira, ou balancetes contábeis

do período que se vai auditar e selecionar a documentação a ser analisada.

10. Exame do plano de contas, contratos, acordos e convênios existentes no órgão.

11. Apresentar-se no órgão para conhecimento de todos os segmentos da estrutura organizacional e execução dos trabalhos.

14.2 Exames de auditoria

Do planejamento passamos ao exame de auditoria, que consiste no conjunto de ações empregadas pelo auditor para atestar a fidedignidade dos trabalhos executados, proporcionando a obtenção de prova necessária para o auditor emitir seu parecer fundamentado.

Na execução dos trabalhos de auditoria, o auditor pode utilizar-se de várias técnicas de exame; as mais usuais são: contagem física, circularização, conferência aritmética, inspeção de documentos, averiguação e correlação.

14.2.1 Gestão

Os seguintes procedimentos devem ser adotados quanto a análise do relatório de atividades (ou de gestão) elaborado pelos responsáveis pelas unidades gestoras:

a) quanto aos objetivos:

1. Analisar se o relatório de atividades (gestão) guarda conformidade com os pressupostos legais (norma de controle externo);

2. Avaliar se o órgão ou entidade está atingindo os objetivos e cumprindo as metas estabelecidas no plano de ação ou planejamento;

3. Avaliar se os objetivos e as metas guardam conformidade com a missão institucional;

4. Verificar se o relatório oferece subsídios que permitam avaliar a gestão do administrador;

b) quanto ao cumprimento das metas do plano de ação:

1. Identificar, no plano plurianual e no orçamento anual do órgão ou entidade, os programas e projetos previstos para o exercício;

2. Verificar se no relatório de gestão constam informações sobre as fases de execução dos programas previstos no plano plurianual;

3. Analisar, comparativamente, as fases de execução previstas e as realizadas, evidenciando as distorções porventura existentes;

4. Solicitar esclarecimentos e justificativas, caso sejam constatadas distorções na execução do programa

ou projeto ou se não houver referência quanto à execução destes;

5. Opinar quanto à análise da execução dos programas e projetos;

6. Identificar no plano de ação (planejamento anual do órgão ou entidade), os objetivos e as metas pactuadas para o exercício;

7. Verificar se constam do relatório de gestão informações que permitam avaliar o cumprimento das metas e o atingimento dos objetivos estabelecidos no plano de ação/planejamento do órgão ou entidade;

8. Solicitar informações adicionais, se as apresentadas forem consideradas insuficientes, ou solicitar justificativas, caso sejam constatadas distorções e estas não estiverem devidamente explicadas no próprio relatório de gestão;

9. Opinar, com base no relatório e nas informações complementares, sobre a avaliação do cumprimento das metas e do atingimento dos objetivos;

10. Verificar se as metas indicadas no relatório de gestão foram quantificadas e opinar sobre a quantificação das metas;

11. Comparar os indicadores informados no relatório de gestão com os padrões de definição de indicadores, visando a avaliar sua consistência. Como exemplos de padrões de definição de indicadores relacionamos a seguir:

11.1. Padrões definidos em lei, regulamentação ou contrato;

11.2. Padrões definidos pela administração sob a forma de metas e objetivos;

11.3. Padrões desenvolvidos com base em dados estatísticos e práticas governamentais;

11.4. Padrões que identificam o desempenho de um grupo semelhante;

11.5. Padrões que comparam o desempenho histórico durante determinados períodos.

12. Opinar quanto à análise comparativa:

12. 1. Solicitar esclarecimentos e justificativas, caso no relatório de gestão não existam comentários ou estes sejam insuficientes quanto às distorções referidas no subitem anterior;

12. 2. Analisar os comentários existentes no relatório e as justificativas apresentadas;

13. Emitir opinião sobre as distorções constatadas sugerindo, se for o caso, as ações que devam ser implementadas com vistas ao saneamento das mesmas;

14. Concluir, com base nas avaliações resultantes dos procedimentos anteriores, se as informações constantes do relatório de gestão permitem avaliar o cumprimento das metas e aferir, preliminarmente, a eficiência, eficácia, economicidade, qualidade e efetividade da ação administrativa.

14.2.2 Execução orçamentária

Verificar se:

1. O orçamento do órgão e reformulações foram aprovados nos termos das normas legais vigentes.

2. A receita está evidenciada em relação a cada uma das fontes previstas na legislação.

3. A despesa está discriminada de acordo com a funcional programática por categoria econômica, por elemento e por subelemento de despesa.

4. Os registros e controles de créditos são executados de acordo com o orçamento e os créditos adicionais.

5. Há registros dos créditos orçamentários e adicionais de controle orçamentário.

6. São levantados demonstrativos mensais da execução orçamentária e financeira.

7. Na execução orçamentária é adotado registro para cada elemento e subelemento de despesa.

8. A despesa compromissada não excede aos limites orçamentários.

9. Há despesa realizada sem cobertura orçamentária.

10. Os limites para abertura de créditos adicionais fixados estão sendo obedecidos.

11. Os recursos disponíveis indicados para abertura de créditos adicionais guardam obediência às normas vigentes.

12. O *superavit* financeiro e o excesso de arrecadação foram calculados corretamente.

13. As despesas de investimentos está contemplada no plano plurianual de investimento.

14. Houve reembolso de despesas.

14.2.3 Empenho

Verificar se:

1. A autorização do empenho foi dada por autoridade competente (ordenador de despesa).

2. A nota de empenho está assinada pela autoridade competente (ordenador de despesa).

3. O empenho de despesa é prévio em relação à data da respectiva nota fiscal do fornecedor.

4. O empenho foi emitido de acordo com a lei, ou seja, contém nome do credor, especificação da despesa por categoria econômica e por funções, saldo anterior e atual e valor da despesa efetuada.

5. O empenho não excedeu o limite de créditos concedidos.

6. Foi adotada a sistemática de empenhos globais e estimativos e se existe controle dos seus saldos.

7. Está havendo parcelamento de despesa para evitar licitação.

8. Está sendo entregue ao credor uma via da nota de empenho.

9. As notas de anulação de empenho emitidas têm autorização do ordenador de despesa e qual o motivo de sua emissão.

10. O valor da anulação foi lançado na conta de dotação específica.

14.2.4 Liquidação e pagamento

Verificar se:

1. A despesa foi empenhada previamente e, no caso de restos a pagar, estava devidamente inscrita.

2. A despesa decorrente de contrato, acordo, convênio ou ajuste guarda conformidade com o respectivo termo.

3. Antes da liquidação da despesa foi efetuada a verificação do direito adquirido do credor.

4. Houve conferência dos dados da nota fiscal do fornecedor/prestador de serviços com os dados da nota de empenho.

5. Houve verificação da aposição de carimbo e identificação do responsável atestando o recebimento do material e/ou serviço.

6. Foram confirmados: a origem e o objeto do pagamento, a importância a pagar e a quem se deve pagar.

7. Foi emitida nota de autorização de pagamento, contendo todos os dados necessários à realização do pagamento, indicando o nome do credor, endereço, total das despesas, descontos, valor líquido a pagar, número de empenho, espécie, data, demonstração do saldo, local, data e nome do responsável.

8. Havendo anulação parcial do empenho, se esta foi devidamente justificada no processo.

9. O pagamento foi autorizado pela autoridade competente.

10. Consta do processo toda a documentação exigida (nota fiscal, fatura, recibo, guia, nota de pagamento, etc.), está emitida em nome do credor e preenche os requisitos legais.

11. Os pagamentos efetuados por banco conferem com os lançamentos contábeis e com o extrato bancário.

12. No caso de prestação de serviços, estão sendo efetuadas as devidas retenções e seus respectivos recolhimentos.

14.2.5 Fundo Partidário

Verificar se:

1. O produto da arrecadação está sendo transferido para a Conta Única do Tesouro Nacional, dentro dos prazos estabelecidos na legislação.

3. Estão sendo encaminhados ao órgão de controle os avisos de crédito e as respectivas cópias dos recolhimentos efetuados pela rede bancária.

4. Os documentos comprovantes de arrecadação discriminam os dados necessários ao controle do fluxo financeiro.

5. Os documentos de arrecadação estão devidamente arquivados e se referem à arrecadação e recolhimento da receita.

6. O órgão mantém a escrituração da receita arrecadada.

7. Há impropriedades na classificação e escrituração da receita orçamentária e extra-orçamentária.

8. A movimentação dos recursos colocados à disposição do órgão foi toda registrada.

9. Há elaboração de boletim de arrecadação.

10. Há controle da arrecadação efetuada pelos bancos credenciados.

11. Há conciliação entre a contabilidade e os boletins de arrecadações.

14.2.6 Suprimento de fundos

Verificar se:

1. Os suprimentos de fundos são concedidos apenas para servidores, para custear despesas miúdas de pronto pagamento, as quais não se submetem a processo normal de aplicação.

2. Estão sendo obedecidos os prazos máximos de aplicação (60 dias) e (90 dias) para comprovação ou os fixados pelo ordenador de despesa.

3. O valor do suprimento de fundos obedece aos limites fixados em resolução.

4. Foi concedido suprimento de fundos a servidor em alcance ou responsável por dois suprimentos de fundos.

5. No caso de não prestação de contas, no prazo legal, ou aplicação irregular, está sendo instaurada a tomada de contas especial.

6. As prestações de contas contêm todos os documentos exigidos pela norma vigente e estão aprovadas pelo ordenador de despesa.

7. Os suprimentos de fundos concedidos a órgãos de administração regionalizada foram depositados e movimentados em banco.

8. Os saldos não utilizados foram devolvidos, e conferidos os comprovantes.

9. Todos os documentos de despesa constantes da prestação de contas estão atestados, com a devida identificação do servidor, e a data de emissão é posterior à concessão.

10. Os suprimentos de fundos foram aplicados dentro do exercício financeiro, exceto os casos especiais previstos na legislação.

11. As prestações de contas, após a aprovação pelo ordenador de despesas, estão sendo encaminhadas ao egrégio Tribunal de Contas da União, consoante a legislação em vigor.

14.2.7 Almoxarifado

Verificar se:

1. É registrada toda movimentação de entrada e saída de material de consumo e permanente, evidenciando os saldos.

2. É adotado o critério de estoque mínimo e estoque máximo.

3. É efetuado inventário físico do estoque, e seus valores conferem com os constantes do balanço.

4. Houve aquisição de bens em desacordo com as necessidades do órgão.

5. O documento de entrega do material tem realmente data posterior à do empenho, e se conferem quantidade e preço.

6. A entrada é lançada na ficha de controle de estoque, de acordo com o documento fiscal e o empenho.

7. Ocorre extravio de fichas de controle de estoque.

8. O nível de controle dos estoques é acompanhado, a fim de permitir novos pedidos em momento oportuno.

9. A movimentação de entrada e saída de material é registrada em fichas próprias que evidenciam os saldos.

10. Há concordância entre os saldos das fichas de controle de estoque e o material existente.

11. As entradas e saídas do estoque são lançadas diariamente nas fichas de controle de estoque e na ficha da prateleira.

12. São feitos, mensalmente, mapas de resumo de entrada e saída de material para registro e conferência na contabilidade.

13. Todos os materiais adquiridos pelo órgão passam pelo almoxarifado.

14. Há condições físicas apropriadas aos funcionários e aos materiais em estoque, bem como a segurança necessária contra sinistros.

15. Há inventários e termos de responsabilidade sempre que ocorre a mudança pela guarda do setor.

16. As saídas de materiais ocorrem mediante requisições tipograficamente numeradas e no mínimo

em duas vias; e se estão autorizadas por servidor competente.

17. Nas ausências eventuais ou impedimentos do chefe do almoxarifado é designado um substituto.

18. Há materiais com prazo de validade vencido.

19. No almoxarifado estão armazenados bens ou materiais de terceiros sem o devido termo de comodato.

14.2.8 Bens móveis

Verificar se:

1. Há registros atualizados relativos à identificação, localização e ao valor dos bens móveis.

2. Existem termos contendo assinatura dos responsáveis por cada setor.

3. Os bens em uso estão identificados através de códigos e devidamente emplaquetados.

4. As aquisições e baixas, cessões, doações e permutas estão regularmente registradas na contabilidade.

5. No caso de inservíveis, antieconômicos e obsoletos, há providências para sua alienação.

6. Foram rigorosamente observadas as normas de licitação nas aquisições e alienações.

7. Todos os veículos estão registrados no Detran e em nome do órgão.

8. São levantados inventários anuais dos bens e se todos foram arrolados no inventário e se a soma dos valores dos bens obtidos confere com o valor registrado na contabilidade.

9. São procedidas as depreciações, a correção monetária (se for o caso) e as reavaliações legais pelos índices corretos.

10. O setor contábil é informado sobre aquisições, alienações, cessões, permutas, baixas, reavaliações ou quaisquer alterações havidas e se esses atos estão autorizados pela autoridade ou órgão deliberativo.

11. Existem bens móveis cedidos ou recebidos em regime de comodato e se existe o respectivo termo.

12. Na doação de bens móveis para terceiros há caracterização do interesse social e se está devidamente autorizada pelo órgão deliberativo competente.

13. Na saída e retorno do bem para conserto existe controle formal.

14.2.9 Bens imóveis

Verificar se:

1. Existem e estão permanentemente em uso.
2. Para cada imóvel existe escritura ou certidão do cartório de imóveis devidamente arquivada.
3. Existe registro contábil identificando todos os bens imóveis pertencentes ao órgão.
4. É comunicada à contabilidade, através de documento hábil, a ocorrência de baixa ou incorporação de bem imóvel.
5. Há algum imóvel alugado e se estão atualizados os pagamentos ou tributos incidentes sobre o imóvel.
6. Os bens imobilizados foram adequadamente depreciados, corrigidos monetariamente (se for o caso) ou reavaliados pelos índices corretos.
7. Nas alienações foram observadas as normas de licitação vigentes.
8. Há inventário analítico anual dos bens imóveis e se todos os imóveis foram arrolados no inventário.

9. Na alienação dos bens imóveis há concorrência pública e fixação de preço mínimo não inferior ao seu valor de mercado.

10. Há autorização da autoridade competente para a alienação dos bens imóveis e se depende de parecer do conselho do órgão, no caso dos órgãos da administração indireta.

11. Estão corretamente classificados os bens imóveis nas demonstrações contábeis e se as divulgações cabíveis foram expostas por notas explicativas.

14.2.10 Licitação

Verificar se:

1. Houve observância dos princípios de isonomia, legalidade, impessoalidade, moralidade, igualdade, publicidade, probidade administrativa e vinculação ao instrumento convocatório.

2. O edital não contém cláusulas ou condições que tiveram o objetivo de restringir ou frustrar o caráter competitivo do processo licitatório, tais como:

a) preferência de marcas, ou de características exclusivas, sem similaridade;

- b) referência ou distinções em razão da naturalidade, sede ou domicílio;
- c) distinção entre empresas brasileiras e estrangeiras;
- d) obrigação do licitante de obter recursos;
- e) obrigação de fornecer materiais ou serviços sem previsão de quantidade ou em desacordo com o previsto;
- f) criar ou combinar modalidade de licitação;
- g) limitar no tempo, época ou local a comprovação de atividade;
- h) exigir valores mínimos de faturamento anteriores e índice de rentabilidade ou lucratividade;
- i) contrato com vigência indeterminada;
- j) outras situações que possam inibir ou restringir a competitividade.

3. Na ocasião do lançamento da licitação havia recursos orçamentários para a garantia da cobertura da despesa.

4. Em caso de obras e serviços, existiam planilhas que expressavam a composição de todos os seus custos unitários.

5. Entre os participantes da licitação, houve a participação:

a) dos autores do projeto básico ou executivo, empresas ou pessoas físicas;

b) de servidores ou dirigentes de órgãos ou entidades contratantes ou responsáveis pela licitação.

6. Nas compras, houve a caracterização adequada dos objetos a serem adquiridos com especificações técnicas claras, precisas e concisas.

7. Os preços praticados nas compras equiparam-se aos preços praticados no mercado.

8. Existe registro de preço de mercado. Em caso positivo, se está informatizado.

9. O recebimento de material superior ao limite estabelecido na Lei de Licitações e Contratos, na modalidade de convite, está confiada a uma comissão de no mínimo 3 (três) membros.

10. As compras estão sendo divulgadas mensalmente em órgão de imprensa oficial ou quadro de avisos.

11. Houve alienação de bens móveis e imóveis. Em caso afirmativo:

a) foi precedida de avaliação?

b) no caso de imóvel, houve autorização legislativa?

12. As doações de imóveis foram efetuadas somente a outra unidade da administração pública.

13. As doações de bens móveis foram efetuadas exclusivamente para fins de uso ou interesse social.

14. Houve permuta somente entre órgãos da administração pública.

15. As vendas de títulos e ações foram feitas somente em bolsas.

16. Houve licitação para a concessão de direito real de uso no caso de bens e direitos.

17. Os avisos contendo resumo dos editais de concorrência e tomada de preços, dos concursos e dos leilões foram publicados com antecedência e, no mínimo, por uma vez, nos órgãos de imprensa como determina a lei.

18. Os avisos publicados contêm a indicação do local em que os interessados poderão obter todas as informações, bem como obter o texto integral do edital.

19. Os avisos de convite são afixados em local público e de fácil acesso.

20. Os prazos para a abertura das modalidades de licitação estão sendo respeitados.

21. A contagem desses prazos, estabelecidos pela Lei de Licitações e Contratos, está sendo feita corretamente.

22. Em caso de convite, a cada novo certame com objeto idêntico ou assemelhado, é convidado mais um interessado, até o limite do cadastro.

23. Quando não comparecerem um mínimo de três convidados foi feita a justificativa da não-repetição do convite.

24. Os enquadramentos dos valores para definição das modalidades estão sendo efetuados corretamente.

25. Há indícios de fragmentação da despesa para evitar modalidade de concorrência e tomada de preços e, conseqüentemente, evitar a publicidade da compra.

26. Em caso de dispensa de licitação:

a) há justificativa ratificada pela autoridade competente e publicada no prazo legal?

b) está a dispensa de licitação corretamente fundamentada na justificativa?

27. Em caso de inexigibilidade da licitação:

a) há justificativa ratificada pela autoridade competente e publicada no prazo legal?

b) está a inexigibilidade da licitação corretamente fundamentada na justificativa?

28. Foi exigida a documentação prevista na Lei Federal nº 8.666/93 e na legislação estadual para:

a) habilitação jurídica;

b) qualificação técnica;

- c) qualificação econômico-financeira;
- d) regularidade fiscal.

29. Na documentação exigida, foi acrescentada alguma outra exigência não prevista em lei para excluir ou dificultar a livre participação.

30. As minutas de editais de licitação foram previamente examinadas e aprovadas pela assessoria jurídica da administração do órgão.

31. Na habilitação são respeitados os limites e percentuais previstos em lei.

32. O processo administrativo de licitação está devidamente formalizado, autuado, protocolado, numerado, e contém autorização, indicação sucinta do seu objeto e do recurso próprio para a despesa.

33. Ao processo administrativo de licitação foram juntados no mínimo:

- a) edital ou convite e respectivos anexos;
- b) comprovantes das publicações do edital resumido ou da entrega do convite;
- c) ato de designação da comissão de licitação, do leiloeiro ou responsável pelo convite;
- d) original das propostas e de outros documentos que as instruíram;

e) atas, relatórios e deliberação da comissão julgadora;

f) pareceres técnicos ou jurídicos emitidos sobre a licitação, dispensa ou inexigibilidade;

g) atos de adjudicação do objeto da licitação e da sua homologação;

h) recursos eventualmente interpostos pelos licitantes e as respectivas manifestações e decisões sobre os mesmos;

i) despachos de revogação ou de anulação da licitação;

j) minuta de contrato ou instrumento equivalente, bem como outros comprovantes de publicações e demais documentos relativos à licitação.

34. O edital no seu preâmbulo contém claramente o número de ordem e série anual, o nome da repartição, a modalidade, o regime de execução, o tipo de licitação, o critério de julgamento, o local, dia e hora para recebimento da documentação e proposta.

35. Outras exigências obrigatórias que devem constar no edital.

36. Há o fiel cumprimento, por parte da administração, das normas e condições do edital.

37. Houve impugnação tempestiva dos termos do edital.

38. A argumentação foi procedente ou improcedente.

39. Em caso de concorrência no âmbito internacional o edital ajustou-se às normas de política econômica, monetária, comércio exterior e outras exigências do Direito Internacional.

40. Na abertura e no julgamento das propostas foram observadas todas as exigências previstas em lei.

41. Todos os documentos e propostas foram rubricados pelos licitantes presentes e pela comissão de licitação.

42. No julgamento das propostas foram levados em consideração os critérios e condições previstos no edital.

43. Foram desclassificadas as propostas que não atenderam às exigências do edital e se os fatos foram registrados em ata.

44. Em caso de desclassificação de propostas, foi concedido o prazo legal para apresentação de nova documentação ou proposta.

45. Houve anulação de procedimento licitatório por motivo de ilegalidade. Em caso positivo verificar as razões.

46. A investidura dos membros das comissões está de acordo com a lei.

47. Em caso de concurso, este foi precedido de regulamento próprio devida e amplamente divulgado.

48. O procedimento de registro de taxas de venda do edital está correto e se os valores são limitados ao custo de reprodução.

14.2.11 Contratos

Verificar se:

1. Foram firmados por autoridade competente, e publicadas suas minutas no *Diário Oficial da União*.

2. Estabelecem com clareza e precisão cláusulas que definam direitos, obrigações e responsabilidade das partes.

3. Estão em conformidade com os termos do edital de licitação e da proposta a que se vinculam.

4. Possuem cláusulas necessárias, que estabeleçam objetivo, regime de execução, forma de fornecimento, preços e condições de pagamento, reajustamento, atualização monetária, prazo de início

e de entrega, crédito orçamentário pelo qual correrá a despesa, garantias, casos de revisão, reconhecimento de direito em caso de rescisão, legislação aplicável, condições de importação e taxa de câmbio.

5. Há prestação de garantia, desde que estabelecida no edital de licitação e no limite permitido em lei.

6. As prorrogações de prazo de duração dos contratos foram devidamente justificadas e obedecem aos prazos previstos em lei.

7. As prorrogações de contratos de serviços essenciais estão devidamente caracterizadas e previamente autorizadas.

8. Existe contrato modificado ou até mesmo rescindido com aplicação de penalidade. Em caso positivo, se esse fato ocorreu de acordo com a legislação em vigor.

9. Para toda despesa decorrente de licitação, dispensa ou inexigibilidade há contrato assinado ou outro instrumento hábil permitido pela lei.

10. A minuta do contrato acompanha o ato convocatório da licitação e se foi previamente aprovada pela assessoria jurídica.

11. Após a homologação da licitação, os interessados foram convocados regularmente para a assinatura do contrato.

12. Em caso de aditamentos, esses obedeceram a limites, supressões e acréscimos permitidos por lei.

13. Houve fato superveniente que, após a apresentação da proposta com comprovada repercussão nos preços contratados, implicou na revisão destes para mais ou para menos.

14. Existe fiscalização da execução de contrato pela administração pública, com anotação de ocorrência.

15. Em caso de vícios, defeitos ou incorreções resultantes da execução ou de materiais empregados, o contratado foi obrigado a reparar, corrigir, remover, reconstruir ou substituir materiais ou serviços.

16. O recebimento do objeto contratado ocorreu de forma provisória ou definitiva após a verificação da qualidade e quantidade contratada.

17. Foi lavrado termo de recebimento do material ou serviço contratado.

18. O termo de recebimento provisório foi dispensado somente nos casos previstos em lei.

19. As obras, serviços ou materiais em desacordo com o contratado ou adquirido foram rejeitados pela administração pública.

20. Houve rescisão de contrato. Em caso positivo, se está fundamentada nos casos previstos em lei.

21. Em caso de rescisão, esta foi formalmente motivada nos autos do processo, assegurando o contraditório e a ampla defesa.

22. A rescisão administrativa ou amigável foi precedida de autorização escrita e fundamentada da autoridade competente.

23. Em caso de rescisão por inexecução total ou parcial do contrato, houve execução das garantias contratuais, ressarcimento dos valores, aplicação de multas e indenizações.

24. Houve aplicação de penalidades administrativas por inexecução do contrato conforme previsto em lei.

25. Houve servidor envolvido em irregularidades previstas na Lei de Licitações e Contratos. Em caso positivo, se foram aplicadas as penalidades previstas na lei.

26. Em caso de irregularidade cometida contra a Lei de Licitações e Contratos, por contratante ou por servidor, foi encaminhado o fato ao Ministério Público, após regularmente apurado.

27. Os recursos decorrentes da Lei de Licitações e Contratos obedeceram aos prazos legais.

14.2.12 Convênios

Verificar se:

1. Foram firmados por autoridade competente e publicados os seus extratos no *Diário Oficial da União*.

2. Há certidão negativa de débitos.

3. As cláusulas dos convênios contêm, no mínimo, as informações sobre:

a) identificação do objeto a ser executado;

b) metas a serem atingidas;

c) etapas ou fases da execução;

d) plano de aplicação de recursos;

e) cronograma de desembolso;

f) data do início e fim da execução do objeto;

g) data limite para prestação de contas;

h) penalidade para o caso de desvio de finalidade na aplicação de recursos ou atraso injustificado no cumprimento das etapas;

i) os produtos resultantes de aplicação financeira aplicados no objeto do convênio.

4. Em caso de não-execução do objeto ou desvios de recursos oriundos de convênios, houve instauração de tomada de contas especial.

5. A documentação que compõe a prestação de contas dos convênios obedece às normas de Direito Financeiro e foi encaminhada à área técnica para aprovação.

6. As minutas de convênios foram previamente examinadas e aprovadas pela assessoria jurídica do órgão.

14.2.13 Obras

Verificar se:

1. No caso de contratação para execução, foi obedecido o princípio de licitação e se existe:

a) projeto de engenharia completo;

b) cronograma físico-financeiro de execução, de acordo com o projeto definido e se os prazos e preços estão compatíveis com a média de obras idênticas;

c) planilha de custo;

d) recursos financeiros.

2. Há termo de contrato, carta-contrato, ordem de execução, dependendo – caso a caso – do valor da obra.

3. A obra foi licitada e contratada conforme estabelece a legislação em vigor.

4. Os contratos guardam conformidade com o edital de licitação e se contêm cláusulas mínimas que contemplem os seguintes tópicos:

a) definição de quantidade, prazos e preços que possam ser claramente mensurados;

b) forma de pagamento, de acordo com as normas e os prazos definidos;

c) existência de cláusula de reajuste;

d) definição do valor total do contrato, estimado ou real.

5. Os reajustes de preços são pagos de acordo com as normas vigentes e decorrem de modificação no custo de produção e de acordo com os critérios previstos no edital.

6. Há livro de ocorrências, para anotações, no local da obra ou serviços.

7. No caso de inexecução da obra ou serviço, erro de execução, execução imperfeita ou outro

inadimplemento contratual, estão sendo aplicadas as penalidades previstas no contrato.

8. As medições das quantidades de serviços na obra são efetuadas mensalmente ou de acordo com o estabelecido no contrato.

9. Os valores orçados estão em consonância com os efetivamente gastos.

10. Há compatibilidade entre os projetos executivos e a obra em execução, o material aplicado e o memorial descritivo, bem como do local onde a obra está sendo realizada.

11. O andamento das obras coincide com as fases registradas e pagas.

12. A fiscalização está sendo efetuada por profissional habilitado e credenciado para a observância dos detalhes constantes da execução.

13. Estão contabilizadas, no sistema patrimonial, as obras em andamento, à vista dos próprios documentos de despesa.

14. A obra foi incorporada ao imobilizado do órgão quando concluída e, se for o caso, apresentado o respectivo habite-se.

15. O termo final (recebimento definitivo) emitido por ocasião da entrega da obra foi aprovado

por ambas as partes e se os serviços foram executados sem restrições pela contratante.

14.2.14 Transporte

Verificar se:

1. O órgão auditorado possui veículos e quantos são.
2. Existe, para cada veículo, motorista próprio e habilitado. Em caso positivo, se há termo de responsabilidade de veículos e ferramentas em nome do motorista.
3. Quando da utilização de veículo por motorista não oficial, é emitida autorização expressa para tal.
4. Os veículos têm documentação atualizada no Departamento Estadual de Trânsito.
5. Há controle de guarda e utilização dos veículos, com registro de quilometragem.
6. Existe controle de combustível por requisições e se estas são autorizadas por pessoa oficialmente habilitada.
7. O controle do custo operacional é feito por veículo, discriminando a despesa média mensal em combustível, lubrificantes, reparos e manutenção.

8. Existem veículos em desuso e qual o motivo.
9. Existem veículos antieconômicos e se há providências para sua alienação.
10. Os veículos são utilizados exclusivamente a serviço da repartição.
11. Existem veículos cedidos ou recebidos em regime de comodato, com o respectivo contrato, bem como se isso foi informado à contabilidade.
12. Existe controle que indique a responsabilidade no caso de infração de trânsito e se foram tomadas as providências cabíveis.

14.2.15 Pessoal

Verificar se:

1. As ocorrências com os servidores são anotadas em livros ou fichas próprias, tais como: admissões, dispensas, transferências, licenças, férias, disponibilidade, etc.
2. As férias obedecem a calendário programado, se são concedidas com observância das normas legais e se há servidores com férias em atraso.
3. Há pagamento de férias em dobro.

4. As admissões são realizadas mediante concurso público e estão sendo feitos os exames admissionais.

5. As contratações temporárias obedecem às formalidades legais.

6. Os níveis salariais estão em consonância com um plano de cargos e salários próprio.

7. Há controle nominal dos descontos e consignações autorizadas.

8. É observada a legislação do Imposto de Renda e respectivos índices estabelecidos para seu recolhimento.

9. As contribuições da Previdência são descontadas no percentual correto.

10. Os recolhimentos dos descontos, consignações, encargos sociais e imposto de renda na fonte estão sendo feitos nos prazos legais.

11. O pessoal de outros órgãos tem opção pelo cargo do órgão de origem ou pelo cargo comissionado e se a sua remuneração está de acordo com as normas legais.

12. O tempo de serviço extraordinário remunerado confere com aquele constante do cartão de ponto ou da folha de frequência.

13. A prestação de serviços extraordinários vem sendo feita nos limites e formalidades legais.

14. Os lançamentos contábeis decorrentes do pagamento de pessoal estão corretos.

15. As obrigações trabalhistas são todas cumpridas para com o pessoal.

16. Está sendo pago o salário-família e se há comprovante para tal pagamento.

17. Há observância da legislação para a concessão de vale-transporte.

18. Existe servidor temporário exercendo cargo comissionado ou função gratificada.

19. Os cálculos dos desligamentos estão de acordo com a legislação em vigor.

14.2.16 Restos a pagar

Verificar se:

1. As despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro foram relacionadas em Restos a Pagar.

2. As despesas foram autorizadas pela autoridade competente.

3. É feita distinção entre restos a pagar processados e restos a pagar não processados, por elemento de despesa e por exercício.

4. Há revisões periódicas na conta Restos a Pagar, para efeito de prescrição e de outros cancelamentos.

5. Na hipótese de cancelamento de inscrição de restos a pagar com prescrição interrompida, o pagamento reconhecido, o direito do credor, foi atendido pela dotação consignada para atendimento das despesas de exercícios anteriores.

6. O seu saldo credor representa com exatidão o valor dos efetivos compromissos a pagar.

7. A inscrição em Restos a Pagar foi feita nominalmente e se decorre de compromisso efetivamente assumido no exercício financeiro.

8. A liquidação das despesas inscritas na conta Restos a Pagar ocorre quando do recebimento do material, da execução da obra ou da prestação de serviço correspondente.

9. O valor dos créditos anulados, relacionados como restos a pagar, é convertido em receita do órgão.

14.2.17 Diárias

Verificar se:

1. O valor da diária concedida foi calculado conforme o cargo do servidor e conforme tabela.

2. A concessão de diária teve como objeto exclusivamente a viagem de servidor a serviço do órgão.

3. Na ordem de serviço consta o meio de transporte, a placa do veículo, o número do bilhete de passagem e se especifica claramente os eventos dos quais o servidor deve participar.

4. Os servidores obrigados a apresentar relatórios de viagem preenchem-nos corretamente e dentro do prazo regulamentar.

5. Quando se trata de meio de transporte aéreo, tem sido anexado o bilhete de passagem e se a data e o roteiro ali consignados conferem com o período da viagem.

6. As viagens ao exterior foram autorizadas pelo presidente do Supremo Tribunal Federal. Em caso positivo, se os valores foram pagos de acordo com a tabela e sua conversão.

7. Em caso de o servidor não viajar num prazo de até 5 (cinco) dias após receber o numerário ou retornar antes do prazo previsto na ordem de serviço, são anexados os comprovantes de recolhimento.

8. Quando o meio de transporte constante do relatório de viagem for veículo particular, foi feita a

constatação da efetiva realização da viagem, através do resultado alcançado (relatórios técnicos e outros documentos).

14.2.18 Qualidade de gastos

Verificar se:

1. O preço do material ou serviço adquirido está compatível com o preço praticado no mercado. (Há indício de superfaturamento?)
2. A qualidade do material adquirido está em acordo com as especificações solicitadas.
3. A quantidade de materiais adquiridos está em conformidade com a média do consumo dos últimos meses registrada na unidade.
4. Os serviços prestados estão sendo executados dentro dos padrões de qualidade contratados.
5. Existem compras de materiais e serviços sem utilidade para o órgão (material que já não atende às modernas especificações como, por exemplo, formulários).
6. São tomadas as providências necessárias de baixa ou reaproveitamento no caso de materiais

obsoletos e/ou inservíveis para o órgão, de forma a evitar desperdícios.

7. As compras de materiais e serviços são programadas considerando rigorosamente as prioridades.

8. Existem concessões de diárias sem que a viagem tenha sido realizada ou o objetivo da viagem não seja de interesse do serviço público (“turismo oficial”).

9. Foi feita a avaliação das despesas com diárias quanto ao aspecto da qualidade de gasto e economicidade.

10. Há concessões de horas extras sem a necessidade comprovada de serviços extraordinários (complementação de salários).

11. As passagens aéreas e terrestres são concedidas por autoridade competente e somente para viagens a serviço.

12. As despesas com publicidade e publicações são realizadas somente para as finalidades previstas em lei.

13. Existe a contratação de consultorias. Em caso positivo, se é avaliada a necessidade dessa contratação.

14. O consumo de combustível e outros materiais de consumo é compatível com o número de veículos e outros equipamentos existentes no órgão.

15. Os cursos, simpósios, seminários, congressos e outros eventos custeados com recursos públicos, de que servidores da unidade participaram, estão de acordo com a missão e finalidade do órgão.

16. Existe controle do uso de telefone para evitar ligações interurbanas desnecessárias ou de impulsos excedentes.

17. O órgão possui controle do serviço de reprografia (máquinas de xerox).

18. Há contratação irregular de pessoal.

19. Existe pessoal ocioso no órgão. Caso isso ocorra, se há programação de relocação.

20. Há normas para economizar energia e água que visem evitar o desperdício no uso de equipamentos como, por exemplo, desligar as luzes ao encerrar o expediente, ou evitar que o ar condicionado central fique ligado permanentemente para todo o edifício apenas para beneficiar uma única sala ou um andar em que existam equipamentos sensíveis ao calor.

21. Existe número excessivo de assinaturas de jornais, revistas e periódicos, e mesmo do *Diário Oficial*.

22. A aquisição de material de informática obedece a orientação da STI. Em caso negativo, se existem critérios para evitar que grandes quantidades de material e equipamentos de alta rotatividade sejam adquiridas para se tornarem obsoletas a curto prazo.

14.2.19 Análise do Balanço Orçamentário¹

Verificar se:

1. O valor referente:

a) a previsão de receita do Fundo Partidário é igual ao aprovado na Lei Orçamentária;

b) a execução da receita é igual ao constante do balanço financeiro e da demonstração de variações patrimoniais;

c) a fixação da despesa é igual ao aprovado na Lei Orçamentária mais os créditos adicionais abertos/reabertos;

¹O *Balanço Orçamentário* é um demonstrativo com duas seções: *Receita* e *Despesa*. Cada uma dessas seções apresenta *três colunas*. Para a *Receita*, a *primeira coluna* apresenta a *Receita Prevista*; e para a *Despesa*, a *Despesa Fixada*. A *segunda coluna* se refere à *Execução da Receita* e também à *Execução da Despesa*. Na *terceira coluna*, em *Receita* observa-se a diferença entre a *Receita Prevista* e a *Receita Executada*, e na *Despesa*, a diferença ocorrida entre *Despesa Fixada* e *Despesa Executada*.

d) a execução da despesa é igual ao constante do balanço financeiro e da demonstração das variações patrimoniais (resultado da execução orçamentária);

2. Houve abertura de créditos adicionais cujos recursos compensatórios não foram anulação parcial ou total de dotação ou operação de crédito.

3. Em caso positivo, se o valor acima mencionado é o mesmo do *deficit* de previsão.

4. Quando a execução da receita for maior que a execução da despesa, esse resultado é igual ao *superavit* de execução.

5. Quando a execução da receita for menor que a execução da despesa, esse resultado é igual ao *deficit* de execução.

6. A soma da receita está assim demonstrada:

a) $\text{previsão} > \text{execução} = \text{diferença (-)}$;

b) $\text{previsão} < \text{execução} = \text{diferença (+)}$.

7. A soma da despesa: $\text{fixação} < \text{execução} = \text{diferença (-)}$.

8. O *deficit* se encontra assim demonstrado:

a) $\text{coluna previsão da receita} = \text{coluna fixação da despesa} \Rightarrow \text{resultado nulo}$;

b) coluna previsão da receita $<$ coluna fixação da despesa = *deficit* de previsão;

c) coluna execução da receita $<$ coluna execução da despesa = *deficit* de execução;

9. O *superavit* está assim demonstrado:

a) coluna execução da receita = coluna execução da despesa \Rightarrow resultado nulo;

b) coluna execução da receita $>$ coluna execução da despesa = *superavit* de execução.

14.2.20 Análise do Balanço Financeiro²

Verificar se:

1. O valor dos restos a pagar inscritos (receita) é igual ao constante da demonstração da dívida fluante, do relatório da execução da despesa a liquidar (restos a pagar não processados) e a pagar (restos a pagar processados) e do balanço patrimonial.

2. O valor dos restos a pagar – pagos (despesa) é igual ao constante da coluna baixa da demonstração da dívida fluante.

²Os valores do *Balanço Financeiro* referem-se ao movimento de *Receita e Despesa (Orçamentária e Extra-Orçamentária)* do período. Exceção deve ser feita às *disponibilidades*, que se referem aos *saldos vindos do exercício anterior e aos que passam para o exercício seguinte*.

Obs.: a baixa da DDF é igual a pagamentos + cancelamentos de restos a pagar.

3. Caso o valor acima citado seja negativo, verificar se o valor da diferença é o constante da conta cancelamento de dívidas passivas da demonstração de variações patrimoniais (variação ativa).

4. Os valores das contas extra-orçamentárias (despesa) são iguais aos constantes da demonstração da dívida flutuante (inscrição).

5. Os saldos de cada uma das contas do ativo financeiro do balanço patrimonial do ano anterior (exceto as disponibilidades) + o valor da coluna receita é igual ao do balanço patrimonial do exercício de referência.

6. Os valores de cada uma das contas do passivo financeiro do balanço patrimonial do ano anterior + (mais) o valor da coluna receita – (menos) o valor da coluna despesa é igual ao do balanço patrimonial do exercício de referência.

7. O saldo das disponibilidades do ano anterior é igual ao do balanço patrimonial do exercício anterior.

8. As disponibilidades que passam para o exercício seguinte são as mesmas do ativo financeiro do balanço patrimonial do exercício.

14.2.21 Análise do Balanço Patrimonial³

Verificar se:

1. O valor de cada uma das contas do passivo financeiro do balanço patrimonial é igual ao do saldo atual da demonstração da dívida fluante.

2. O saldo patrimonial do BP do ano anterior + (positivo) ou – (negativo) o *superavit/deficit* verificado no exercício na demonstração das variações patrimoniais é igual ao saldo patrimonial do BP do exercício de referência.

3. O valor do ativo permanente é igual ao saldo constante do balanço patrimonial do ano anterior + (mais) as aquisições.

4. Os valores demonstrados no compensado referem-se a bens, direitos e obrigações que, direta ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio.

³O *Balanço Patrimonial* é um demonstrativo contábil com duas seções: *Ativo e Passivo*. Nessas duas seções se distribuem os elementos do *patrimônio público*, igualando-se as duas somas com a conta *Patrimônio Líquido (Ativo Real Líquido)* no caso de *Superavit*, ou *Passivo Real a Descoberto*, quando houver *Deficit Patrimonial*. Nessa peça contábil também se demonstram o *Ativo Compensado* – que comporta os valores dos direitos registrados, os quais, direta ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio – e o *Passivo Compensado*, que contém as obrigações registradas que, direta ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio.

14.2.22 Demonstração das Variações Patrimoniais⁴

Verificar se:

1. Os saldos das contas do balanço patrimonial do exercício anterior + (mais) as aquisições e construções de bens móveis/imóveis/valores (MPA) + (mais) as incorporações de bens móveis/imóveis (Ieda) – (menos) as alienações de bens/valores (MPP) – (menos) as baixas de bens/valores (Ieop) é igual ao valor constante do balanço patrimonial do exercício de referência em suas respectivas contas.

2. O saldo do balanço patrimonial do exercício atual da dívida fundada é igual ao saldo do exercício anterior (BP) + (mais) os empréstimos tomados (MPP) – (menos) os resgates de empréstimos tomados (MPA).

⁴A *Demonstração das Variações Patrimoniais* é um demonstrativo contábil com duas seções: *Variações Ativas* e *Variações Passivas*, onde são distribuídos os elementos que alteram o patrimônio durante o exercício identificado por contas que, por si sós, evidenciam o tipo da variação ocorrida e onde a igualdade das somas é obtida pelo *Deficit* ou pelo *Superavit*, que corresponde ao *Resultado Patrimonial do Exercício*.



Impressão, acabamento e distribuição:
Seção de Impressão e Distribuição/Cedip/SGI
Março – 2008