



**Brasília, 9 de fevereiro de 2010 - Ano XLIII - Nº3**

# **ORIENTAÇÕES PARA AUDITORIAS DE CONFORMIDADE**

**PORTARIA-ADPLAN Nº 1, DE 25 DE JANEIRO DE 2010**

# TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

Boletim do Tribunal de Contas da União

<http://www.tcu.gov.br>

[BTCU@tcu.gov.br](mailto:BTCU@tcu.gov.br)

SAFS Lote 1 Anexo I sala 422 - CEP:70042-900 - Brasília - DF

Fones: 3316-7650/3316-7079/3316-7870/3316-7869

## **Presidente**

UBIRATAN DINIZ DE AGUIAR

## **Vice-Presidente**

BENJAMIN ZYMLER

## **Ministros**

ANTONIO VALMIR CAMPELO BEZERRA

WALTON ALENCAR RODRIGUES

JOÃO AUGUSTO RIBEIRO NARDES

AROLD CEDRAZ DE OLIVEIRA

RAIMUNDO CARREIRO SILVA

JOSÉ JORGE DE VASCONCELOS LIMA

JOSÉ MÚCIO MONTEIRO FILHO

## **Auditores**

AUGUSTO SHERMAN CAVALCANTI

MARCOS BEMQUERER COSTA

ANDRÉ LUÍS DE CARVALHO

WEDER DE OLIVEIRA

## **Ministério Público junto ao TCU**

### **Procurador-Geral**

LUCAS ROCHA FURTADO

### **Subprocuradores-Gerais**

PAULO SOARES BUGARIN

MARIA ALZIRA FERREIRA

## **Procuradores**

MARINUS EDUARDO DE VRIES MARSICO

CRISTINA MACHADO DA COSTA E SILVA

JÚLIO MARCELO DE OLIVEIRA

SERGIO RICARDO COSTA CARIBÉ

## **SECRETARIA-GERAL DE ADMINISTRAÇÃO**

### **Secretário-Geral**

Fernando Luiz Souza da Eira

[segedam@tcu.gov.br](mailto:segedam@tcu.gov.br)

Boletim do Tribunal de Contas da União – v. 1, n. 1 (1968) – . – Brasília : TCU,  
1968- .

v.

Semanal.

Continuação de: Boletim Interno do Tribunal de Contas da União.

1. Ato administrativo - periódico. I. Brasil. Tribunal de Contas da União (TCU).



**TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO**  
**SECRETARIA-GERAL DE CONTROLE EXTERNO**  
**SECRETARIA ADJUNTA DE PLANEJAMENTO E PROCEDIMENTOS**  
**DIVISÃO DE MÉTODOS E PROCEDIMENTOS DE CONTROLE**

**ORIENTAÇÕES PARA**  
**AUDITORIAS DE CONFORMIDADE**

**SEGECEX / ADPLAN / DIPRO**  
**JANEIRO/2010**

PORTARIA-ADPLAN Nº 1, DE 25 DE JANEIRO DE 2010

Aprova o documento Orientações para Auditorias de Conformidade.

O SECRETÁRIO ADJUNTO DE PLANEJAMENTO E PROCEDIMENTOS, no uso de suas atribuições,

considerando que o Plano Estratégico do Tribunal definiu como objetivos estratégicos “Aperfeiçoar a estrutura legal e normativa de suporte ao controle externo” e “Aperfeiçoar instrumentos de controle e processos de trabalho”;

considerando a experiência adquirida desde a publicação dos Padrões de Auditoria de Conformidade em 2003;

considerando que as Normas Internacionais de Auditoria das Entidades de Fiscalização Superior (ISSAI 200, 1.14, 1.26 e 1.27) prescrevem que as Entidades de Fiscalização Superiores – EFS devem estabelecer sistemas e métodos para assegurar a qualidade dos trabalhos, garantir melhorias e evitar que as deficiências se repitam;

considerando que o modelo de controle de qualidade instituído pela Portaria-TCU nº 177, de 27 de abril de 2009, prevê a expedição de orientações de caráter geral para os trabalhos de controle externo, resolve:

Art. 1º Ficam aprovadas as orientações constantes do anexo documento Orientações para Auditorias de Conformidade, a serem observadas na realização desse tipo de fiscalização.

Art. 2º A Divisão de Métodos e Procedimentos de Controle – Dipro/Adplan fará a divulgação das orientações aprovadas, além de mantê-las atualizadas, esclarecer dúvidas sobre sua utilização e receber sugestões para seu aperfeiçoamento.

Art. 3º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação.

MARCELO LUIZ SOUZA DA EIRA

## SUMÁRIO

|   |    |
|---|----|
| INTRODUÇÃO.....   | 5  |
| OBJETIVO .....  | 6  |
| REFERÊNCIAS NORMATIVAS.....   | 6  |
| PARTE I – MATRIZ DE PLANEJAMENTO .....  | 6  |
| I.1 Objetivo da auditoria.....  | 9  |
| I.2 Questões de auditoria .....   | 9  |
| I.3 Informações Requeridas e Fontes de Informação .....                               | 10 |
| I.3.1 Prevendo e especificando as Informações Requeridas .....                        | 10 |
| I.3.2 Descrevendo as Informações Requeridas .....                                     | 11 |
| I.3.3 Associando as Informações Requeridas às Fontes de Informação .....              | 11 |
| I.3.4 Identificando as Fontes de Informação.....                                      | 12 |
| I.3.5 Descrevendo as Fontes de Informação .....                                       | 12 |
| I.4 Procedimentos e Detalhamento do Procedimento .....                                | 13 |
| I.4.1 Detalhando os Procedimentos .....   | 13 |
| I.4.2 Descrevendo as tarefas que serão realizadas .....                               | 14 |
| I.4.3 Associando Procedimentos e Informações Requeridas .....                         | 15 |
| I.4.4 Descrevendo técnicas de auditoria no Detalhamento do Procedimento.....          | 15 |
| I.5 Objetos .....   | 16 |
| I.6 Membro responsável e Período.....   | 16 |
| I.7 Possíveis Achados.....  | 16 |
| I.7.1 Limitando e mantendo coerência do achado ao escopo da questão de auditoria..... | 16 |
| I.7.2 Descendo Possíveis Achados .....  | 17 |
| PARTE II – MATRIZ DE ACHADOS .....  | 18 |
| II.1 Descrição do achado .....  | 20 |
| II.2 Situação encontrada .....  | 20 |
| II.2.1 Descrevendo a Situação Encontrada .....  | 20 |
| II.2.2 Indicando os períodos de ocorrência e de referência dos fatos .....            | 20 |
| II.3 Objetos .....  | 21 |
| II.4 Critério.....  | 21 |
| II.5 Evidências.....  | 22 |
| II.5.1 Verificando os atributos das Evidências .....                                  | 23 |
| II.6 Causa.....   | 23 |
| II.6.1 Evitando confundir a causa com o fato irregular em si.....                     | 24 |
| II.7 Efeitos .....  | 25 |
| II.7.1 Evitando confundir o efeito com o fato irregular em si .....                   | 25 |
| II.7.2 Dimensionando os efeitos .....   | 25 |
| II.8 Proposta de encaminhamento .....   | 26 |

|  |           |
|--|-----------|
| <b>PARTE III – MATRIZ DE RESPONSABILIZAÇÃO .....</b>                                     | <b>26</b> |
| III.1 Responsável.....   | 28        |
| III.2 Período de exercício .....   | 28        |
| III.3 Conduta .....  | 29        |
| III.3.1 Descrevendo a ação dolosa ou culposa .....                                       | 29        |
| III.3.2 Descrevendo a omissão dolosa ou culposa .....                                    | 29        |
| III.4 Nexo de causalidade .....  | 30        |
| III.5 Culpabilidade.....   | 31        |
| III.6 Alguns exemplos de preenchimento de matriz de responsabilização .....              | 34        |
| <b>PARTE IV – RESUMO E RELATÓRIO DE AUDITORIA .....</b>                                  | <b>40</b> |
| IV.1 Disposição de conteúdo no Relatório.....  | 43        |
| IV.1.1 O que deve constar no corpo do relatório, em anexos e em papéis de trabalho ..... | 43        |
| IV.1.2 Vedação de inclusão de seções não previstas nos padrões .....                     | 44        |
| IV.1.3 Grafia de numerais e utilização de siglas ou acrônimos .....                      | 46        |
| IV.2 Folha de Rosto.....   | 46        |
| IV.3 Resumo.....   | 46        |
| IV.4 Sumário .....   | 47        |
| IV.5 Apresentação .....  | 47        |
| IV.6 Introdução .....  | 47        |
| IV.7 Achados de Auditoria.....   | 49        |
| IV.7.1 Descrevendo fatos não diretamente relacionados aos achados.....                   | 49        |
| IV.7.2 Seção “Achados de auditoria” e não “Dos processos e sua análise” .....            | 50        |
| IV.8 Achados não decorrentes da investigação de questões de auditoria .....              | 50        |
| IV.9 Conclusão.....  | 50        |
| IV.10 Propostas de encaminhamento .....  | 51        |
| IV.11 Anexos do Relatório.....   | 52        |

## INTRODUÇÃO

A sistemática de controle de qualidade introduzida pelo Roteiro de Auditoria de Conformidade, de 2003, permitiu o acúmulo de experiência nesta área, que se materializou na expedição de diversas orientações nos Relatórios de Controle de Qualidade nº 1/2003, nº 2/2003 e nº 2/2004, os quais resultaram da análise de 58 matrizes de planejamento, 51 matrizes de procedimentos, 21 matrizes de achados, onze matrizes de responsabilização e 21 relatórios de auditoria.

Segundo as Normas de Auditoria da Intosai, dentre os objetivos dos programas para assegurar a qualidade das atividades fiscalizadoras das EFS está o de prestar especial atenção aos resultados alcançados para promover melhorias e evitar que se repitam deficiências.

A PORTARIA-TCU Nº 177, de 27 de abril de 2009, que institui o controle de qualidade dos trabalhos de controle externo realizados pelas unidades vinculadas à Secretaria-Geral de Controle Externo estabelece, em seu art. 6º, § 2º, que os resultados do controle de qualidade subsidiarão ainda ações corretivas e preventivas, tais como:

- I - expedição de orientações individualizadas ou de caráter geral;
- II - planejamento de ações de treinamento; e
- III - aperfeiçoamento de manuais e normas internas.

O presente documento de orientações fundamenta-se nessas premissas normativas e aborda a elaboração dos principais papéis de trabalho previstos no documento “Padrões de Auditoria de Conformidade”, consolidando as orientações apresentadas nos Relatórios de Controle de Qualidade antes mencionados.

Em adição, foram incorporadas orientações específicas decorrentes das mais recentes implementações no módulo Execução do sistema Fiscalis, uma vez que o aplicativo nada mais é do que a sistematização da norma de auditoria de conformidade, bem como das inovações introduzidas pela revisão dos Padrões de Auditoria de Conformidade.

O documento está estruturado nas seguintes partes:

Parte I – Matriz de Planejamento

Parte II – Matriz de Achados

Parte III – Matriz de Responsabilização

Parte IV – Resumo e Relatório de Auditoria

Cada uma das partes é introduzida por orientações gerais a respeito do tópico e, em seguida, é apresentada uma tabela representativa do papel de trabalho ou do relatório, na qual estão dispostas as principais ações que devem ser executadas para a sua adequada elaboração. Nas referidas tabelas são feitas, ainda, referências cruzadas (números entre parênteses) indicando os itens deste documento nos quais as orientações são detalhadas em nível mais especificado.

## OBJETIVO

1. Este documento tem por finalidade:
  - a) expedir orientações de caráter geral para auxiliar o trabalho dos auditores federais de controle externo na elaboração dos papéis de trabalho durante a realização das auditorias de conformidade; e
  - b) aprimorar a elaboração dos papéis de trabalho e relatórios de auditoria, minimizando a ocorrência de falhas e inconsistências.

## REFERÊNCIAS NORMATIVAS

Normas de Auditoria da Intosai – Normas Gerais (ISSAI 200, 1.26, 1.27 e 1.14., 2001).

PORTARIA-TCU Nº 177, de 27 de abril de 2009.

Padrões de Auditoria de Conformidade – 2ª revisão, TCU, 2009.

Relatório de Controle de Qualidade nº 01/2003, TCU/Segecex/Adfis, 2003.

Relatório de Controle de Qualidade nº 02/2003, TCU/Segecex/Adfis, 2003.

Relatório de Controle de Qualidade nº 02/2004, TCU/Segecex/Adfis, 2004.

## PARTE I – MATRIZ DE PLANEJAMENTO

2. O planejamento é a função administrativa que determina antecipadamente quais são os objetivos que devem ser atingidos e como se deve fazer para alcançá-los. O planejamento define onde se pretende chegar, o que deve ser feito, quando, como e em que sequencia. É uma etapa fundamental para o sucesso de fiscalização, sendo imprescindível que seja alocado o tempo adequado para sua realização. A tentativa de abreviar o tempo destinado ao planejamento muitas vezes redundando em problemas na execução da fiscalização, que poderão provocar um acréscimo no tempo total de realização do trabalho, além de repercussões negativas em sua qualidade.
3. Nas auditorias de conformidades, a elaboração do projeto de auditoria composto pela matriz de planejamento é o objetivo final da fase de planejamento. A matriz de planejamento organiza e sistematiza o planejamento do trabalho e relaciona, a partir do enunciado do objetivo, as diversas questões de auditoria e, para responder a cada uma, quais as informações requeridas, as fontes de informações, os procedimentos e os possíveis achados, além da indicação do membro da equipe responsável pela execução do procedimento, do período em que os procedimentos deverão ser aplicados e da estimativa de custo da fiscalização.



4. A matriz de planejamento deve ser preenchida ao longo da fase de planejamento, com base nas informações levantadas. Depois de elaborada, a equipe deve revisar toda a matriz, verificando se há coerência lógica entre o objetivo e as questões e entre as questões e as possíveis conclusões, levando em conta as limitações previstas.
5. Para determinadas áreas de fiscalização e para temas específicos de atuação do TCU, já existem matrizes de planejamento elaboradas e disponibilizadas na página da Adplan, na intranet do TCU, bem como no módulo Execução do sistema Fiscalis. Nestas matrizes de referência, as questões de auditoria, as informações requeridas, as fontes de informação, os procedimentos, o detalhamento dos procedimentos e os possíveis achados já estão preenchidos.
6. As matrizes de referência são denominadas matrizes padrão quando se referem a determinadas áreas de fiscalização, geralmente processos de trabalho muito padronizados, como, por exemplo, convênios, licitações etc., e são denominadas matrizes temáticas quando elaboradas para temas específicos, por exemplo, aquelas utilizadas em FOC.
7. Durante a fase de planejamento, a equipe deve avaliar a aplicabilidade das matrizes de referência no trabalho a ser realizado. Tal aplicação pode ser parcial, ou seja, é possível selecionar somente parte das questões/procedimentos de auditorias propostas e não há impedimento de inclusão de novas questões ou de novos procedimentos. A seleção das questões/procedimentos de auditoria deve ser feita em função do objetivo e do escopo delineados para a auditoria.
8. Recomenda-se que as matrizes de referência disponíveis na página da Adplan e no módulo Execução do sistema Fiscalis sejam consultadas no início de cada trabalho, pois estão em constante processo de aprimoramento.
9. A síntese das principais orientações pode ser visualizada na Tabela “A” – “Orientações para a elaboração da matriz de planejamento”. Os números entre parênteses indicam os itens nos quais as orientações estão detalhadas nas páginas seguintes.

**TABELA “A” - ORIENTAÇÕES PARA A ELABORAÇÃO DA MATRIZ DE PLANEJAMENTO<sup>1</sup>**

**MATRIZ DE PLANEJAMENTO**

**TC n°** \_\_\_\_\_ **Fiscalis n°** \_\_\_\_\_  
**ÓRGÃO/ENTIDADE:** Declarar o(s) nome(s) do(s) principais órgão(s)/entidade(s) auditado(s)

**OBJETIVO:** Enunciar de forma clara, resumida e de forma declarativa o objetivo da auditoria. **(I.1)**

| QUESTÕES DE AUDITORIA  | INFORMAÇÕES REQUERIDAS  | FONTES DE INFORMAÇÃO  | PROCEDIMENTOS   | DETALHAMENTO DO PROCEDIMENTO   | OBJETOS   | MEMBRO RESPONSÁVEL  | PERÍODO  | POSSÍVEIS ACHADOS  |
|--|---|---|---|--|---|---|--|--|
| Focar os principais aspectos do objetivo pretendido.<br>Limitar ao objetivo da auditoria.<br>Englobar todos os itens que serão verificados. <b>(I.2)</b> | Limitar à questão. <b>(I.2)</b><br>Prever todas as informações necessárias e especificá-las. <b>(I.3.1)</b><br>Não descrever sob a forma de questionamento. <b>(I.3.2)</b><br>Associar a pelo menos uma fonte de informação. <b>(I.3.3)</b> | Quem?<br>Onde?<br>Qual documento? <b>(I.3.4)</b><br>Especificar. <b>(I.3.5)</b><br>Associar a pelo menos uma informação requerida. <b>(I.3.3)</b> | Associar pelo menos um procedimento para cada informação requerida.<br>Não formular procedimentos para informações requeridas não previstas. <b>(I.4.3)</b> | Detalhar os procedimentos em tarefas de forma clara, esclarecendo os aspectos a serem abordados. <b>(I.4.1 e I.4.2)</b><br>Descrever as técnicas que serão aplicadas. <b>(I.4.4)</b> | Indicar os objetos nos quais o procedimento será aplicado. <b>(I.5)</b> | <div style="border: 1px solid black; background-color: yellow; padding: 5px; text-align: center;">                         Campos fundamentais para a documentação da condução da auditoria.                     </div> Indicar o membro da equipe de auditoria que aplicará o procedimento. <b>(I.6)</b> | Delimitar um período para a aplicação do procedimento <b>(I.6)</b> | Limitar ao previsto na questão. <b>(I.7.1)</b><br>Guardar coerência com a questão. <b>(I.7.1)</b><br>Descrever exatamente o que se espera como resposta ao questionamento. <b>(I.7.2)</b><br>Evitar generalizações. <b>(I.7)</b> |

**ESTIMATIVA DO CUSTO**

| REMUNERAÇÃO | PASSAGENS (R\$) | DIÁRIAS (R\$) | RESSARC. DESPESAS DE TRANSPORTE | INDENIZ. DE TRANSPORTE | SUPR. DE FUNDOS | DESCONTO AUXÍLIO ALIMENTAÇÃO | ADICIONAL EMBARQUE/ DESEMB. | OUTROS CUSTOS (*) | CUSTO TOTAL |
|-------------|-----------------|---------------|---------------------------------|------------------------|-----------------|------------------------------|-----------------------------|-------------------|-------------|
|             |                 |               |                                 |                        |                 |                              |                             |                   |             |

**Equipe de Auditoria:**  
 Nome e matrícula

**Supervisor:**  
 Nome e matrícula

Deve ser preenchida a estimativa de custos da fiscalização

\* Especificar o custo, caso este campo seja preenchido

<sup>1</sup> As referências entre parênteses indicam os itens nos quais estão detalhadas as orientações.

## I.1 Objetivo da auditoria

10. O primeiro passo da fase de planejamento é a própria delimitação do objetivo da auditoria. Nem sempre o objetivo está claramente definido na deliberação que originou a auditoria. A discussão orientada pela matriz possibilita uma equalização do entendimento do objetivo por toda a equipe.
11. Embora o objetivo do trabalho deva ser entendido como a questão fundamental de auditoria a ser respondida, ele deve ser apresentado sob forma declarativa, com inclusão de um verbo de ação, e não sob a forma de um questionamento.

## I.2 Questões de auditoria

12. O próximo passo é o detalhamento do objetivo da auditoria em questões a serem respondidas, isto é, o desdobramento do objetivo em perguntas que abordem os diferentes aspectos do escopo da auditoria para satisfação de seu objetivo, ao mesmo tempo em que se discute onde se quer chegar com os questionamentos (“possíveis achados”). Em outras palavras é preciso definir onde se quer chegar para se determinar o caminho a ser seguido. As questões de auditoria devem ser elaboradas de forma a estabelecer com clareza o foco da investigação e os limites e dimensões que devem ser observados durante a execução dos trabalhos. Devem, pois, ser elaboradas questões que enfoquem os principais aspectos do objetivo pretendido.
13. Assim, o enunciado da questão não deve extrapolar o objetivo definido, de forma a não ampliar o escopo previsto para a auditoria. Deve englobar, porém, todos os itens que se quer verificar. Deve-se tomar o cuidado, no detalhamento da questão, quanto ao adequado dimensionamento e à disponibilidade de informações requeridas e fontes de informações em nível suficiente para respondê-la. Por outro lado, não se deve prever informações requeridas ou conclusões (possíveis achados) que estejam fora do delimitado na questão.

Exemplos de questões de auditoria:

- A movimentação dos recursos do convênio foi respaldada por documentos que comprovam a prestação dos serviços/entrega de materiais?
- A contratação mediante dispensa de licitação se enquadra em uma das hipóteses do artigo 24 da Lei 8.666/93, estando devidamente caracterizada e justificada?
- As alterações contratuais de objeto e valor guardam conformidade com as condições e limites estabelecidos pela legislação?

### I.3 Informações Requeridas e Fontes de Informação

14. Em seguida, procede-se à identificação das informações necessárias (informações requeridas) e de suas respectivas fontes (fontes de informação), das tarefas (procedimentos e técnicas) que deverão ser realizadas para buscá-las, por quem e quando. Este exercício permitirá concluir se as questões de auditoria têm condição de serem respondidas, ou seja, se, a princípio, há informações suficientes e disponíveis, se a equipe domina as técnicas para coleta e tratamento dessas informações e se as limitações, que a abordagem adotada porventura se defronte, são contornáveis.

#### I.3.1 Prevendo e especificando as Informações Requeridas

15. Em “Informações requeridas” devem ser previstas e especificadas todas as informações necessárias para responder a questão de auditoria. Deve-se evitar expressões do tipo “Dados e informações sobre...” sem especificar exatamente que tipo de informação é necessária. Não se deve utilizar “etc.”

Por exemplo:

- em vez de “Informações acerca de alterações realizadas nos roteiros iniciais, bem como acerca de pagamentos”, utilizar:
  - a – roteiros previstos;
  - b – roteiros realizados;
  - c – pagamentos efetuados.
  
- em vez de “Dados sobre a especificação dos bens e serviços adquiridos mediante inexigibilidade, bem como as justificativas para a sua inexigibilidade.”, utilizar:
  - a – justificativa da aquisição do bem/serviço;
  - b – especificação do bem;
  - c – justificativa de inviabilidade de competição, para os casos de inexigibilidade;
  - d – justificativa de escolha do fornecedor;
  - e – atestado de comprovação de exclusividade, para os casos de inexigibilidade;
  - f – justificativa dos preços;
  - g – inexigibilidades por notória especialização;
  - h – dispositivos da lei de licitações.

### I.3.2 Descrevendo as Informações Requeridas

16. As “Informações requeridas” não devem estar descritas como questionamentos, ou como solicitações.

Por exemplo:

- em vez de “se os preços praticados são compatíveis com os preços de mercado”, utilizar:
  - a – preços de mercado;
  - b – preços contratados.
  
- em vez de “Quais as determinações do TCU para o Órgão na área de pessoal?”, utilizar:
  - a – determinações efetuadas pelo TCU para o Órgão;
  - b – determinações cumpridas pelo Órgão;
  - c – determinações em fase de cumprimento pelo Órgão;
  - d – determinações não cumpridas pelo Órgão.
  
- em vez de “Solicitação da relação dos servidores, aposentados e pensionistas registrados no Sisac”, utilizar “relação dos servidores, aposentados e pensionistas registrados no Sisac”.

### I.3.3 Associando as Informações Requeridas às Fontes de Informação

17. A cada Informação requerida apresentada deve ser indicada pelo menos uma Fonte de informação. Da mesma forma, cada Fonte de informação apresentada deve estar associada a pelo menos uma Informação requerida.

**Em vez de:**

| INFORMAÇÕES REQUERIDAS | FONTES DE INFORMAÇÃO   |
|------------------------|--|
|                        | relação dos servidores inativos fornecida pelo Órgão (item Y do anexo ao ofício X) |

**Utilizar:**

| INFORMAÇÕES REQUERIDAS          | FONTES DE INFORMAÇÃO                          |
|---------------------------------|---|
| relação dos servidores inativos | documento de resposta ao ofício de requisição |

### I.3.4 Identificando as Fontes de Informação

18. “Informações obtidas in loco pela equipe de auditoria” não é Fonte de informação. Na coluna Fontes de informação mencionar de quem, em qual documento ou local se obterá a informação e especificar na coluna “Informações requeridas” que tipo de informações se pretende obter.

### I.3.5 Descrevendo as Fontes de Informação

19. Não se deve fazer menções imprecisas em “Fontes de informação”, como por exemplo “estatísticas”. No momento do preenchimento da matriz, é importante saber que tipo de “estatísticas” serão utilizadas (Informação requerida) e onde obtê-las (Fontes de informação – periódico, instituição...). Alguns Exemplos de informações requeridas e fontes de informação:

| INFORMAÇÕES REQUERIDAS  | FONTES DE INFORMAÇÃO  |
|---|---|
| – relação de servidores/funcionários  | – sistemas informatizados (Siape, Siafi, Sinape, etc.)                          |
| – dados de servidores/funcionários  | – banco de dados, relatórios, pareceres   |
| – procedimentos de admissão de pessoal  | – sites da Internet   |
| – critérios de admissão (publicidade, impessoalidade, objetividade)                       | – portal de órgãos do Judiciário na Internet                                    |
| – datas de publicação de editais, de realização de licitação ou seleção e de contratações | – obra  |
| – dados dos responsáveis pela condução do processo (admissão, licitação)                  | – dirigentes, assessoria jurídica, gestor, empregados                           |
| – existência de demandas judiciais acerca de procedimentos licitatórios e de admissão     | – especialista  |
| – detalhes de viagens (local, período etc.)   | – revistas especializadas   |
| – critérios para pagamentos diversos – data de assinatura do contrato                     | – estabelecimentos comerciais   |
| – data da entrada em vigor do contrato  | – mapa de processos (elaborado pela equipe de auditoria ou pelo órgão auditado) |
| – valor do contrato   | – mapa de produtos (elaborado pela equipe de auditoria ou pelo órgão auditado)  |
| – processos (conjunto e sequencia de procedimentos)                                       | – Constituição Federal, leis, normativos, portarias, estatutos, atas            |
| – valores pagos   | – registros administrativos   |
| – preços de mercado   | – processos de admissão, de concessão de aposentadoria, benefícios e pensão     |
| – percentual de execução física da obra   | – editais de licitação ou de processos seletivos                                |
|   | – jornais nos quais foram publicados os editais                                 |
|   | – processos (físicos)   |
|   | – folhas de pagamento   |
|   | – ordens bancárias  |
|   | – projeto básico ou executivo de obras  |
|   | – avaliações realizadas   |
|   | – planilhas de cálculo  |
|   | – fotografias, mapas, gráficos  |

## I.4 Procedimentos e Detalhamento do Procedimento

### I.4.1 Detalhando os Procedimentos

20. Os procedimentos são as atividades realizadas para a obtenção dos produtos das “Informações requeridas” da matriz de planejamento para consecução do objetivo do trabalho. Portanto, na medida do possível, devem ser detalhados em tarefas descritas de forma clara, de modo a não gerar dúvidas ao executor e esclarecendo os aspectos a serem abordados, bem como expressando as técnicas a serem utilizadas. Assim, devem ser evitados procedimentos sem o necessário detalhamento.

Por exemplo:

- em vez de “verificar se os pagamentos obedeceram a ordem cronológica de suas exigibilidades”, utilizar: Verificar se, no pagamento das obrigações relativas ao fornecimento de bens, realização de obras e prestação de serviços, foi obedecida a estrita ordem cronológica das datas de suas exigibilidades, salvo quando presentes relevantes razões de interesse público e mediante prévia justificativa da autoridade competente, devidamente publicada. Para tanto:

a) solicitar a relação de documentos relativos ao fornecimento de bens; realização de obras e prestação de serviços já devidamente atestados e pagos;

b) solicitar a relação dos pagamentos realizados (extrato bancário), bem como listagem dos cheques emitidos para o pagamento das despesas;

c) confrontar as datas das exigibilidades com as datas de pagamento;

d) solicitar os esclarecimentos para eventuais alterações na ordem cronológica.

- em vez de “verificar se o plano de trabalho contém todas as informações obrigatórias”, utilizar:

1 – Examinar a justificativa da proposição, constante do Plano de Trabalho, para constatar se as razões apresentadas – tais como, suficiente caracterização da situação de carência dos recursos, ligação objetiva da realidade dos fatos abordados aos objetivos da proposição, entre outros elementos de convicção – justificam a celebração do convênio.

2 – Analisar a identificação do objeto, constante do Plano de Trabalho, para constatar se a mesma contém a descrição completa do objeto e seus elementos característicos com a especificação completa, detalhada, objetiva, clara e precisa do que se pretende realizar ou obter.

3 - No caso de obras, instalações ou serviços, verificar se integra o Plano de Trabalho o projeto básico contendo os elementos previstos no § 1º do art. 2º, da IN-STN 01/97 e no inciso IX do art. 6º da Lei 8.666/93, ou projeto básico simplificado nos termos do § 7º do art. 2º da IN-STN 01/97.

4 - Verificar se o Cronograma de Execução (Meta, Etapa ou Fase) do Plano de Trabalho contém a descrição das metas a serem atingidas, com informações qualitativas e quantitativas, e a previsão de início e fim das etapas ou fases da execução do objeto (exemplo de informações qualitativas: objetivos a serem alcançados, resultados esperados, atividades a serem desenvolvidas, locais e datas de início e fim da realização, conteúdos programáticos de treinamentos, seminários e publicações, etc.; exemplo de informações quantitativas: identificação, quantificação e valoração dos insumos e dos produtos de cada meta, de modo a permitir dimensionar seu custo, necessidade e viabilidade de execução.)

5 - Verificar se o Cronograma de Desembolso do Plano de Trabalho foi elaborado tendo como parâmetro, para definição das parcelas, a execução física do objeto, vale dizer, em perfeita correspondência e simetria com o Cronograma de Execução analisado no procedimento anterior.

6 - Verificar se a declaração de adimplência que integra o Plano de Trabalho data há menos de trinta dias da data de celebração do convênio ou se foi ratificada, no caso de datar de mais de trinta dias.

7 - Se o convênio tiver por objeto a execução de obras ou benfeitorias em imóvel, verificar a existência de comprovação do exercício pleno dos poderes inerentes à propriedade do imóvel, nos termos do inciso VIII do Art. 2º da IN-STN 01/97.

- em vez de “verificar se a dispensa com base em emergência é regular”, utilizar: “analisar a pertinência da dispensa com base em emergência:

1 - Verificar se a situação não decorre de falta de planejamento ou de desídia administrativa atribuível ao gestor responsável;

2 - Obter evidência que assegure razoável segurança de que a contratação emergencial compreendeu somente os bens necessários ao atendimento da situação emergencial ou calamitosa e para as parcelas de obras e serviços que possam ser concluídas no prazo máximo de 180 dias consecutivos e ininterruptos, contados da ocorrência da emergência ou calamidade, vedada a prorrogação dos respectivos contratos.

#### **I.4.2 Descrevendo as tarefas que serão realizadas**

21. Os procedimentos não devem ser preenchidos apontando subitens de Decisão ou Acórdão. É necessário descrever a tarefa ou tarefas que serão realizadas a fim de verificar o atendimento à Decisão ou Acórdão.



Por exemplo:

- em vez de elencar como procedimento “subitem 8.3 da Decisão XXX/YYYY – TCU – 1ª Câmara – Ata ZZ/YYYY – TC-MMM.”, utilizar:

“verificar o cumprimento do subitem 8.3 da Decisão XXX/YYYY – TCU – 1ª Câmara – Ata ZZ/YYYY – TC-MMM – pagamento indevido de gratificação de desempenho:

- solicitar à Gerência de Recursos Humanos a relação dos servidores beneficiados com o pagamento indevido;
- solicitar à Gerência de Pagamentos os comprovantes de ressarcimento;
- verificar se todos os servidores beneficiados efetivaram o ressarcimento;
- entrevistar o Gerente de Recursos Humanos, questionando-o acerca do atendimento ou não às determinações.

#### **I.4.3 Associando Procedimentos e Informações Requeridas**

22. Não devem ser formulados procedimentos para informações requeridas não previstas. Por outro lado, para cada informação requerida deverá ser elencado pelo menos um procedimento.

#### **I.4.4 Descrevendo técnicas de auditoria no Detalhamento do Procedimento**

23. As técnicas são as formas ou maneiras utilizadas na aplicação dos procedimentos com vistas à obtenção de diferentes tipos de evidências ou ao tratamento de informações. As técnicas mais usualmente utilizadas são: exame documental; inspeção física; conferência de cálculos; observação; entrevista; circularização; conciliações; análise de contas contábeis e revisão analítica.
24. No detalhamento do procedimento deve(m) ser descrita(s) a(s) técnica(s) que serão aplicadas. Não se trata de indicar a denominação das técnicas, mas sim de explicitar a sua aplicação nas tarefas que serão executadas. Veja o exemplo a seguir:

Verificar se foi feita avaliação do Plano de Trabalho apresentado no tocante à capacidade da proponente, quanto às suas condições para consecução do objeto do convênio, por meio do parecer técnico e/ou de outros elementos de convicção presentes no processo quanto às condições técnicas, organizacionais e estruturais da entidade conveniente.

Confrontar a descrição do objeto do convênio, inclusive do Plano de Trabalho que o integra, com a descrição dos objetivos sociais da entidade conveniente, constante do seu estatuto ou regimento, para constatar se existe relação entre eles.

25. Observe que a técnica “exame documental”, apesar de não mencionada expressamente, está implicitamente incorporada no procedimento.

## **I.5 Objetos**

26. Ainda na fase de planejamento devem ser indicados, na matriz de planejamento, os objetos nos quais cada procedimento de auditoria será aplicado, se a equipe já dispuser das informações necessárias sobre eles. A indicação dos objetos deve conter, sempre que possível: o número, o ano e uma breve descrição do assunto a que este se refere.
27. Exemplos de tipo de objetos: aditivo de contrato, aditivo de convênio, ata, base de dados, contrato, contrato de repasse, convênio, edital, ficha financeira, folha de pagamento, inventário, orçamento, outros, processo (autos), processo de dispensa, processo de inexigibilidade, processo licitatório, projeto, programa, sistema, termo de parceria, termo de responsabilidade, transferências.

## **I.6 Membro responsável e Período**

28. A indicação do período e do membro responsável é fundamental para que possa ser documentada a forma como será conduzida a auditoria.
29. O período de execução deve ser indicado para cada um dos procedimentos e somente em casos particulares coincidirá com o período total de execução da auditoria.
30. A equipe deve atentar que o objetivo da indicação não é o de firmar com exatidão a data em o procedimento será executado, mas sim, delimitar um período para a execução de cada procedimento ou de cada questão de auditoria a fim de estimar qual seria o período total necessário para a fase de execução, ou, quando a quantidade de dias de execução já está pré-determinada, avaliar se todas as questões inicialmente previstas são possíveis de ser realizadas.

## **I.7 Possíveis Achados**

### **I.7.1 Limitando e mantendo coerência do achado ao escopo da questão de auditoria**

31. É importante observar que os possíveis achados devem limitar-se ao escopo da questão de auditoria e com ela guardar coerência.

Por exemplo:

- se a questão de auditoria objetiva verificar a elaboração de projeto básico ou instrumento similar necessário e suficiente como condição às aquisições, os possíveis achados não podem fazer menção à ocorrência da “participação na licitação do autor do projeto fora das hipóteses permitidas em lei”, pois tal constatação foge ao escopo previsto na questão;
- se a questão objetiva verificar se os procedimentos licitatórios estão de acordo com a legislação e permitiram selecionar a proposta mais vantajosa, os possíveis achados não podem fazer menção a informações sobre pagamentos antecipados, discrepâncias entre o objeto contratado e entregue e superfaturamento, pois tais constatações fogem ao escopo previsto na questão.

32. Em qualquer dos casos exemplificados, deve-se ampliar o escopo da questão, incluir outra ou limitar os possíveis achados.

### **I.7.2 Descendo Possíveis Achados**

33. Os possíveis achados devem descrever exatamente e com concisão o que se espera como resposta ao questionamento, evitando generalizações como “desobediência à norma aplicável” ou “data aproximada do início do pagamento”.
34. Ao se descrever possíveis achados, na elaboração da matriz de planejamento, é necessário concisão e objetividade, limitando-se basicamente a descrever o título da irregularidade/impropriedade e levando em conta que esta descrição será utilizada como título ou o enunciado da descrição da situação encontrada na matriz de achados e, conseqüentemente, no relatório da auditoria (ver item II.1).

Exemplos:

- Fuga à licitação em virtude de fracionamento de despesas.
- Contratação direta indevida em virtude de falha de planejamento.
- Divergência entre a descrição do objeto no contrato e a constante no instrumento convocatório da licitação.
- Não aderência do contrato ao instrumento convocatório da licitação (ou ao termo que a dispensou ou a inexigiu) e à proposta do licitante.
- Contratação com prazo superior ao previsto na legislação em virtude de enquadramento indevido do objeto como serviço continuado.

## PARTE II – MATRIZ DE ACHADOS

35. A matriz de achados deve ser preenchida durante a fase de execução da auditoria, à medida que os achados vão sendo constatados. Os esclarecimentos dos responsáveis acerca das causas dos achados, bem como da adequação dos critérios, devem ser colhidos ainda em campo, evitando-se mal entendidos que possam redundar em desperdício de esforços com a realização de audiências equivocadas.
36. Achado de auditoria é a discrepância entre a situação encontrada e o critério de auditoria. Os achados são fatos significativos, dignos de relato pelo auditor, que serão usados para responder às questões de auditoria.
37. O achado de auditoria contém quatro atributos: situação encontrada (o que é), critério (o que deveria ser), causa (razão da discrepância entre a situação encontrada e o critério) e efeito (consequência da discrepância).
38. O achado decorre da comparação da situação encontrada com o critério e deve ser devidamente comprovado por evidências juntadas ao relatório. O achado pode ser negativo (quando constitui impropriedade ou irregularidade) ou positivo (quando significa boas práticas de gestão).
39. As irregularidades/impropriedades verificadas devem ser relatadas de forma estruturada, por achado, destacando-se, pelo menos, os seguintes aspectos/atributos: descrição (título ou enunciado do achado), situação encontrada, objetos nos quais o achado foi constatado, critério de auditoria, evidências, causas da ocorrência, conclusão da equipe e proposta de encaminhamento.
40. Recomenda-se que os aspectos/atributos do achado sejam relatados sob a forma de itens, pois isto facilita a localização dos assuntos por outros leitores que não participaram da auditoria.
41. Para determinadas áreas de fiscalização e para temas específicos de atuação do TCU, já existem matrizes de achados elaboradas e disponibilizadas na página da Adplan, na intranet TCU, bem como no módulo Execução do sistema Fiscalis. Nestas matrizes de referência, a descrição do achado, os critérios de auditoria e o tipo de encaminhamento já estão preenchidos.
42. As matrizes de referência são denominadas matrizes padrão quando se referem a determinadas áreas de fiscalização, geralmente processos de trabalho muito padronizados, como, por exemplo, convênios, licitações etc., e são denominadas matrizes temáticas quando elaboradas para temas específicos, por exemplo, aquelas utilizadas em FOC.
43. Recomenda-se que as matrizes de referência disponíveis na página da Adplan e no módulo Execução do sistema Fiscalis sejam consultadas no início dos trabalhos, pois estão em constante processo de aprimoramento.
44. A síntese das principais orientações no tocante às matrizes de achados pode ser visualizada na Tabela “B” – “Orientações para a elaboração da matriz de achados”. Os números entre parênteses indicam os itens nos quais as orientações estão detalhadas nas páginas seguintes.

**TABELA “B” - ORIENTAÇÕES PARA A ELABORAÇÃO DA MATRIZ DE ACHADOS<sup>2</sup>**

**MATRIZ DE ACHADOS**

**TC nº**                      **Fiscalis nº**

**ÓRGÃO/ENTIDADE:** Declarar o nome do(s) principal(is) órgão(s)/entidade(s) auditado(s)

**OBJETIVO:** Enunciar de forma clara, resumida e de forma declarativa o objetivo da auditoria.

| DESCRIÇÃO DO ACHADO   | SITUAÇÃO ENCONTRADA  | OBJETOS   | CRITÉRIO   | EVIDÊNCIA  | CAUSA  | EFEITO   | ENCAMINHAMENTO  |
|---|--|---|--|--|--|--|---|
| Descrever o título da impropriedade/irregularidade. <b>(II.1)</b> | Descrever toda a situação existente, deixando claro como os diversos aspectos do achado o fundamentam. <b>(II.2.1)</b><br><br>Indicar o período de ocorrência dos fatos. <b>(II.2.2)</b><br><br>Indicar o período a que se referem os fatos. <b>(II.2.2)</b> | Indicar todos os objetos nos quais o achado foi constatado. <b>(II.3)</b> | Indicar os critérios que refletem como a gestão deveria ser. <b>(II.4)</b> | Indicar precisamente os documentos que respaldam a opinião da equipe – qual?, que número?<br><br>Indicar a localização da evidência no processo. <b>(II.5)</b><br><br>Verificar se as evidências têm os atributos necessários. <b>(II.5.1)</b> | Deve ser conclusiva.<br><br>Deve fornecer elementos para a correta responsabilização.<br><br>Deve fornecer elementos para minimizar a repetição da ocorrência da impropriedade/irregularidade. <b>(II.6)</b> | Avaliar quais foram ou podem ser as consequências para o órgão/entidade, para o erário ou para a sociedade. <b>(II.7)</b><br><br>Não confundir o efeito com o fato irregular em si. <b>(II.7.1)</b><br><br>Sempre que possível, devem ser dimensionados. <b>(II.7.2)</b> | No caso de irregularidades, elaborar com base na matriz de responsabilização.<br><br>Registrar encaminhamento para todas as irregularidades/impropriedades. <b>(II.8)</b> |

**Equipe de Auditoria:**

Nome e matrícula

**Supervisor:**

Nome e matrícula

<sup>2</sup> As referências entre parênteses indicam os itens nos quais estão detalhadas as orientações.

## II.1 Descrição do achado

45. A descrição do achado corresponde basicamente o título da irregularidade/impropriedade, um enunciado conciso e objetivo da ocorrência, cujos aspectos fáticos serão melhor descritos e detalhados no texto da situação encontrada e nos demais atributos do achado.

## II.2 Situação encontrada

### II.2.1 Descrevendo a Situação Encontrada

46. O texto descritivo da situação encontrada deve ser claro o suficiente para que o leitor entenda a ocorrência, pormenorizando a situação existente, identificada e documentada durante a fase de execução da auditoria. Dessa forma, apesar de alguns atributos/aspectos do achado (objetos, critérios, evidências, causas e efeitos) terem destaque em títulos específicos, não há impedimento de que integrem, na profundidade necessária, também, o corpo do texto da situação encontrada a fim de que o fato constatado fique devidamente caracterizado em toda a sua extensão.
47. É importante lembrar que em campos específicos será dado o destaque, principalmente, para a identificação dos atributos do achado, entretanto a correlação entre estes atributos e como eles fundamentam o achado deve ser feita na descrição da situação encontrada.
48. Na descrição da situação encontrada não devem ser mencionados os procedimentos realizados, tais procedimentos constam da matriz de planejamento.

### II.2.2 Indicando os períodos de ocorrência e de referência dos fatos

49. Os períodos de ocorrência e de referência dos fatos irregulares devem ser indicados na descrição da situação encontrada. Quando se tratar de pagamentos indevidos, por exemplo, é necessário indicar o período em que os pagamentos foram efetuados (mês/ano), bem como o período a que se referem (mês/ano). A fim de que não restem dúvidas, tal período deve ser mencionado ainda que coincida com o período total sob exame. A menção do período é fundamental por dois motivos:
- vinculação às contas;
  - associação dos fatos aos responsáveis.
50. Uma vez que é preciso verificar se o período de exercício do responsável abrange ou está abrangido no período de ocorrência do achado, é necessário especificá-lo de forma precisa, na descrição do achado. Portanto, na descrição da situação encontrada, não é suficiente mencionar, por exemplo, o ano da celebração do instrumento ou da realização do certame licitatório.

### Exemplos:

- em vez de “aquisição de equipamentos de informática com licitação dispensada com base no art. 24, inciso IV, da Lei n.º 8.666/93, sem preencher os requisitos de situação emergencial...”, utilizar: “Aquisição de equipamentos de informática, nos meses X e Y do ano Z, com licitação dispensada com base no art. 24, inciso IV, da Lei n.º 8.666/93, valor total de R\$ WW, sem preencher os requisitos de situação emergencial...”
- em vez de “Excessiva demora para análise de prestação de contas pelo órgão.”, utilizar: “Excessiva demora, períodos variando entre seis meses e um ano e cinco meses, na análise das prestações de contas dos convênios firmados pelo órgão nos exercícios X e Y.”
- em vez de “Vinte casos de omissão no envio de Declarações no período de 2000 a 2002.”, utilizar: “Vinte casos de omissão no envio ao TCU das Declarações de Bens e Rendidas das autoridades do órgão no período de 2000 a 2002.”

## II.3 Objetos

51. Devem ser indicados todos os objetos nos quais o achado foi constatado. A indicação dos objetos deve conter, sempre que possível: o número, o ano e uma breve descrição do assunto a que este se refere.
52. Exemplos de tipos de objetos: aditivo de contrato, aditivo de convênio, ata, base de dados, contrato, contrato de repasse, convênio, edital, ficha financeira, folha de pagamento, inventário, orçamento, processo (autos), processo de dispensa, processo de inexigibilidade, processo licitatório, projeto, programa, sistema, termo de parceria, termo de responsabilidade etc.
53. Nas situações em que a quantidade de objetos nos quais o achado foi constatado for excessiva, a relação com a identificação dos objetos deve ser colocada como anexo do relatório. No corpo do relatório, aspecto “Objetos”, será feita menção ao documento anexado.

## II.4 Critério

54. A indicação do critério de auditoria é fundamental para a caracterização do achado, pois reflete como a gestão deveria ser. Nem sempre é suficiente a mera menção do dispositivo legal ou da jurisprudência, sendo importante explicitar, também, o que o critério preconiza. A indicação dos “critérios” permite a revisão da fundamentação legal, da jurisprudência e da doutrina, diminuindo a possibilidade de eventuais omissões ou equívocos.

55. Exemplos de critérios de auditoria que a equipe utiliza para aferir a conformidade ou o desempenho de uma situação encontrada: Acórdãos, aditivos de contrato, aditivos de convênio, atas, a Constituição Federal, contratos, convênios, decisões, decretos, decretos legislativo, decretos lei, despachos, doutrina, editais, emendas constitucionais, instruções normativas, leis, leis complementares, medidas provisórias, normas técnicas, normativos internos, pareceres, portarias, regulamentos, resoluções e súmulas ou ainda, no caso de auditorias operacionais, referenciais aceitos e/ou tecnicamente validados para o objeto sob análise, como padrões e boas práticas, etc.

## II.5 Evidências

56. A verificação da suficiência e da qualidade das evidências evita diligências posteriores que retardam o encaminhamento do processo às instâncias superiores.

57. Na indicação das evidências é preciso registrar de forma precisa o(s) documento(s) que respalda(m) a opinião da equipe.

Portanto:

- em vez de “Vistoria em equipamentos que deveriam ter sofrido apenas a atualização tecnológica.”, utilizar: “Laudos de vistoria dos equipamentos A, B, C...Z.”
- em vez de “Ausência do documento ou objeto solicitado.”, utilizar: “Documento n.º X – documento de resposta a ofício de requisição em que o órgão afirma a inexistência do item solicitado.” ou “Ofício de requisição n.º X – (com aceite, para os casos em que o órgão/entidade não emitir resposta).”
- em vez de “Declarações dos gestores.”, utilizar “Extrato de entrevista n.º X (Anexo VI ao Roteiro).” ou “Documento (especificar) n.º X.”

**Em vez de:**

**Utilizar:**

| EVIDÊNCIAS              | EVIDÊNCIAS  |
|-------------------------|---|
| Documentos no processo. | Notas fiscais X, Y,..., processo Y.<br>Ata de reunião n.º X de..., processo Y.<br>Ofício n.º X.<br>Orçamento da empresa X, processo Y.<br>Contrato n.º X, processo Y... |



**Em vez de:**

**Utilizar:**

| <b>EVIDÊNCIAS</b>                             | <b>EVIDÊNCIAS</b>                 |
|---|-----------------------------------|
| Ofício de requisição.                         | Ofício de requisição n.º X.       |
| Entrevistas realizadas.                       | Extratos de entrevista n.º X.     |
| Datas de emissão de pareceres.                | Parecer n.º X, processo Y.        |
| Datas de notificações.                        | Notificação n.º X, processo Y.    |
| Verificações feitas no sistema de pagamentos. | Documento(s) (especificar) n.º X. |

58. A menção das evidências deve contemplar toda a documentação que sustenta o achado bem como conter sempre remissão à(s) folha(s) do processo onde estas se encontram, de forma a facilitar sua localização.

### II.5.1 Verificando os atributos das Evidências

59. As evidências devem ter os seguintes atributos:

- a) **validade** - a evidência deve ser legítima, ou seja, baseada em informações precisas e confiáveis;
- b) **confiabilidade** - garantia de que serão obtidos os mesmos resultados se a fiscalização for repetida. Para obter evidências confiáveis, é importante considerar que: é conveniente usar diferentes fontes; é interessante usar diferentes abordagens; fontes externas, em geral, são mais confiáveis que internas; evidências documentais são mais confiáveis que orais; evidências obtidas por observação direta ou análise são mais confiáveis que aquelas obtidas indiretamente;
- c) **relevância** - a evidência é relevante se for relacionada, de forma clara e lógica, aos critérios e objetivos da fiscalização;
- d) **suficiência** - a quantidade e qualidade das evidências obtidas devem persuadir o leitor de que os achados, conclusões, recomendações e determinações da auditoria estão bem fundamentados. É importante lembrar que a quantidade de evidências não substitui a falta dos outros atributos (validade, confiabilidade, relevância). Quanto maior a materialidade do objeto fiscalizado, o risco, e o grau de sensibilidade do fiscalizado a determinado assunto, maior será a necessidade de evidências mais robustas. A existência de fiscalizações anteriores também indica essa necessidade.

### II.6 Causa

60. A causa de um achado é a razão da discrepância entre a condição e o critério. É, pois, o ato, o fato ou o comportamento que contribuiu significativamente para a divergência entre a situação encontrada e o critério.

61. A investigação das causas deve ser feita para dar consistência às propostas de encaminhamento, já que é pelas causas que se identificam as ações corretivas necessárias para a solução de um problema, seja pela aplicação de penalidades ou para que o Tribunal delibere sobre medidas que evitem ocorrências similares.
62. A “causa” está intimamente relacionada à imputação de responsabilidades em relação aos fatos encontrados na auditoria. As causas do achado negativo conduzem a equipe a identificar os responsáveis pelo ocorrido.
63. As causas podem ser objetivas (omissões, vulnerabilidades em função de deficiências ou inexistência de controles internos, riscos mal gerenciados que se materializaram) e/ou subjetivas (negligência, imprudência, imperícia).
64. É importante que a causa seja conclusiva, para que possa atender aos seus principais objetivos, quais sejam, fornecer elementos para que sejam imputadas, ou não, responsabilidades aos gestores (causas subjetivas) e fornecer elementos para que o Tribunal possa determinar medidas para minimizar a possibilidade de que a irregularidade volte a ocorrer (causas objetivas). Dessa forma, deve-se evitar como causa “possível interesse...” ou “possível inadequação...”.

### II.6.1 Evitando confundir a causa com o fato irregular em si

65. A causa não deve ser confundida com o fato irregular em si, por exemplo:

- descumprimento de normativos;
- inobservância da legislação ou de entendimentos firmados pelo TCU;
- utilização de critérios subjetivos;
- nomeação de servidores, não integrantes da carreira, para ocupação de cargos comissionados.

Não são causas. As causas seriam os fatores que levaram ao descumprimento, à inobservância, à utilização de critérios subjetivos ou à nomeação.

66. Informações prestadas pelo responsável podem não significar as verdadeiras causas de um achado. A equipe de auditoria deve firmar sua convicção buscando evidências das causas.
67. A obtenção de evidências das causas, principalmente das causas subjetivas que envolvam desvio de conduta, pode não ser possível. Nestes casos, a equipe deve se concentrar nas causas objetivas e buscar deficiências ou inexistências de controles que propiciaram ou não impediram a ocorrência do achado ou ainda em causas subjetivas relacionadas ao despreparo do pessoal envolvido.

## II.7 Efeitos

68. Os efeitos de um achado são as consequências para o órgão/entidade, para o erário ou para a sociedade, resultantes da divergência entre a situação encontrada e o critério. Os efeitos podem ser reais, ou seja, aqueles efetivamente verificados, ou potenciais (riscos), aqueles que podem ou não se concretizar em decorrência do achado (ver, a respeito, Acórdão n.º 1.292/2003–TCU–P).
69. A análise e o registro do “efeito” de cada ocorrência serve para dimensionar a relevância e a gravidade do próprio achado negativo (ou eventuais benefícios no caso de achados positivos) além de fornecer elementos para a formulação das propostas de encaminhamento.

### II.7.1 Evitando confundir o efeito com o fato irregular em si

70. O efeito não deve ser confundido com o fato irregular em si, por exemplo:

- ilegalidade de concessões de pessoal, não é efeito. O efeito seria o prejuízo gerado pelos pagamentos indevidos;
- inobservância da legislação em processos licitatórios, não é efeito; a infração à legislação é a irregularidade em si, cuja causa deve-se compulsar. Os efeitos podem ser: prejuízo ao erário por aquisição sem escolha da proposta mais vantajosa ou risco de aquisição de equipamentos por preços maiores que o de mercado, de aquisições sem o devido caráter competitivo ou ainda risco da ocorrência de aquisições que não atendam à necessidade do órgão.

### II.7.2 Dimensionando os efeitos

71. Sempre que possível, os efeitos, reais ou potenciais, devem ser dimensionados. São de possível dimensionamento, por exemplo, os efeitos decorrentes dos seguintes achados:
- pagamentos de pessoal indevidos – o efeito decorrente será real;
  - desaparecimento de bens – o efeito decorrente será real;
  - aquisição acima do valor de mercado – o efeito decorrente será real;
  - ausência de fiscalização em convênios – o efeito decorrente será potencial;
  - análise intempestiva de prestação de contas de convênios – o efeito decorrente será potencial;
72. No caso de pagamentos indevidos, cuja determinação do valor envolva dificuldade para levantamento dos dados (número de servidores beneficiados por tipo de benefício no tempo), e o ressarcimento tenha sido dispensado por jurisprudência do TCU, a quantificação exata do efeito é dispensável.
73. Nos casos de concessões indevidas a título de pagamento de pessoal, que não serão ressarcidas ao erário por entendimento firmado pelo TCU, podemos considerar que o efeito dos achados foi o prejuízo aos cofres públicos, fazendo a ressalva de que tais prejuízos não serão recuperados em função de jurisprudência do TCU.

## II.8 Proposta de encaminhamento

74. Na proposta de encaminhamento são consignadas as medidas preventivas, corretivas, processuais ou materiais que a equipe avalia que o TCU deva determinar que sejam adotadas para os fatos identificados.
75. Sempre que o achado se constituir em irregularidade, deve-se ter presente, ao formular o “Encaminhamento”, os dados registrados na matriz de responsabilização.
76. Todas as propostas de encaminhamento apresentadas na seção “Proposta de encaminhamento” do relatório devem estar elencadas na matriz de achados, assim como propostas para o mesmo tipo de achado devem ter o mesmo encaminhamento na matriz e na seção “Proposta de encaminhamento” do relatório. A matriz de achados e a seção “Proposta de encaminhamento” do relatório estão vinculadas, e não há prejuízo de que alguns textos sejam exatamente idênticos, ou de que o texto preenchido na matriz de achados seja o esboço do texto da seção “Proposta de encaminhamento” do relatório.
77. O preenchimento do encaminhamento na matriz, antes da redação da versão final do relatório, facilita sua elaboração e a discussão do trabalho com o supervisor, evitando-se assim retrabalho (por exemplo, mudança de encaminhamento ou a profundidade da análise).
78. Ao final de elaboração da matriz de achados, a comparação da “Situação encontrada” com o “Encaminhamento” diminui a possibilidade de eventuais achados sem respectivas propostas de encaminhamento.

## PARTE III – MATRIZ DE RESPONSABILIZAÇÃO

79. A matriz de responsabilização permite a verificação da responsabilidade pelo achado e deve ser preenchida sempre que houver achados que se constituam em irregularidades, cuja proposta de encaminhamento seja pela audiência ou citação de responsáveis, e somente para esses achados.
80. Quando da realização da fiscalização não resultarem achados ou os achados resultantes não se constituírem em irregularidades, ou seja, quando a matriz não for aplicável, não é necessária a sua elaboração.
81. O preenchimento do “nexo de causalidade” e da “culpabilidade” balizará a formulação das propostas a serem incluídas no campo “encaminhamento” da matriz de achados, isto é, se audiência, conversão em TCE para fins de citação ou se determinação a órgão/entidade ou responsável.
82. A síntese das principais orientações pode ser visualizada na Tabela “C” – “Orientações para a elaboração da matriz de responsabilização”. Os números entre parênteses indicam os itens nos quais as orientações estão detalhadas nas páginas seguintes.

### TABELA “C” - ORIENTAÇÕES PARA A ELABORAÇÃO DA MATRIZ DE RESPONSABILIZAÇÃO<sup>3</sup> MATRIZ DE RESPONSABILIZAÇÃO

TC nº                      Fiscalis nº

**ÓRGÃO/ENTIDADE:** Declarar o nome do(s) principal(is) órgão(s)/entidade(s) auditado(s)

**OBJETIVO:** Enunciar de forma clara, resumida e declarativa o objetivo da auditoria.

| ACHADO  | RESPONSÁVEL (IS)   | PERÍODO DE EXERCÍCIO  | CONDUTA  | NEXO DE CAUSALIDADE<br>(entre a conduta e o resultado ilícito)  | CULPABILIDADE   |
|---|--|---|--|---|---|
| Descrever o título da irregularidade (ver item II.1 da seção anterior). | Indicar, além do nome, o cargo e o CPF do responsável pessoa física. (III.1) | Indicar sempre e para todos os responsáveis o período de exercício. (III.2) | <p>Identificar a ação ou a omissão, culposa ou dolosa praticada pelo responsável. (III.3)</p> <p>Nos casos de ação, utilizar verbos no infinitivo, mencionar os documentos que comprovem a conduta adotada e indicar a conduta correta que deveria ter sido tomada. (III.3.1)</p> <p>Nos casos de omissão, indicar o que deveria ter sido feito. (III.3.2)</p> | <p>Evidenciar a relação de causa e efeito entre a conduta do responsável e o resultado ilícito.</p> <p>(CONDUTA)...resultou...(RESULTADO ILÍCITO)</p> <p>(CONDUTA)...propiciou... (RESULTADO ILÍCITO)</p> <p>(CONDUTA)...possibilitou...(RESULTADO ILÍCITO) (III.4)</p> | <p>Avaliar a reprovabilidade da conduta, destacando situações atenuantes ou agravantes. (Orientar-se pelas respostas aos questionamentos propostos no tópico. (III.5)</p> |

**Equipe de Auditoria:**  
Nome e matrícula

**Supervisor:**  
Nome e matrícula

<sup>3</sup> As referências entre parênteses indicam os itens nos quais estão detalhadas as orientações.

### III.1 Responsável

83. O responsável deve ser identificado, inclusive com a indicação do cargo e do CPF.
84. Podem ser responsabilizadas equipes, tais como comissões de licitação, identificando-se individualmente seus componentes e pessoas jurídicas integrantes ou não da administração pública. Aplica-se a matriz também aos responsáveis solidários, que devem sempre ser arrolados desde o início do processo, inclusive para fins de audiência ou citação.
85. O “encaminhamento” da matriz de achados está diretamente relacionado com os “Responsáveis” da matriz de responsabilização. Dessa forma, deve ser observado se todos os responsáveis mencionados na matriz de achados com propostas de audiência e citação, estão apontados na matriz de responsabilização, bem como se todos os responsáveis apontados na matriz de responsabilização foram mencionados no encaminhamento da matriz de achados.
86. A título de esclarecimento, tecemos alguns comentários a respeito da responsabilização de pessoa jurídica não integrante da administração pública<sup>4</sup>:

- “Quando a responsabilização decorrer de responsabilidade solidária, a regra é a responsabilização da pessoa jurídica (Decisão n.º 227/95 – 2ª Câmara, Ata 30) e não a responsabilização da pessoa física do sócio. Responde a pessoa física do sócio, em face da aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica (TC n.º 004.657/85-1, Decisão de 08/07/86; Decisão n.º 749/2000 – Plenário; Acórdão n.º 189/ 2001- Plenário; Acórdão n.º 45/2001 – Plenário), nos casos em que o sócio agir por fraude, excesso de poder ou usando a pessoa jurídica para se desvencilhar de dívidas.
- Quando a responsabilização decorrer da gestão de recursos federais descentralizados (convênios e outros repasses), responde a pessoa física dos dirigentes (Decisão n.º 204/1999 - 2ª Câmara, Ata 25, relator ministro Adylson Motta).

### III.2 Período de exercício

87. É fundamental indicar de forma precisa o período de exercício, já que a responsabilização torna-se inadequada se o fato ocorrer durante as férias ou a licença do gestor. Quando do preenchimento da matriz, deve-se verificar se o período de exercício abrange ou está abrangido no período de ocorrência do achado. Havendo incompatibilidades, deve-se buscar o responsável que efetivamente desempenhava as funções à época da ocorrência do achado.
88. Deve-se evitar utilizar para o período de exercício a indicação “durante todo o período analisado”, pois tal indicação não traz a informação desejada.

<sup>4</sup> Apostila de Teoria Aplicada e Normas de Processo no TCU (1ª parte) – Odilon Cavallari de Oliveira.

### III.3 Conduta

89. Para cada conduta irregular deve-se preencher a matriz de responsabilização, sendo suficiente apenas um preenchimento no caso de vários responsáveis com idêntica conduta. Condutas e resultados repetidos de um mesmo gestor (Ex.: várias contratações sem licitação), desde que idênticas, também podem ser agrupados em um único preenchimento.
90. O relato da “conduta” não se destina ao relato do fato ocorrido, ou seja, não se confunde com o campo da matriz de achados “situação encontrada”. Na “conduta” deve ser identificada a ação corpórea ou a omissão, culposa (por negligência, imprudência ou imperícia) ou dolosa (intenção de produzir o resultado ou assunção do risco de produzi-lo) praticada pelo responsável.
91. Ao preencher a “conduta”, a equipe deve avaliar a necessidade de juntar a(s) norma(s) do órgão/entidade que especifique(m) as atribuições dos cargos (Estatuto, Regimento etc.).

#### III.3.1 Descrevendo a ação dolosa ou culposa

92. Nos casos de ação, devem ser utilizados verbos no infinitivo que expressem o ato efetivamente praticado, devem ser mencionados os documentos que comprovem que a conduta foi executada, bem como deve ser apontada a conduta correta que deveria ter sido tomada, ou seja, deve-se descrever a ação humana corpórea feita pelo responsável, por exemplo:

- assinar o contrato n.º X (fls. xx/yy), por dispensa, em hipótese não prevista em lei, quando deveria ter realizado procedimento licitatório;
- atestar as faturas X, Y e Z (fls. xx/yy) com valores acima daqueles previstos no contrato K, quando deveria ter glosado os valores superiores aos contratuais;
- assinar o contrato n.º X (fls. xx/yy), que regula a contratação de pessoal terceirizado para ocupação de cargos efetivos, quando deveria ter pleiteado ao Ministério a realização de concurso público.

#### III.3.2 Descrevendo a omissão dolosa ou culposa

93. Nos casos de omissão, além da conduta omissa, ou seja, da ação humana corpórea que o responsável deixou de realizar, deve ser citada a ação (humana corpórea) que deveria ter sido realizada, bem como a norma que a impunha, por exemplo:

- não adotar providências com vistas à apuração dos fatos, à identificação dos responsáveis, à quantificação do dano e ao imediato ressarcimento ao Erário, contrariando o disposto no artigo primeiro da IN-TCU 56/2007, quando deveria ter instaurado o devido processo de tomada de contas especial;

- omissão no dever de prestar contas, contrariando o disposto no parágrafo único do art. 70 da CF, quando deveria ter apresentado o processo de prestação de contas no prazo máximo de cento e vinte dias, contados da data do encerramento do exercício financeiro;
- omissão no dever de fiscalizar as obras de implantação de sistema de esgotamento sanitário em seis convênios, quando deveria ter procedido de acordo com a cláusula Xª do termo de convênio, exercendo a prerrogativa da União de controlar e fiscalizar a execução.

94. A responsabilização pode não ser decorrente de culpa *in vigilando*. Por exemplo:

- achado - Transferência indevida de recursos federais de conta específica de N convênios para outras contas da prefeitura.

Provavelmente não existe documento autorizador, então a conduta será a movimentação dos recursos:

se os dois responsáveis assinaram os cheques:

- assinar os cheques n.º X e Y das contas específicas dos convênios X e Y para pagamentos de serviços relativos ao convênio Z, quando deveriam ter utilizado valores relativos à conta específica do convênio Z.

Caso somente o secretário de finanças tenha executado a transferência, a responsabilização do prefeito será decorrente de culpa *in vigilando*:

- não exercer o dever de vigilância em relação ao subordinado ao qual delegou competência, quando deveria ter se assegurado da regularidade dos atos praticados.

#### III.4 Nexo de causalidade

95. O nexo de causalidade é o aspecto da responsabilização mais difícil de ser caracterizado e, portanto, o mais fácil de ser atacado quando da interposição de recursos às deliberações do Tribunal.

96. A demonstração da culpa é essencial, para que se possa demonstrar o nexo de causalidade. A inexistência de nexo de causalidade significa que o gestor não pode ser responsabilizado pelo resultado.

97. Para facilitar a verificação da existência de culpa e o preenchimento do campo “nexo de causalidade”, pode-se, hipoteticamente, retirar do mundo a conduta do responsável e se perguntar se ainda assim o resultado teria ocorrido e, caso positivo, se teria ocorrido com a mesma gravidade. Se a resposta for sim, é preciso ver ainda se o responsável agiu com culpa (imprudência, imperícia ou negligência) ou dolo (intenção de provocar o resultado ilícito ou aceitação do risco de que ele ocorresse). Se a resposta for novamente sim, isso significa que há nexo de causalidade entre a sua conduta e o resultado.



98. O “nexo de causalidade” evidencia a relação de causa e efeito entre a conduta do responsável e o resultado ilícito. Devem ser utilizados verbos como resultou, propiciou, possibilitou.

Por exemplo:

- a assinatura do contrato n.º X, por dispensa indevida, resultou na aquisição de serviços sem a realização de procedimento licitatório;
- o atesto das faturas X, Y e Z com valores acima daqueles previstos no contrato K, propiciou pagamentos indevidos em montantes superiores aos contratuais.
- a assinatura do contrato n.º X resultou na contratação de pessoal terceirizado para ocupação de cargos efetivos.
- a omissão no dever de fiscalizar propiciou a ocorrência de execução financeira de 55% com correspondente execução física de 0%.

### III.5 Culpabilidade

99. A análise da culpabilidade não investiga a existência de culpa ou dolo, mas pretende avaliar a reprovabilidade da conduta do responsável. Dessa forma, é importante destacar, se for o caso, a existência de situações atenuantes ou agravantes, como, por exemplo, medidas corretivas ou reparatórias adotadas pelo responsável, existência de afirmações ou documentos falsos. Assim, a “culpabilidade” deve trazer respostas a todos os seguintes questionamentos:

a) houve boa-fé do responsável?

b) o responsável praticou o ato após prévia consulta a órgãos técnicos ou, de algum modo, respaldado em parecer técnico?

c) é razoável afirmar que era possível ao responsável ter consciência da ilicitude do ato que praticara?

d) era razoável exigir do responsável conduta diversa daquela que ele adotou, consideradas as circunstâncias que o cercavam? Caso afirmativo, qual seria essa conduta?

100. Quando for o caso, devem ser feitas considerações acerca da punibilidade do responsável, a morte, por exemplo, impede a aplicação de multa.

101. Considera-se “boa-fé” a convicção, ainda que equivocada, de que se está agindo conforme o direito. O TCU adota predominantemente o conceito de boa-fé subjetiva. Portanto, para se saber se o gestor agiu de boa-fé, deve-se adotar o parâmetro do homem-médio, ou, neste caso, do gestor-médio, ou seja, do gestor diligente, de normal conduta cuidadosa. Feito isso, deve-se proceder a uma comparação entre o gestor do caso concreto e o imaginário gestor-médio. Para tanto, deve-se colocar o gestor-médio no lugar do gestor do caso concreto e se fazer a seguinte pergunta: é razoável admitir

que o gestor-médio teria cometido o mesmo erro que o gestor do caso concreto cometeu? Se a resposta for sim, então o gestor do caso concreto agiu de boa-fé. Se a resposta for não, então não se pode afirmar que o gestor do caso concreto tenha agido de boa-fé, pois o erro que cometeu, isto é, a convicção equivocada que teve de que estaria agindo conforme o direito reflete um erro que não se pode aceitar de um gestor, pois o gestor-médio não o teria cometido. Portanto, para se responder a essa pergunta, na matriz de responsabilização, é preciso ressaltar a conduta que o gestor-médio teria adotado, se estivesse na mesma situação do gestor do caso concreto.

102. A “culpabilidade” pode ser preenchida pela simples resposta aos questionamentos antes mencionados.

Por exemplo:

- Não é possível afirmar que houve boa-fé do responsável.
- O responsável praticou o ato sem prévia consulta a órgãos técnicos ou, de algum modo, respaldado em parecer técnico.
- É razoável afirmar que era possível ao responsável ter consciência da ilicitude do ato que praticara;
- É razoável afirmar que era exigível do responsável conduta diversa daquela que ele adotou, consideradas as circunstâncias que o cercavam, pois deveria o responsável (citar a conduta diversa)

Sugestão: use a seguinte expressão: “Deveria o responsável ter feito *isso* em vez de ter feito *aquilo*”:

Exemplos:

- deveria o responsável ter realizado o planejamento das ações, para que tivesse tempo suficiente para realizar o devido procedimento licitatório, em vez de se ter omitido e não ter realizado o planejamento, o que o levou a realizar aquisições supostamente emergenciais sem o devido procedimento licitatório;
- deveria o responsável ter liquidado a despesa com base no contrato, na nota de empenho e nos comprovantes da prestação efetiva de serviço, em vez de efetuar os pagamentos sem a devida liquidação da despesa;
- deveria o responsável ter exercido vigilância sobre o subordinado ao qual delegou competência, em vez de deixá-lo totalmente sem supervisão.

103. Portanto, considerando que a culpabilidade é pressuposto de aplicação da pena, diante das respostas anteriores, deve ser apresentada uma das seguintes conclusões:

1. Em face do exposto, é de se concluir que a conduta do responsável é culpável, ou seja, reprovável, razão pela qual ele deve ser ouvido em audiência a fim de avaliar se merece ser apenado com a aplicação de multa.
2. Em face do exposto, é de se concluir que a conduta do responsável é culpável, ou seja, reprovável, há ainda a obrigação de reparar o dano. Portanto deve o responsável ser citado a fim de avaliar se merece ser condenado em débito e/ou apenado com a aplicação de multa.
3. Em face do exposto, é de se concluir que a conduta do responsável não é culpável, ou seja, não é reprovável, pois, por ter agido amparado em uma excludente de culpabilidade, não merece ser apenado pelo Tribunal, o que, segundo a jurisprudência da Corte nestes casos, dispensa-o também da obrigação de reparar o dano ao Erário, não cabendo, portanto, ouvi-lo em audiência ou citá-lo.
4. Em face do exposto, é de se concluir que a conduta do responsável não é culpável, ou seja, não é reprovável, pois, por ter agido amparado em uma excludente de culpabilidade, não merece ser apenado pelo Tribunal, mas, segundo a jurisprudência da Corte nestes casos, não o dispensa da obrigação de reparar o dano ao Erário e portanto deve este ser citado a fim de avaliar se merece ser condenado em débito.

104. Para pessoas jurídicas não é aplicável a análise da reprovabilidade da conduta (culpabilidade).

### III.6 Alguns exemplos de preenchimento de matriz de responsabilização

#### A) Em vez de:

| CONDUTA  | NEXO DE CAUSALIDADE   | CULPABILIDADE  |
|--|---|--|
| Atesto em medições que contemplavam serviços não executados. | Xº boletim de medição (fls. X/Y), visita <i>in loco</i> da equipe de auditoria, especificação do serviço à fl. X, ofício da supervisora às fls. X/Y, ofício do órgão às fls. X/Y e relação de pagamentos realizados (fls. X/Y). | Atenuante: adoção de medidas visando ao ressarcimento do dano (estorno nas próximas medições). |

#### Utilizar:

| CONDUTA   | NEXO DE CAUSALIDADE   | CULPABILIDADE  |
|---|---|--|
| Atestar medições que contemplavam serviços não executados, conforme documentos X...Y (fls. xx/yy), quando deveria ter glosado tais valores. | O atesto em medições que contemplavam serviços não executados propiciou pagamentos indevidos. | <p>Não é possível afirmar que houve boa-fé do responsável, não tendo este praticado o ato após prévia consulta a órgãos técnicos ou, de algum modo, respaldado em parecer técnico.</p> <p>É razoável afirmar que era possível ao responsável ter consciência da ilicitude do ato que praticara e que era exigível conduta diversa daquela que ele adotou, consideradas as circunstâncias que o cercavam, pois deveria o responsável glosar os itens de serviços não executados ao invés atestar as medições. Ressalta-se que o responsável já adotou medidas visando ao ressarcimento do dano (estorno nas próximas medições).</p> |

**B) Em vez de:**

| CONDUTA   | NEXO DE CAUSALIDADE                           | CULPABILIDADE  |
|---|---|--|
| O pagamento de serviços à empresa A Ltda., com superfaturamento de R\$ #. | Assinou o contrato e autorizou os pagamentos. | Como Ordenadora de Despesas não deveria ter liquidado tal despesa. |

**Utilizar:**

| CONDUTA   | NEXO DE CAUSALIDADE   | CULPABILIDADE  |
|---|---|--|
| Autorizar os pagamentos relativos às notas fiscais X e Y (fls. xx/yy), despacho às fls. X do processo X, com valores superiores aos contratuais, quando deveria ter autorizado o pagamento de acordo com os preços unitários contratados (contrato nº X). | A autorização dos pagamentos com valores acima daqueles previstos no contrato X resultou na ocorrência de superfaturamento. | <p>Não é possível afirmar que houve boa-fé do responsável, não tendo este praticado o ato após prévia consulta a órgãos técnicos ou, de algum modo, respaldado em parecer técnico.</p> <p>É razoável afirmar que era possível ao responsável ter consciência da ilicitude do ato que praticara e que era exigível conduta diversa daquela que ele adotou, consideradas as circunstâncias que o cercavam, pois deveria o responsável glosar os valores acima dos contratuais ao invés de autorizar os pagamentos.</p> |

**C) Em vez de:**

| CONDUTA  | NEXO DE CAUSALIDADE   | CULPABILIDADE               |
|--|---|-----------------------------|
| Assinatura de termo aditivo a contrato a preços superiores aos de referência do SICRO (“jogo de preços”) | Cultura antiga dos Órgãos Públicos em não questionar os Preços Unitários em aditivos, cultura esta que vem sendo combatida por este Tribunal. | Audiência dos responsáveis. |

**Utilizar:**

| CONDUTA  | NEXO DE CAUSALIDADE  | CULPABILIDADE   |
|--|--|---|
| Assinar o Xº termo aditivo ao contrato n.º X (fls. xx/yy) com preços superiores aos de referência do Sicro, quando deveria ter mantido os valores unitários previstos no contrato n.º X. | A assinatura do Xº termo aditivo ao contrato n.º X propiciou a regulamentação dos serviços a preços unitários superiores aos inicialmente pactuados. | <p>Não é possível afirmar que houve boa-fé do responsável, não tendo este praticado o ato após prévia consulta a órgãos técnicos ou, de algum modo, respaldado em parecer técnico.</p> <p>É razoável afirmar que era possível ao responsável ter consciência da ilicitude do ato que praticara e que era exigível conduta diversa daquela que ele adotou, consideradas as circunstâncias que o cercavam, pois deveria o responsável manter os preços unitários pactuados no contrato n.º X ao invés de ter assinado o Xº termo aditivo ao contrato n.º X.</p> |

**D) Em vez de:**

| CONDUTA  | NEXO DE CAUSALIDADE   | CULPABILIDADE   |
|--|---|---|
| <p>Admissão de pessoal no exercício de 2002, mediante processo seletivo sem ampla divulgação, através de anúncio nos classificados do jornal X, sem identificação da Entidade interessada na contratação e com prazo de inscrição de apenas 3 (três) dias.</p> | <p>O gestor autorizou a realização do processo seletivo, sem ampla divulgação e sem a identificação da entidade, e admitiu os selecionados, contribuindo diretamente para a ocorrência da irregularidade;</p> | <p>Houve consulta a órgão técnico (Assessoria Jurídica), mas quanto à contratação, por dispensa de licitação, da empresa responsável pelo processo seletivo. O dirigente deveria ter procedido à realização de concurso público, como preceitua o art. 37, II da Constituição Federal. Ao contrário, o mesmo entende que o órgão não se equipara a órgãos públicos.</p> |

**Utilizar:**

| CONDUTA  | NEXO DE CAUSALIDADE   | CULPABILIDADE  |
|--|---|--|
| <p>Autorizar, mediante despacho às fls. X e Y do processo Z, a realização de processo seletivo para admissão de pessoal sem ampla divulgação, quando deveria ter procedido à realização de concurso público.</p> | <p>A autorização da realização de processo seletivo para admissão de pessoal sem ampla divulgação resultou na contratação de pessoal sem obediência aos princípios constitucionais de legalidade, impessoalidade e publicidade.</p> | <p>Não é possível afirmar que houve boa-fé do responsável, não tendo este praticado o ato após prévia consulta a órgãos técnicos ou, de algum modo, respaldado em parecer técnico.</p> <p>É razoável afirmar que era possível ao responsável ter consciência da ilicitude do ato que praticara e que era exigível conduta diversa daquela que ele adotou, consideradas as circunstâncias que o cercavam, pois deveria o responsável ter realizado concurso público para admissão de pessoal ao invés de autorizar processo seletivo para admissão de pessoal sem ampla divulgação.</p> |

**E) Em vez de:**

| CONDUTA  | NEXO DE CAUSALIDADE   | CULPABILIDADE   |
|--|---|---|
| Realização, no exercício de 2003, de parcela de construção, sem a realização de licitação e sem a formalização de contrato, sem projeto básico, cronograma e programação para a totalidade da obra, e orçamento detalhado em planilhas que expressem a composição de todos os custos unitários, estando a obra paralisada. | O gestor autorizou o início da obra e os respectivos pagamentos, mesmo sem o cumprimento das exigências da Lei 8666/93, contribuindo diretamente para a ocorrência da irregularidade. | O dirigente não consultou nenhum órgão técnico, nem mesmo a Comissão de Licitação. Iniciou a obra sem procedimento licitatório e sem recursos suficientes para concluí-la. Houve, pelo menos, imprudência. Há o agravante de que o órgão não dispõe de recursos para concluir a obra e há cláusula de reversão do terreno doado, caso a conclusão não se efetive até maio/2005. |

**Utilizar:**

| CONDUTA  | NEXO DE CAUSALIDADE  | CULPABILIDADE   |
|--|--|---|
| Autorizar, mediante despacho às fls. X e Y do processo Z, o início de obra não previamente licitada e contratada ou contratada por dispensa/inexigibilidade, quando deveria ter instaurado procedimento licitatório. | A autorização do início da obra resultou na contratação informal de terceiros não precedida por licitação. | <p>Não é possível afirmar que houve boa-fé do responsável, não tendo este praticado o ato após prévia consulta a órgãos técnicos ou, de algum modo, respaldado em parecer técnico.</p> <p>É razoável afirmar que era possível ao responsável ter consciência da ilicitude do ato que praticara e que era exigível conduta diversa daquela que ele adotou, consideradas as circunstâncias que o cercavam, pois deveria o responsável ter instaurado o procedimento licitatório ao invés de ter autorizado o início da obra não licitada.</p> |



**F) Em vez de:**

| CONDUTA   | NEXO DE CAUSALIDADE                           | CULPABILIDADE  |
|---|---|--|
| Não há elementos nos autos que possa inspirar ação dolosa visando à restrição da competitividade e ao direcionamento do certame, de tal forma que a culpabilidade se conclui por ação culposa do responsável. | Assinou o edital, a homologação e o contrato. | A razoabilidade de exigir do gestor conduta diversa. |

**Utilizar:**

| CONDUTA   | NEXO DE CAUSALIDADE  | CULPABILIDADE   |
|---|--|---|
| Assinar o edital de licitação e a homologação, às fls. X do processo X, bem como o contrato n.º X (fls. xx/yy), que regularam a contratação de obras e a aquisição de equipamentos em um único processo e com preço global, quando deveria ter instaurado procedimento licitatório para tantas parcelas quantas se comprovassem técnica e economicamente viáveis. | A assinatura do edital, da homologação e do contrato n.º X resultou na aquisição de obras e equipamentos com preço global e portanto sem o melhor aproveitamento dos recursos disponíveis no mercado e à ampliação da competitividade. | Não é possível afirmar que houve boa-fé do responsável, não tendo este praticado o ato após prévia consulta a órgãos técnicos ou, de algum modo, respaldado em parecer técnico.<br><br>É razoável afirmar que era possível ao responsável ter consciência da ilicitude do ato que praticara e que era exigível conduta diversa daquela que ele adotou, consideradas as circunstâncias que o cercavam, pois deveria o responsável ter instaurado o procedimento licitatório para tantas parcelas quanto se comprovassem técnica e economicamente viáveis ao invés de assinar a homologação para a realização do procedimento em uma única etapa. |

## PARTE IV – RESUMO E RELATÓRIO DE AUDITORIA

105. O Relatório é o principal produto da auditoria. É o instrumento formal e técnico por intermédio do qual a equipe de auditoria comunica aos leitores: o objetivo e as questões de auditoria; a metodologia utilizada; os achados de auditoria; as conclusões; e a proposta de encaminhamento.
106. O instrumento usado pelo TCU como base para estruturação e organização do relatório é a matriz de achados, constituindo a base para a sua discussão preliminar e para supervisão do trabalho. O fato de a redação do relatório normalmente ser compartilhada pelos membros da equipe de auditoria reforça a necessidade da matriz de achados como instrumento para discussão e elaboração do relatório. A construção de entendimentos durante a auditoria e a conformidade aos padrões e orientações técnicas do Tribunal aumentam a possibilidade de produção de relatórios com qualidade.
107. Em regra, somente devem constar do corpo do relatório as ocorrências que gerem conclusões e propostas de encaminhamento.
108. O Resumo é uma apresentação concisa e seletiva da auditoria, cujo objetivo é dar uma visão dos principais aspectos do trabalho realizado e de seus resultados, podendo ser utilizado como peça de divulgação a ser fornecida à imprensa, daí a recomendação de que não exceda a duas páginas.
109. A síntese das principais orientações pode ser visualizada na tabela “D” – “Orientações para a elaboração do relatório de auditoria”. Os números entre parênteses indicam os itens nos quais as orientações estão detalhadas nas páginas seguintes.

**TABELA “D” - ORIENTAÇÕES PARA A ELABORAÇÃO DO RELATÓRIO DE AUDITORIA<sup>5</sup>**

**Folha de Rosto -**

Nem todos os registros devem ser feitos no relatório de auditoria. Há informações cujo registro é mais adequado em papéis de trabalho da fiscalização. (IV.1.1)

Elaborar conforme modelo previsto nos Padrões de Auditoria de Conformidade. (IV.2)

**Resumo –**

Deve ser conciso de forma a fornecer uma visão geral do trabalho, sem detalhamento dos fatos. Devem constar do resumo: o objetivo e as questões de auditoria; a metodologia utilizada; o volume de recursos fiscalizados; os benefícios estimados; e os achados, as conclusões e as propostas de encaminhamento mais importantes.

Escrever sob a forma de texto corrido. (IV.3)

Estrutura do Relatório: não devem ser incluídas seções adicionais à estrutura prevista nos Padrões de Auditoria de Conformidade. (IV.1.2)

**Sumário**

No sumário devem constar apenas os títulos e os subtítulos das partes que lhe sucedem. (IV.4)

|  |                    |
|--|--------------------|
| <b>I. APRESENTAÇÃO.....</b>  | <b>.....página</b> |
| <b>II. INTRODUÇÃO.....</b>   | <b>.....página</b> |
| II.1. Deliberação que originou o trabalho.....                                   | .....página        |
| II.2. Visão geral do objeto.....   | .....página        |
| II.3. Objetivo e questões de auditoria.....                                      | .....página        |
| II.4. Metodologia utilizada e limitações inerentes à auditoria.....              | .....página        |
| II.5. Volume de recursos fiscalizados.....                                       | .....página        |
| II.6. Benefícios estimados da fiscalização.....                                  | .....página        |
| II.7. Processos conexos.....   | .....página        |
| <b>III.ACHADOS DE AUDITORIA.....</b>   | <b>.....página</b> |
| <b>IV.ACHADOS NÃO DECORRENTES DA INVESTIGAÇÃO DAS QUESTÕES DE AUDITORIA.....</b> | <b>.....página</b> |
| <b>V. CONCLUSÃO.....</b>   | <b>.....página</b> |
| <b>VI.PROPOSTA DE ENCAMINHAMENTO.....</b>  | <b>.....página</b> |
| <b>VII.ANEXOS.....</b>   | <b>.....página</b> |
| VII.1. Anexo I.....  | .....página        |
| VII.2. Anexo II.....   | .....página        |
| VII.3. Anexo III.....  | .....página        |

<sup>5</sup> As referências entre parênteses indicam os itens nos quais estão detalhadas as orientações.

**TABELA “D” - ORIENTAÇÕES PARA A ELABORAÇÃO DO RELATÓRIO DE AUDITORIA – CONTINUAÇÃO<sup>6</sup>**

**I – Apresentação, se houver**

Visa a contextualizar o trabalho realizado. (IV.5)

**II – Introdução**

Observar as informações necessárias. (IV.6)

**II.1 – Deliberação que originou o trabalho**

**II.2 – Visão geral do objeto**

**II.3 – Objetivo e questões de auditoria**

**II.4 – Metodologia utilizada e limitações inerentes à auditoria**

Achados não são limitações. (IV.6)

Condições superáveis só devem ser descritas como limitações caso as dificuldades não sejam mitigadas. (IV.6)

**II.5 – Volume de recursos fiscalizados**

**II.6 – Benefícios estimados da fiscalização**

**II.7 – Processos conexos**

**III – Achados de Auditoria**

Os achados devem ser relatados de forma estruturada. (IV.7)

- Descrição
- Situação encontrada
- Objetos nos quais o achado foi constatado
- Critério de auditoria
- Evidências – remissão à folha do processo
- Conclusão
- Proposta de encaminhamento (IV.7)

Impropriedades ou irregularidades que se repetem em vários processos devem ser relatadas conjuntamente, obedecendo a estrutura ao lado. (IV.7 e IV.7.2)

Histórico ou descrição de fatos que se referem a objetos analisados, mas não aos achados devem ser registrados em outros papéis de trabalho. (IV.7.1)

**IV – Achados não decorrentes da investigação das questões de auditoria, se houver**

Achados com o mesmo tratamento dos demais. (IV.8)

**V – Conclusão**

- Sintetizar os fatos apurados.
- Responder às questões de auditoria com referência aos achados.
- Registrar os impactos nas contas dos órgãos/entidades auditados.
- Registrar os benefícios estimados das propostas de encaminhamento. (IV.9)

<sup>6</sup> As referências entre parênteses indicam os itens nos quais estão detalhadas as orientações.

## VI – Proposta de Encaminhamento

Registrar que medidas o TCU deve determinar para aquilo que foi identificado.

Não fazer determinações genéricas.

Contemplar todas as propostas (saneadoras e demais).

Identificar os responsáveis.

Fazer referência aos achados.

**(IV.10)**

## VII – Anexo

Documentos que se relacionam com o trabalho, mas não são essenciais para a compreensão deste.

**(IV.11)**

Papéis de trabalho necessários para subsidiar o Voto do Ministro Relator. **(IV.1.1)**

## IV.1 Disposição de conteúdo no Relatório

### IV.1.1 O que deve constar no corpo do relatório, em anexos e em papéis de trabalho

110. Como regra, ocorrências que não geram conclusões ou propostas de encaminhamento não devem constar do corpo do relatório de auditoria. Entretanto, há situações em que o relato dos fatos deve ser feito, seja pela avaliação da equipe ou pela natureza da questão. Nesses casos, porém, o relato deve ser feito de forma resumida.
111. É importante considerar que o relatório é o produto final do processo de auditoria, mas nem todos os registros necessitam ser feitos nele de forma detalhada. Há informações cujo registro é mais adequado em papéis de trabalho da fiscalização realizada. Há ainda registros que não precisam ser feitos no corpo do relatório, mas sim nos anexos do relatório.

Por exemplo:

- pagamentos irregulares na área de pessoal que por jurisprudência uniforme no TCU têm dispensa de ressarcimento, ou de ocorrências que não gerem determinações, audiências ou conversão em TCE para fins de citação:

Deve constar de relatório apenas uma consolidação dos fatos, necessária ao entendimento da irregularidade ocorrida. A memória de cálculo dos valores, as tabelas e a descrição ano a ano devem estar registradas em papéis de trabalhos. Tais papéis, que constituem registros do trabalho executado, não comporão o processo de fiscalização, ficando arquivados na Unidade Técnica.

- situação em que a equipe se utiliza de precedentes que ainda não se constituem em jurisprudência uniforme no TCU, a fim de construir um entendimento e eximir o responsável de apenação:

De forma similar, somente deve constar do corpo do relatório a consolidação dos fatos, necessária ao entendimento da irregularidade ocorrida e do posicionamento da equipe. Nesse caso, porém, as memórias de cálculo, as tabelas e as descrições mais detalhadas, registradas em papéis de trabalho, serão juntadas ao relatório como anexos e comporão o processo de fiscalização, a fim de que possam subsidiar o Voto do Ministro Relator, caso este adote outro entendimento.

- achados sanados durante a auditoria:

Os achados sanados durante a auditoria devem ser descritos na seção “Achados de auditoria” e na “proposta de encaminhamento” indicar a não necessidade desta.

- descrição da não detecção de achados:

A descrição de ocorrências não caracterizadas como achados, ou seja, a descrição da não detecção de achados, somente deve ser feita em casos excepcionais, em que a equipe avalie que o fato precise constar do corpo do relatório e, ainda assim, o relato deve ser feito de forma resumida na Conclusão.

Por exemplo:

- no caso da apuração de denúncias cujas irregularidades apontadas não foram constatadas, deve-se fazer breve relato na Conclusão;
- no caso de não identificação de impropriedades para as questões apontadas, não há necessidade de relato. Se a equipe julgar relevante, deve fazê-lo de forma resumida na “Conclusão”. O registro dos fatos levantados durante o trabalho, por exemplo, a situação de execução físico-financeira de um determinado convênio sem impropriedades ou o desenrolar de determinado processo licitatório sem impropriedades, deve ser feito em papéis de trabalho que não comporão o processo de fiscalização, ficando arquivados na Unidade Técnica.

- histórico/descrição dos fatos que envolvem os processos analisados não relacionados aos achados:

Na descrição da metodologia utilizada deve ser feita remissão ao anexo em que conste a relação dos atos, contratos ou processos incluídos na amostra auditada. O histórico/descrição dos fatos será feito em papel de trabalho que não comporá o processo de fiscalização.

112. Para todos os casos mencionados, os procedimentos realizados estarão registrados na matriz de planejamento e a relação da documentação analisada constará de anexo ao relatório.

#### **IV.1.2 Vedação de inclusão de seções não previstas nos padrões**

113. Não devem ser incluídas seções adicionais, tais como: “Considerações adicionais” ou “Exames realizados”, à estrutura do relatório prevista nos Padrões de Auditoria de Conformidade.

114. No caso de “Considerações adicionais”, os procedimentos realizados devem constar da matriz de planejamento. O relato de impropriedades ou irregularidades, porventura identificadas, deve ter o tratamento de achados, mesmo que estes sejam decorrentes de questões de auditoria não previstas na matriz de planejamento inicial; por outro lado, o relato de não identificação de impropriedades ou irregularidades, que somente de ser feito em casos excepcionais, caso a equipe julgue necessário, deve ser feito de forma resumida na seção “Conclusão”.

115. Não é necessária a inclusão de tópico “Exames realizados” com o objetivo de relatar as ações realizadas (procedimentos), as técnicas e a amostragem utilizadas, informar a situação de execução dos processos analisados e dos resultados obtidos ou as eventuais limitações da auditoria. Cada um destes itens deve ser registrado em seções específicas do relatório ou em outros papéis de trabalho, por exemplo:

- amostragem, limitações e técnicas: a seção adequada é “Metodologia utilizada e limitações inerentes à auditoria”;
- ações realizadas: na matriz de planejamento;
- situação de execução dos processos e dos resultados obtidos que não implicaram achados: outros papéis de trabalho, com referência na Introdução, se for o caso.

116. Para cada achado de auditoria, a equipe deve desenvolver:

- a) a conclusão, em que expõe sua avaliação da situação encontrada e os fundamentos e raciocínio que a levaram a formar essa convicção;
- b) a proposta de encaminhamento consiste na proposição de medidas que, se adotadas, poderão contribuir para resolver o problema.

117. O benefício esperado da proposta de encaminhamento é função do que a equipe concluiu sobre a gravidade da situação, a partir da análise de seus efeitos, e da medida que ela acredita ser a adequada para cessar as suas causas. É necessário, portanto, que a conclusão esteja bem fundamentada e que a proposta de encaminhamento guarde consistência com ela.

### IV.1.3 Grafia de numerais e utilização de siglas ou acrônimos

118. A título de padronização, recomenda-se<sup>7</sup>:

- numerais contendo uma única palavra devem ser grafados por extenso, no caso, grafar “um”, “dois”, “dezoito”, “vinte”, “trinta” etc. Numerais contendo mais de uma palavra devem ser grafados na forma numérica, no caso, 25, 33, 52 etc.;
- Siglas com mais de três letras e silabicamente pronunciadas devem ser grafadas somente com a inicial maiúscula, no caso, grafar Secex e não SECEX, Siafi e não SIAFI, Demec e não DEMEC, Sisac e não SISAC, Adfis e não ADFIS etc.;
- Siglas não admitem plural, portanto grafar “as Secex” e não “as Secexs” ou “as Secex’s”.
- Para utilizar a sigla no restante do texto, deve-se indicá-la entre parênteses, na primeira vez em que o nome completo for citado.

### IV.2 Folha de Rosto

119. Na “Folha de Rosto” é feito o registro de informações relevantes relativas à identificação do processo. Deve ser elaborada conforme modelo previsto nos Padrões de Auditoria de Conformidade.

### IV.3 Resumo

120. O resumo é uma apresentação concisa e seletiva da auditoria, com o objetivo de dar uma visão dos principais aspectos do trabalho.

121. O Resumo é deve ser o mais sucinto possível, não excedendo a duas páginas. Dessa forma, tabelas contendo os processos analisados não devem constar dele, tais tabelas constituir-se-ão em anexo ao relatório. Os achados, as conclusões e as propostas de encaminhamento devem ser tratados de forma concisa, sem excessivo detalhamento.

122. Uma vez que o resumo pode ser utilizado como peça de divulgação, recomenda-se que seja escrito sob a forma de texto corrido, sem recursos de formatação como marcadores e itens.

123. No resumo devem ser ressaltados: o objetivo, as questões de auditoria; a metodologia utilizada; o volume de recursos fiscalizados; os benefícios estimados; e os achados, as conclusões e as propostas de encaminhamento mais importantes.

<sup>7</sup> Orientações dadas na disciplina “Redação Técnica” oferecida pelo ISC.



#### IV.4 Sumário

124. O sumário deve incluir somente os títulos e subtítulos das partes que lhe sucedem. A descrição dos achados não deve constar do sumário.

#### IV.5 Apresentação

125. A apresentação destina-se ao relato de informações que visem a contextualizar o trabalho realizado, sempre que for necessário fazer menção a algumas especificidades ou a características peculiares da fiscalização, e, também, a descrever a forma como se organiza o relatório.

126. Deve constar dos relatórios relativos a Fiscalizações de Orientação Centralizada - FOC e daqueles que envolverem mais de uma Unidade Técnica, sendo opcional nos demais.

#### IV.6 Introdução

127. Na introdução deve ser feito o registro, de forma concisa, de algumas informações importantes sobre a auditoria realizada:

- a deliberação que originou o trabalho e, se for o caso, as razões que motivaram a realização da fiscalização;
- a visão geral do objeto fiscalizado – tal visão deve ser elaborada na fase de planejamento e revisada após a fase de execução e objetiva o conhecimento e a compreensão do objeto a ser fiscalizado, bem como do ambiente organizacional em que este objeto está inserido. Compreende as seguintes informações:
  - descrição do objeto fiscalizado, com as características necessárias à sua compreensão;
  - legislação aplicável;
  - objetivos institucionais do órgão/entidade fiscalizado, quando for o caso;
  - pontos críticos e deficiências no sistema de controle.
- o objetivo da fiscalização;
- as questões de auditoria;
- a metodologia utilizada – que contempla uma breve descrição dos procedimentos e das técnicas adotadas, a menção às folhas em que constam a relação dos atos, contratos ou processos incluídos na amostra auditada, bem como a eventuais papéis de trabalho utilizados (inclusive a matriz de planejamento). A descrição da metodologia deve destacar a participação de especialistas e de outras unidades técnicas que tenham contribuído de modo significativo para a realização do trabalho, ainda que não tenham assinado o relatório. O tipo de amostragem utilizado também deve ser registrado nesta subseção, evitando-se que tais comentários constem das seções subsequentes do relatório como, por exemplo, da descrição da situação encontrada.

- as limitações inerentes à auditoria – a descrição das limitações deve indicar claramente aquilo que não pôde ser investigado em profundidade suficiente para a formulação de conclusões, apresentando as justificativas pertinentes.

As limitações referem-se às técnicas adotadas, às fontes de informação e às condições operacionais do trabalho. No caso destas últimas, podem ser superáveis e só devem ser descritas caso as limitações não sejam mitigadas.

Por exemplo:

- “inexperiência em auditorias na área X”: a equipe poderá ser treinada para evitar a limitação;
- “vasta legislação”: a equipe ficará a par da legislação que será aplicada à auditoria, estudando-a com antecedência. Não havendo possibilidade de treinamento, permanece a limitação.

Nos casos em que a limitação seja insuperável, a Unidade Técnica deve avaliar a oportunidade e conveniência de se excluir ou não a questão ou ainda de se realizar a auditoria em outro momento.

Impedimentos que possam ser resolvidos pela equipe mediante solicitações de auditoria não são limitações. Caso as solicitações não sejam atendidas, a equipe deve avaliar se o “impedimento” não é, de fato, um achado de auditoria.

Por exemplo:

- extrato bancário de conta não específica para convênios;
- inexistência de notas fiscais;
- inexistência de documentos que justifiquem alterações em contratos, contratos de repasse, convênios...;
- inexistência de justificativa para inexigibilidade/dispensa de licitação;
- ausência de documentos;
- indisponibilidade de informações;
- caráter subjetivo das justificativas para as aquisições/contratações;
- ocorrência de dados inconsistentes e sem qualidade (significa ausência de controles internos).

- o volume de recursos fiscalizados – VRF – calculado de acordo com normativo próprio do TCU, representa o montante efetivamente fiscalizado durante o trabalho.

- os benefícios estimados da fiscalização – calculado e registrado conforme normativo próprio do TCU, podem ser estimados, potenciais e efetivos e compreendem débitos, multas, economias, ganhos ou melhorias decorrentes da atuação do Tribunal e ainda a expectativa de controle gerada pelas ações do TCU.
- processos conexos – a análise deve indicar os reflexos dos processos conexos e respectivas deliberações na auditoria, bem como menção à situação das contas do órgão/entidade auditado, se cabível.

#### **IV.7 Achados de Auditoria**

128. As irregularidades/impropriedades constatadas ao longo da execução devem ser relatadas de forma estruturada, por achado, destacando-se, pelo menos, os seguintes aspectos/atributos: descrição (título ou enunciado do achado), situação encontrada, objetos nos quais o achado foi constatado, critério de auditoria, evidências, causas da ocorrência, conclusão da equipe e proposta de encaminhamento.

129. Para cada achado de auditoria haverá uma conclusão e uma proposta.

130. Achados que se repetem em vários processos (ou contratos ou convênios ou editais ou projetos básicos etc.) serão relatados conjuntamente, da seguinte forma:

- descrição – título da irregularidade/impropriedade constatada;
- situação encontrada – descrição dos fatos ocorridos em cada um dos objetos (processo, convênio, contrato, edital, projeto básico etc.) analisados;
- objetos nos quais o achado foi constatado – identificação dos objetos (processos, convênios, contratos, editais, projetos básicos etc.);
- evidências – documentos, cláusulas, itens etc. do processo, convênio, contrato, edital, projeto básico etc. que comprovam o fato.

##### **IV.7.1 Descrevendo fatos não diretamente relacionados aos achados**

131. A descrição da situação encontrada deve destacar somente as informações sobre os objetos analisados que sejam necessárias para a caracterização e entendimento do achado. O histórico ou a descrição de fatos, que envolvem os objetos analisados, mas não são diretamente relacionados aos achados, devem ser registrados em papéis de trabalho que serão guardados na Unidade Técnica Coordenadora, não devendo, portanto, compor o processo de fiscalização.

#### **IV.7.2 Seção “Achados de auditoria” e não “Dos processos e sua análise”**

132. A seção “Achados de auditoria” não deve ser substituída pela seção “Dos processos e sua análise”, pois, ainda que não haja prejuízo de que todas as impropriedades/irregularidades verificadas sejam contempladas, na estruturação por processos, há o destaque dos achados dentro de cada processo, com conclusão e proposta de encaminhamento também apresentadas por processo e não por achado, o que não atende ao previsto nos Padrões de Auditoria de Conformidade.
133. Uma vez que irregularidades/impropriedades semelhantes ou idênticas se repetem em processos distintos, a correta caracterização da irregularidade/impropriedade permite, desde que os achados sejam registrados em banco de dados, a disseminação do conhecimento no TCU e o consequente ganho de eficiência na realização dos trabalhos.

#### **IV.8 Achados não decorrentes da investigação de questões de auditoria**

134. São considerados “Achados não decorrentes da investigação de questões de auditoria” todos aqueles decorrentes da investigação de questões de auditoria não previstas no planejamento inicial, mas que, em função de relevância, materialidade ou risco, mereceram a atenção da equipe de auditoria. Tais achados devem ser relatados com os mesmos atributos dos demais.
135. A investigação de assuntos não previstos inicialmente deve estar registrada na introdução, subseção “Objetivo e questões de auditoria”, na qual será feita menção ao objetivo original e à inclusão dos novos temas.
136. Caso não seja possível a investigação da ocorrência da forma devida - com toda a estruturação que um achado requer - o fato deve ser comunicado ao titular da Unidade Técnica Coordenadora que avaliará a conveniência e a oportunidade de propor nova fiscalização ou de formular representação.
137. No caso da não investigação dos fatos, o breve relato das providências adotadas, caso a equipe julgue necessário, pode ser feito na Conclusão.

#### **IV.9 Conclusão**

138. A seção “Conclusão” destina-se a sintetizar os fatos apurados no trabalho realizado. Serão respondidas, de forma sucinta, as questões de auditoria e elencados, caso existam, os achados resultantes da investigação de outros fatos não previstos no planejamento inicial.
139. Na “Conclusão” devem ser registrados, também, o impacto dos achados nas contas dos órgãos/entidades auditados e os benefícios das propostas de encaminhamento com menção, se houver, ao montante dos benefícios quantificáveis.

140. A “Conclusão” pode ser utilizada para considerações adicionais sobre o trabalho realizado, breves relatos de não detecção de impropriedades na investigação de questões de auditoria, bem como breves relatos na apuração de denúncias cujas irregularidades apontadas não foram constatadas, ou para o relato resumido de boas práticas.
141. Sendo a conclusão é uma síntese dos fatos apurados, não se deve fazer longas descrições. O objetivo principal é comunicar, sem minúcias, a visão geral do resultado da auditoria, em texto suficientemente claro de forma a não prejudicar o entendimento do leitor.

Por exemplo:

Não foram constatadas impropriedades ou irregularidades para as questões de auditoria n.º 1 e 3 formuladas para esta fiscalização.

As seguintes constatações foram identificadas neste trabalho:

Questão 2 – Preços contratados não compatíveis com os preços de mercado. (item 3.1)

Questão 4 – Fuga à licitação pela fragmentação de aquisições. (item 3.2)

Foi identificado, ainda, o seguinte achado não vinculado a questões de auditoria:

Fiscalização do convênio insatisfatória. (item 4.1)

Entre os benefícios estimados desta fiscalização pode-se mencionar XXXXXX, sendo o total dos benefícios quantificáveis desta auditoria de R\$ YYYYYY.

142. As referências aos achados de auditoria na “Conclusão” e devem indicar o(s) número(s) do(s) item(ns) em que cada um deles é tratado no relatório de forma a facilitar sua localização.

#### **IV.10 Propostas de encaminhamento**

143. A “Proposta de encaminhamento” destina-se ao registro das medidas preventivas, corretivas, processuais ou materiais que a equipe avalia que o TCU deva determinar que sejam adotadas para os fatos identificados.
144. As deliberações propostas devem balizar-se na análise de causa e efeito dos achados. A causa, sendo o elemento indutor da discrepância entre o critério e a situação encontrada, é o alvo das medidas propostas. O efeito indica a gravidade da situação encontrada e determina a intensidade das medidas a serem propostas.
145. Não devem constar das propostas de encaminhamento determinações genéricas do tipo “adoção de medidas saneadoras para eliminação das falhas encontradas” sem que sejam mencionadas que providências devem ser adotadas ou ainda “observância à legislação em vigor”, uma vez que tais propostas têm se mostrado muitas vezes inefetivas e de difícil monitoramento.

146. Na “Proposta de Encaminhamento”, devem ser reunidas todas as proposições formuladas para cada achado de auditoria. No caso de haver propostas de medidas saneadoras (audiência, citação) juntamente com outras propostas (determinação, recomendação, encaminhamento de documentos ou informações, entre outras) e a equipe de auditoria entender ser oportuno adotar apenas as medidas saneadoras naquele momento, as outras também devem ser transcritas como medidas a serem oportunamente propostas. Evita-se, desse modo, o risco de algumas dessas propostas não serem consideradas no futuro por não estarem reunidas na seção apropriada, mas dispersas no corpo do relatório, pois nem sempre membros da equipe participam das fases instrutórias subsequentes do relatório de auditoria.
147. Na redação das propostas de audiência ou citação, os responsáveis devem estar devidamente identificados, com a indicação inclusive de CPF e do período de exercício no cargo, seja como substituto, seja como titular. A referência à atuação como titular ou substituto no cargo, é relevante para posterior avaliação da responsabilidade do gestor em face da irregularidade apontada.
148. As referências aos achados de auditoria na “Proposta de encaminhamento” devem indicar o(s) número(s) do(s) item(ns) em que cada um deles é tratado no relatório de forma a facilitar a localização e leitura por outros que não participaram da auditoria, bem como o confronto entre a deliberação proposta e os detalhes do achado que a motivou.

#### **IV.11 Anexos do Relatório**

149. Os documentos que, embora diretamente relacionados aos assuntos tratados no relatório, não sejam essenciais à compreensão deste, tais como, memórias de cálculo, protocolos de teste e descrições detalhadas, devem ser tratados como anexos. A separação dos citados documentos visa a tornar o relatório conciso, entretanto não deve causar prejuízo ao entendimento do leitor, cabendo a equipe avaliar cada caso.
150. Consideram-se anexos, ainda, aqueles documentos que por seu tamanho ou disposição gráfica não possam constar do corpo do relatório, tais como, tabelas, gráficos e fotografias.