

Manual de Procedimentos de Auditoria de Conformidade do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC)

INTRODUÇÃO

Manuais são instrumentos que reúnem orientações e informações estruturadas sobre um tema específico, para padronizar práticas, facilitar a execução de atividades e garantir conformidade e eficiência nos processos de uma determinada organização.

Tendo esse objetivo em vista, o Tribunal de Contas de Santa Catarina (TCE/SC) criou este Manual de Auditoria de Conformidade¹, estabelecendo os princípios, conceitos, métodos e procedimentos aplicáveis às auditorias de conformidade e, quando pertinente, às demais fiscalizações realizadas em seu âmbito.

São abordadas neste Manual todas as fases a serem seguidas na atividade de auditoria, incluindo a definição da programação, a proposta de atuação, o planejamento, a execução e a elaboração de relatório de auditoria. Além disso, ao seu final, complementa-se com a abordagem procedimental dos autos de auditoria e a apresentação de modelos de documentos, além da enumeração descritiva dos conceitos e das referências normativas mencionadas ao longo deste trabalho.

O manual mostra-se em sintonia com as normas internacionais das entidades de fiscalização superior (Issai) e as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP), mais precisamente com a [NBASP 4000](#), que prevê os requisitos que devem ser observados para a realização de auditorias de conformidade; com a [NBASP 400](#), que prevê os princípios de auditoria de conformidade; e com a [NBASP 100](#), que prevê os princípios fundamentais de auditoria do setor público.

Tem-se que o presente Manual constitui-se em uma construção normativa em constante evolução, a ser conjugada com as normas de regência afetas às atuais atividades multidisciplinares desempenhadas pelas Cortes de Contas de orientação, de prevenção, de controle e de fiscalização, entre outras.

1. PROGRAMAÇÃO DE FISCALIZAÇÃO

A [Lei Complementar n. 202, de 15 de dezembro de 2000 \(Lei Orgânica do TCE/SC\)](#), a [Resolução N. TC-006/2001 \(Regimento Interno\)](#) e demais normas de regência, nacionais (NBASP) e internacionais (Intosai), de entidades de fiscalização e de auditoria estabelecem os princípios norteadores da atividade fiscalizatória.

¹ Segundo a terminologia utilizada pelas normas de auditoria governamental internacionais.

A [Resolução N. TC-161/2020, de 19 de outubro de 2020](#), dispõe acerca das ações de controle externo a serem desenvolvidas pelo TCE/SC, que materializam o exercício do controle externo das unidades gestoras sob sua jurisdição.

As ações de controle externo devem estar alinhadas com o planejamento estratégico da Casa e com as suas diretrizes de atuação e são materializadas em três instrumentos: as diretrizes de atuação de controle externo (arts. 4º a 6º); o plano de atividades de controle externo (arts. 7º a 10); e a programação de fiscalização (art. 11).

As diretrizes de atuação de controle externo são as linhas de ação e os temas relevantes que o TCE/SC escolherá como de atuação prioritária para o exercício. O plano de atividades de controle externo é o instrumento que apresentará o planejamento de fiscalização pelos órgãos de controle, levando-se em conta a capacidade operacional e funcional deles. A programação de fiscalização é direcionada ao atendimento das demandas que se apresentarem durante a execução do plano de atividades do controle externo.

2. INSTRUMENTOS DE FISCALIZAÇÃO

Interessa, para os objetivos específicos deste manual, apresentar os conceitos e as ações práticas necessárias à compreensão e à operacionalização das auditorias de conformidade, passando pelas fases da elaboração de uma proposta de fiscalização de auditoria, os trâmites necessários do seu planejamento e, na sequência, abordar a execução e a elaboração do relatório de auditoria e dos demais atos e fatos acessórios.

Para a execução das fiscalizações planejadas e demandadas, o TCE/SC utiliza dos seguintes instrumentos de fiscalização.

2.1. Levantamento

O levantamento é utilizado quando existir pouca informação disponível sobre o órgão/entidade ou sobre o objeto a ser fiscalizado, conforme define o art. 13 da Resolução N. TC-161/2020².

2.2. Inspeção

² Art. 13 Levantamento é o instrumento de fiscalização utilizado quando existir pouca informação disponível sobre o órgão/entidade ou sobre o objeto a ser fiscalizado, cujo relatório deverá propor a realização de auditorias ou inspeções com escopo definido ou concluir pela inviabilidade da realização de procedimento, bem como:

- I – conhecer a organização e o funcionamento, quanto aos aspectos contábeis, financeiros, orçamentários, operacionais e patrimoniais das unidades jurisdicionadas e de seus órgãos de controle interno;
- II – avaliar a viabilidade, o grau de utilidade e o impacto da realização de fiscalizações;
- III – identificar pessoas e objetos de fiscalização.

A inspeção é utilizada pelo Tribunal para suprir omissões e lacunas de informações, esclarecer dúvidas, subsidiar a análise de prestação de contas, de processos de monitoramento e para apurar denúncias e representações, quanto à legalidade, à legitimidade e à economicidade dos atos de gestão praticados por qualquer responsável sujeito à sua jurisdição, se a natureza e a extensão dos fatos não exigirem a realização de auditoria, conforme definição do art. 14 da Resolução N.TC-161/2020³.

2.3. Auditoria

A auditoria é um processo sistemático que tem por finalidade obter e avaliar evidências para determinar se as informações ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios aplicáveis (NBASP 100-18). Fornece aos órgãos legislativos e de controle, assim como aos responsáveis pela governança e ao público em geral, informações e avaliações independentes e objetivas acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais.

As auditorias governamentais têm como finalidade: a) obter dados e informações de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial relativos à gestão dos responsáveis pelo órgão, pela entidade, pelo projeto, pela atividade ou pelo programa auditado, com vistas a verificar a consistência da respectiva prestação de contas apresentada ao Tribunal, a apurar danos e a esclarecer quaisquer aspectos atinentes a atos, fatos, documentos e processos em exame; b) avaliar os programas, projetos e atividades quanto ao desempenho ou resultado operacional dos órgãos e das entidades da administração direta e indireta, ou aqueles realizados por delegação, contrato de gestão ou congêneres; c) analisar atos e despesas relativos a pessoal da unidade auditada; d) analisar atos relativos a licitações, a contratos, a convênios e a instrumentos jurídicos análogos; e) atender solicitação da Assembleia Legislativa, de suas comissões técnicas ou de inquérito; f) subsidiar a análise das contas prestadas anualmente pelo Governador do Estado e pelos Prefeitos Municipais (vide art. 15 da Resolução N. TC-161/2020⁴).

³ Art. 14 Inspeção é o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para suprir omissões e lacunas de informações, esclarecer dúvidas, subsidiar a análise de prestação de contas, de processos de monitoramento e para apurar denúncias e representações, quanto à legalidade, à legitimidade e à economicidade dos atos de gestão praticados por qualquer responsável sujeito à sua jurisdição, se a natureza e a extensão dos fatos não exigirem a realização de auditoria.

⁴ Art. 15 Auditoria é o processo sistemático, documentado e independente de se avaliar objetivamente uma situação ou condição para determinar a extensão na qual critérios são atendidos, obter evidências quanto a esse atendimento e relatar os resultados dessa avaliação a um destinatário predeterminado, especialmente utilizado para:

I – obter dados e informações de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial relativos à gestão dos responsáveis pelo órgão, entidade, projeto, atividade ou programa auditado, com vistas a verificar a consistência da respectiva prestação de contas apresentada ao Tribunal, apurar danos e esclarecer quaisquer aspectos atinentes a atos, fatos, documentos e processos em exame;

Em geral, as auditorias do setor público/governamentais podem ser classificadas em três tipos principais: auditorias de demonstrações financeiras, auditorias de conformidade e auditorias operacionais. Os objetivos de cada auditoria irão determinar as normas que lhe são aplicáveis (NBASP 100-21).

O art. 17 da Resolução N. TC-161/2020⁵ dispõe, em síntese, que a auditoria de conformidade é o exame e avaliação dos registros, das demonstrações contábeis, das contas governamentais, das operações e dos sistemas financeiros, do cumprimento das disposições legais e regulamentares, dos sistemas de controle interno, da probidade e da correção das decisões administrativas, e da legalidade, da economicidade e da legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos à sua jurisdição (NBASP 100-22).

2.4. Monitoramento

O monitoramento é utilizado para verificar o cumprimento das deliberações do Tribunal de Contas e os resultados delas advindos, quando houver previsão na decisão, conforme dispõe o art. 20 da Resolução N. TC-161/2020 ⁶ (vide NBASP 100-51).

2.5. Acompanhamento

O acompanhamento é o procedimento de fiscalização que visa examinar, avaliar e verificar, por um período predeterminado, a legalidade e a legitimidade de atos de gestão, assim como o desempenho das unidades jurisdicionadas, quanto aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário, operacional e patrimonial e, ainda, relacionados à

II – avaliar os programas, projetos e atividades quanto ao desempenho ou resultado operacional dos órgãos e entidades da administração direta e indireta, ou aqueles realizados por delegação, contrato de gestão ou congêneres;

III – analisar atos e despesas relativos ao pessoal da unidade auditada;

IV – analisar atos relativos a licitações, contratos, convênios e instrumentos jurídicos análogos;

V – atender à solicitação da Assembleia Legislativa, de suas comissões técnicas ou de inquérito, conforme o disposto no inciso V do artigo 1º do Regimento Interno; VI – subsidiar a análise das contas prestadas anualmente pelo Governador do Estado e pelos prefeitos municipais.

⁵ Art. 17 A auditoria de regularidade é o exame e a avaliação dos registros, das demonstrações contábeis, das contas governamentais, das operações e dos sistemas financeiros, do cumprimento das disposições legais e regulamentares, dos sistemas de controle interno, da probidade e da correção das decisões administrativas, e da legalidade, economicidade e legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos à sua jurisdição.

⁶ Art. 20 Monitoramento é o instrumento de fiscalização utilizado para verificar o cumprimento das deliberações do Tribunal de Contas e os resultados delas advindos, quando houver previsão na decisão.

§1º O monitoramento poderá ser realizado no processo em que foi proferida a decisão ou por meio de processo específico de monitoramento.

§2º O monitoramento em processo específico pressupõe a existência de plano de ação para cumprimento das determinações, recomendações ou ressalvas, a ser apresentado pelo responsável da unidade jurisdicionada.

§3º O monitoramento de deliberações decorrentes de auditoria operacional obedecerá ao disposto em ato normativo específico.

economicidade, à eficiência, à efetividade e à eficácia (art. 32 da Resolução N. TC-161/2020⁷ e [Portaria N. TC-0164/2021](#)).

3. ELABORAÇÃO DA PROPOSTA DE FISCALIZAÇÃO DE AUDITORIA

A proposta de auditoria consiste em um procedimento eletrônico pelo qual é solicitada a deflagração da sua inclusão na programação de fiscalização, desde que atendidos os requisitos e os procedimentos descritos nos arts. 22, 26 e 27 da Resolução N. TC-161/2020.⁸

O pedido de auditoria pode ser proposto pelo órgão de controle e deve indicar a diretriz de controle externo a que se vincula, quando for o caso, o exercício de abrangência, a unidade gestora, o tipo de auditoria, o objeto, os recursos humanos e materiais necessários e o prazo estimado para a sua realização, além de estar acompanhado do exame de seletividade (art. 22, §§ 1º e 2º).

Submetida à apreciação da Diretoria-Geral de Controle Externo e à aprovação do Relator, para fins de delinear seu objeto, planejar e definir a estratégia, estabelecer a

⁷ Art. 32 O instrumento de fiscalização do acompanhamento somente poderá ser utilizado após regulamentação em norma específica.

⁸ Art. 22 A proposta de fiscalização consiste em um procedimento pelo qual o órgão de controle formaliza o pedido para a realização de um dos instrumentos de fiscalização previstos no art. 12.

§1º As propostas de fiscalização dos órgãos de controle deverão indicar o instrumento de fiscalização, a Diretriz de Controle Externo a que se vinculam, quando for o caso, o exercício de abrangência, a unidade gestora, o tipo de auditoria, o objeto, os recursos humanos e materiais necessários e o prazo estimado para a sua realização.

§ 2º A proposta para realização de inspeção e de auditoria de regularidade deverá estar acompanhada do exame de seletividade. (Redação dada pela Resolução N. TC-0260/2024 – DOTC-e de 30.07.2024)

Art. 26 A inspeção, a auditoria e o acompanhamento, quando propostos por órgão de controle, serão previamente submetidos à consideração da DGCE e à aprovação do Relator, com o propósito de delinear seu objeto, planejar e definir a estratégia, estabelecer sua natureza, no caso de se tratar de auditoria, bem como a oportunidade e a extensão da ação de controle.

§1º A proposta de inspeção, auditoria ou acompanhamento tramitará sob a forma de procedimento eletrônico, com fluxo e acesso restrito ao órgão de controle proponente, à DGCE e ao Gabinete do Relator.

§2º A inspeção, a auditoria e o acompanhamento determinados pelo Tribunal Pleno, pelo Presidente ou pelo Relator também constituirão procedimento eletrônico, a ser iniciado pelo órgão de controle responsável, para identificação dos elementos constantes do caput.

Art. 27 O diretor da DGCE, assim como o Relator, poderá modificar a proposta de inspeção, auditoria e acompanhamento formulada pelo órgão de controle, bem como rejeitá-la, com a indicação dos motivos da alteração ou do arquivamento.

§1º Aprovada a execução da fiscalização pelo diretor da DGCE e pelo Relator, caberá ao órgão de controle proponente elaborar o planejamento dos trabalhos, de acordo com as normas específicas.

§2º Compete à DGCE a inclusão de instrumento de fiscalização determinado pelo Tribunal Pleno, pelo Presidente, pelo Relator, bem como aprovado pelo diretor da DGCE, na Programação de Fiscalização.

§3º As propostas rejeitadas ou arquivadas serão mantidas em arquivo eletrônico com o acesso ampliado ao Tribunal de Contas e ao Ministério Público de Contas.

natureza, bem como a oportunidade e a extensão da ação de controle, a proposta de fiscalização formulada pelos órgãos de controle pode ser aprovada, modificada ou rejeitada (arts. 26 e 27).

No caso de aprovação, caberá ao órgão de controle elaborar o planejamento dos trabalhos e à DGCE incluí-la na programação de fiscalização; caso haja a necessidade de modificá-la, aquele que a determinou deve indicar os motivos para tanto, assim como no caso de situações de rejeição ou de arquivamento, ficando essas propostas disponíveis em arquivo eletrônico, com acesso ao Tribunal de Contas e ao Ministério Público junto ao Tribunal de Contas (art. 27).

O Tribunal Pleno, o Presidente ou o Relator de unidade jurisdicionada também podem propor a deflagração de auditoria, cabendo ao órgão de controle promover o seu processamento, verificando os mesmos elementos das propostas formuladas pelos órgãos de controle e à DGCE incluí-la na programação de fiscalização (art. 26, §2º).

As fiscalizações aprovadas podem ser reprogramadas para exercício futuro, caso não possam ser realizadas no período proposto e se verificar a relevância do seu objeto e a sua adequação às ações de controle externo e aos objetivos estratégicos do Tribunal.

4. PLANEJAMENTO DE AUDITORIA

A elaboração do planejamento de auditoria inicia-se após a aprovação da proposta de fiscalização pela DGCE e pelo Relator (art. 27, §1º, da Resolução N.TC-161/2020).

O primeiro passo é a definição da equipe de auditoria pelo titular do órgão de controle competente, bem como a designação de seu coordenador, supervisor e revisor de trabalhos (art. 29 da Resolução N. TC-161/2020⁹). Esses profissionais, coletivamente, devem possuir o conhecimento, as habilidades e a competência necessárias para realizar o trabalho com êxito (NBASP 100-39).

A seguir, a equipe deve planejar seu trabalho para assegurar que a auditoria seja conduzida de maneira eficiente e eficaz.

No âmbito estratégico, é necessário definir o escopo, os objetivos e o objeto da auditoria, sempre considerando a necessidade de se reduzir os riscos de auditoria a um nível aceitavelmente baixo.

O escopo delimita o objeto e o que será auditado, sendo definido conforme as necessidades dos usuários previstos, do nível da asseguuração decidido, do risco que foi avaliado, da competência e dos recursos disponíveis no Tribunal de Contas (NBASP 4000-44).

Operacionalmente, o planejamento deve estabelecer um cronograma, definir a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria, designar os membros da

⁹ Art. 29 A fiscalização será realizada por equipe de servidores do quadro do Tribunal de Contas indicados pelo titular do órgão de controle competente, que definirá a equipe de auditoria com a designação do seu coordenador, supervisor e revisor dos trabalhos.

equipe de modo apropriado e identificar outros recursos que possam ser necessários, como, por exemplo, especialistas na matéria (NBASP 100-48, 400-45 e 4000-74).

O resultado dos trabalhos realizados na etapa de planejamento é o programa de auditoria, também chamado de matriz de planejamento, documento que registra os passos e os procedimentos a serem seguidos na fase de execução para alcançar o objetivo da auditoria.

A matriz de planejamento deve conter os seguintes campos:

Quadro 01: Matriz de Planejamento/Programa de Auditoria

 TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO SANTA CATARINA - TCE/SC DIRETORIA GERAL DE CONTROLE EXTERNO DIRETORIA XXX MATRIZ DE PLANEJAMENTO			
Entidade Auditada:			
Objeto de Auditoria (NBASP 100.26):			
Questões de auditoria	Possíveis achados	Informações requeridas e fonte da informação	Procedimentos e técnicas
1.			
2.			

a) Órgão/Entidade: identificação do órgão ou entidade a ser auditado.

b) Objetivo geral: é a questão central que delimita o trabalho. Para tanto, é necessário que seja preciso, pois define o propósito da auditoria. É o objetivo geral que orienta a formulação das questões de auditoria.

c) Usuários do relatório: são as pessoas, organizações ou grupos dessas, para quem a equipe elabora o relatório de auditoria. Os usuários podem ser órgãos legislativos ou de controle, os responsáveis pela governança, o Ministério Público ou a sociedade. Embora o relatório de auditoria não seja dirigido à parte responsável, o resultado pode ser útil na melhoria do seu desempenho (NBASP 100-25, 400-38, 4000-19 e 4000-102).

d) Questões de auditoria: as questões de auditoria devem ser elaboradas de forma a estabelecer com clareza o foco da investigação e os limites e as dimensões que devem ser observados durante a execução dos trabalhos. As respostas às questões de auditoria devem fornecer subsídios para se chegar às conclusões sobre o objetivo geral da auditoria.

e) Possíveis achados: são o reflexo das questões de auditoria e correspondem às constatações que podem ser obtidas a partir dos exames realizados para respondê-las, resultando nas não conformidades que a equipe espera identificar. Devem ser descritos de forma clara, concisa e objetiva. É essencial que cada achado esteja coerentemente vinculado

ao escopo da questão de auditoria correspondente, sendo possível ajustar essa relação para ampliar o escopo, incluir novas questões ou limitar os achados.

f) Informações requeridas e fontes de informação: a equipe de auditoria deve identificar as informações necessárias e respectivas fontes para avaliar o objeto fiscalizado. Para cada questão de auditoria, pode ser necessário um conjunto específico de informações, com suas fontes devidamente listadas. Se uma informação tiver mais de uma fonte, todas devem ser previstas no planejamento e consultadas na execução, utilizando-se, para tanto, diversas técnicas de auditoria. As informações requeridas e suas fontes devem ser especificadas claramente, sem generalizações ou expressões vagas, como “etc.” ou “dados e informações sobre...”, garantindo que as fontes sejam precisas e identificáveis.

g) Procedimentos e técnicas: são as atividades que a equipe de auditoria deve realizar para obter evidências suficientes e adequadas, possibilitando a avaliação da conformidade do objeto em relação aos critérios de auditoria. Essas atividades precisam ser descritas de forma clara e objetiva, especificando as técnicas a serem empregadas, a fim de evitar dúvidas na execução. Os auditores de controle externo podem utilizar diversos métodos para obter essas evidências, como observação, inspeção, indagação, confirmação externa, reexecução, recálculo, testes substantivos, testes de controles-chave e procedimentos analíticos (NBASP 4000-160).

Após a elaboração, a equipe deve revisar toda a matriz de planejamento, garantindo que haja coerência entre o objetivo, as questões de auditoria, as fontes de informações e as possíveis conclusões. Após a revisão, o coordenador deve encaminhar a matriz ao supervisor para que ele faça a revisão final e sugira alterações ou aprove o planejamento.

Embora a matriz deva ser elaborada, revisada e aprovada antes do início da fase de execução, o planejamento da fiscalização deve ser adaptável a mudanças. Por isso, a equipe deve considerar a matriz de planejamento um instrumento flexível, passível de atualização ou de modificação, conforme o andamento do trabalho e com a devida aprovação da supervisão (NBASP 100-48).

Caso necessário, o Chefe de Divisão ou o Coordenador de Controle deverá fazer as alterações pertinentes na proposta de fiscalização para dar novo encaminhamento ao Diretor de Controle e ao Diretor-Geral de Controle Externo para análise e aprovação.

5. EXECUÇÃO DE AUDITORIA

Após aprovada a proposta de fiscalização e o programa de auditoria (matriz de planejamento), o coordenador da equipe de auditoria deve providenciar o ofício de apresentação, que deve conter o nome dos auditores fiscais, identificando o coordenador da equipe, o objetivo e a deliberação que originou a fiscalização, bem como a solicitação de disponibilização de local para a realização das atividades, se necessário.

O ofício de apresentação de equipe deve ser entregue ao auditado e juntado ao processo, após comprovada a cientificação do fiscalizado.

A apresentação da equipe de auditoria ao dirigente do órgão/entidade auditada, ou representante por ele designado, faz-se necessária se não foi realizada na fase de planejamento ou decorrido muito tempo do início desta. Na reunião de apresentação será entregue o ofício de apresentação e informado o objetivo do trabalho.

Na reunião inicial deve ser definido quais agentes da unidade fiscalizada serão responsáveis pelo atendimento da equipe de auditoria e de que forma será feita a comunicação entre eles.

Nesse momento, pode-se requisitar documentos, informações ou auxílio necessário para a realização dos trabalhos, por meio de requisição por escrito, devendo o ofício de requisição ser entregue mediante atestado de recebimento na segunda via, a qual será juntada aos autos. Recomenda-se que a requisição seja encaminhada previamente por *e-mail*, ou outro meio de comunicação institucional, de forma a tornar o trabalho ágil e garantir a disponibilização dos documentos necessários.

É importante que a equipe adote uma comunicação eficaz com a entidade auditada e os responsáveis pela governança durante todo o trabalho de auditoria, adaptando-a a cada condição. Caberá à equipe avaliar a oportunidade das comunicações, bem como a forma de sua realização – se verbal, por escrito ou por ambos os meios (NBASP 4000-96/98).

Na fase de execução, a equipe de auditoria deve tomar as técnicas e os procedimentos previstos no programa de auditoria (matriz de planejamento) como roteiro de trabalho, mas sem limitar a adoção de outros procedimentos que sejam considerados necessários pela equipe ao longo da execução.

À medida que os possíveis achados se concretizam, o auditor deve providenciar os documentos e as informações que servirão de evidência; os documentos fornecidos pelo auditado devem identificar quem os elaborou ou forneceu e a fonte da informação, além de estarem legíveis, datados e assinados.

Com as evidências, deve o auditor buscar as normas que definem as competências e a qualificação do agente para a sua responsabilização, como, por exemplo, atos de nomeação e de exoneração, lei ou regimento interno que define as atribuições dos cargos, endereço e CPF.

Ainda no órgão/entidade auditado, a equipe deve verificar se os documentos recebidos são suficientes para fundamentar eventuais infrações. Para facilitar essa avaliação, os documentos devem ser separados por achado, se necessário.

Solicitar esclarecimentos acerca de indícios de achados ao longo da fase de execução evita mal-entendido e retrabalho, possibilitando ao auditado a elucidação de possíveis apontamentos. Além disso, se a desconformidade for contínua, possibilita ao gestor a tomada de providências para corrigir o erro, antes mesmo do recebimento do relatório de auditoria.

Ao final da fase de execução, se o auditado se dispuser, deve ser realizada a reunião de encerramento, na qual a equipe apresenta sinteticamente os achados de auditoria ao responsável pelo órgão/entidade auditado ou representante por ele designado.

Os achados de auditoria devem ser apresentados, indicando-se no mínimo a situação encontrada, o critério de auditoria e as evidências. O gestor deve ser informado que os achados são preliminares, podendo ser corroborados, acrescidos ou excluídos em decorrência de posteriores análises.

O coordenador da equipe de auditoria pode dispensar a proposição da apresentação dos achados em reunião de encerramento quando represente risco à equipe ou à consecução do objetivo da auditoria.

5.1. Elementos do achado e matriz de achados

Achado de auditoria é qualquer fato significativo que decorra da comparação da condição (ou situação encontrada) com o critério de auditoria e deve ser devidamente comprovado por evidências suficientes e adequadas reunidas pela equipe de auditoria.

O achado de auditoria é composto pelos seguintes elementos: a) condição; b) evidência; c) critério; d) causa; e) efeito; e f) conclusão do achado.

Para organizar as informações referentes a cada um desses elementos e evidenciar a relação lógica entre eles e entre um achado e outro, a equipe de auditoria, ao longo da execução, deverá registrá-los num documento específico, chamado matriz de achados.

Tal documento, que deverá guardar pertinência com a matriz de planejamento, facilita a compreensão dos achados e seus elementos, bem como permite que eles sejam discutidos pelos integrantes da equipe de auditoria e entre essa e o supervisor da auditoria antes da elaboração do relatório, para o qual a matriz servirá de subsídio.

A matriz de achados padrão, a ser utilizada pela equipe de auditoria, possui o seguinte formato:

Quadro 2: Matriz de Achados

 TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO SANTA CATARINA – TCE/SC DIRETORIA-GERAL DE CONTROLE EXTERNO - DGCE DIRETORIA XXX MATRIZ DE ACHADOS						
Entidade Auditada:						
Objeto de Auditoria (NBASP 100.26):						
Achado	Condição (situação encontrada)	Evidência	Critério	Causa	Efeito	Conclusão do achado

Como o objetivo da matriz de achados é fornecer uma visão geral da fiscalização realizada, a equipe deverá descrever resumidamente cada um dos elementos dos achados, deixando para abordá-los com mais detalhes no relatório de auditoria.

Nos tópicos a seguir, apresenta-se uma conceituação de cada um desses elementos.

5.1.1. Condição

Entende-se como condição a situação encontrada pela equipe de auditoria e documentada, constituindo-se no fato ocorrido ou na própria existência do achado. Os achados ocorrem quando a condição encontrada diverge do critério adotado.

5.1.2. Critério de auditoria

O critério de auditoria são as referências utilizadas para avaliar o objeto auditado e determinar se ele está ou não em conformidade. Trata-se da situação ideal esperada, de como o objeto deveria ser.

Essas referências podem ser a Constituição Federal ou Estadual, as leis, os decretos, as portarias, os regulamentos, os termos acordados etc. A fonte dos critérios, portanto, não é apenas o Poder Legislativo, mas também outros Poderes, e abrange diversos níveis organizacionais da Administração Pública (NBASP 400-29).

Para correta definição dos critérios, deve a equipe de auditoria levar em conta a jurisprudência do Poder Judiciário e dos tribunais de contas pátrios, especialmente a do TCE/SC, bem como os posicionamentos doutrinários. Contudo, não é necessário mencioná-los na matriz de achado – sua menção, quando entendida oportuna, deve ser feita no relatório de auditoria.

5.1.3. Evidências de auditoria

Evidência é qualquer informação utilizada pelo auditor para comprovar que o objeto está ou não em conformidade com os critérios aplicáveis. Ela deve ser suficiente e apropriada para formar essa conclusão com o nível de asseguração estabelecido (NBASP 4000-144).

Suficiência é uma medida da quantidade de evidência necessária para fundamentar os achados e as conclusões. Ao avaliar a suficiência da evidência, a equipe precisa determinar se foi obtida evidência suficiente para persuadir uma pessoa conhecedora que os achados são razoáveis (NBASP 4000-147).

Apropriada é uma medida da qualidade da evidência, que abrange a relevância, a validade e a confiabilidade (NBASP 4000-148).

As evidências devem ser preferencialmente documentais e podem ser obtidas junto à unidade auditada ou a terceiros. Em geral, as evidências decorrem de pesquisa em sistemas informatizados, de requisição de documentos e de aplicação de técnicas de auditoria, conforme estabelecido no programa de auditoria (matriz de planejamento resultante da etapa de planejamento da auditoria). As NBASP 4000-160/169 tratam dos métodos para obtenção de evidência de qualidade.

São exemplos de evidências: ofícios, comunicações internas, memorandos, relatórios ou outros documentos emitidos pelo auditado ou por terceiros, fotografias (de preferência datadas), mídias, consolidações de respostas a questionários, planilhas de cálculos, quadros comparativos, demonstrativos, extratos bancários, notas fiscais, notas de empenho, ordens de pagamento, relatórios contábeis, entre outros.

5.1.4. Causa

Causa consiste nos motivos que levaram ao descumprimento da norma legal, representando a origem da divergência entre a condição e o critério.

O preenchimento da causa na matriz não é de determinação obrigatória, mas deve ser realizado somente se for relevante e de possível identificação. A equipe deve buscar evidência para firmar sua convicção, não devendo se limitar às informações prestadas pelos agentes do órgão/entidade como causa. Na ausência de certeza, deve-se preencher no “campo causa” a expressão “não identificada”.

A causa pode ser objetiva (deficiências de controle, riscos que se materializaram) e/ou subjetiva (negligência, imprudência, imperícia), entretanto deve ser conclusiva, para permitir imputar, ou não, responsabilidade ao gestor (causa subjetiva) e fornecer elementos para determinar medidas corretivas (causa objetiva).

As causas podem possuir caráter endógeno ou exógeno ao ambiente auditado, podendo, inclusive, estar fora do controle ou da influência do gestor.

5.1.5. Efeitos

Efeitos de um achado são as reais consequências para o órgão/entidade, o erário ou a sociedade, resultantes da divergência entre a situação encontrada (condição) e o critério. A análise e o registro do efeito servem para dimensionar a relevância do próprio achado e, sempre que possível, deve ser quantificado. Também não deve ser confundido com o fato irregular em si.

A metodologia definida pela equipe de auditoria e os procedimentos planejados para a sua execução devem levar em conta a necessidade de identificar os efeitos dos achados constatados. Os efeitos podem ser classificados em impactos financeiros quantificáveis ou não quantificáveis e em não financeiros.

A avaliação dos efeitos guarda aderência com a avaliação da materialidade do achado. Os auditores devem considerar a materialidade durante todo o processo de

auditoria, pois determiná-la é uma questão de julgamento profissional e depende da interpretação do auditor sobre as necessidades dos usuários.

Uma questão pode ser julgada material se o seu conhecimento é suscetível de influenciar as decisões dos usuários previstos. Esse julgamento pode se relacionar a um item individual ou a um grupo de itens tomados em conjunto.

A materialidade é frequentemente considerada em termos de valor, mas também sob os aspectos quantitativos e qualitativos. As características inerentes a um item ou a um grupo de itens podem tornar uma questão material por sua própria natureza. Uma questão pode também ser material por causa do contexto em que ela ocorre (NBASP 400-47).

Além das informações que integram a matriz de achados, outras podem ser obtidas pela equipe e relatadas como forma de assegurar a qualidade da informação a ser disponibilizada ao usuário, como a opinião do auditado e o benefício da fiscalização, assim como as operações e os procedimentos afetados por atos de não conformidade e por possíveis atos ilícitos, dentre outros (NBASP 4000-221 “f”).

5.1.6. Conclusão do Achado

A equipe deve sugerir as medidas que o TCE/SC deverá adotar, tanto para corrigir a situação encontrada como para, quando cabível, responsabilizar os agentes públicos envolvidos, tais como: sugestão de audiência ou de citação por fato passível da imputação de débito ou da aplicação de multa; adoção de medida cautelar; determinação de providências preliminares (art. 36, § 1º, da LC 202/2000¹⁰); relato da necessidade de futura determinação ou recomendação decorrente do achado na decisão definitiva do processo.

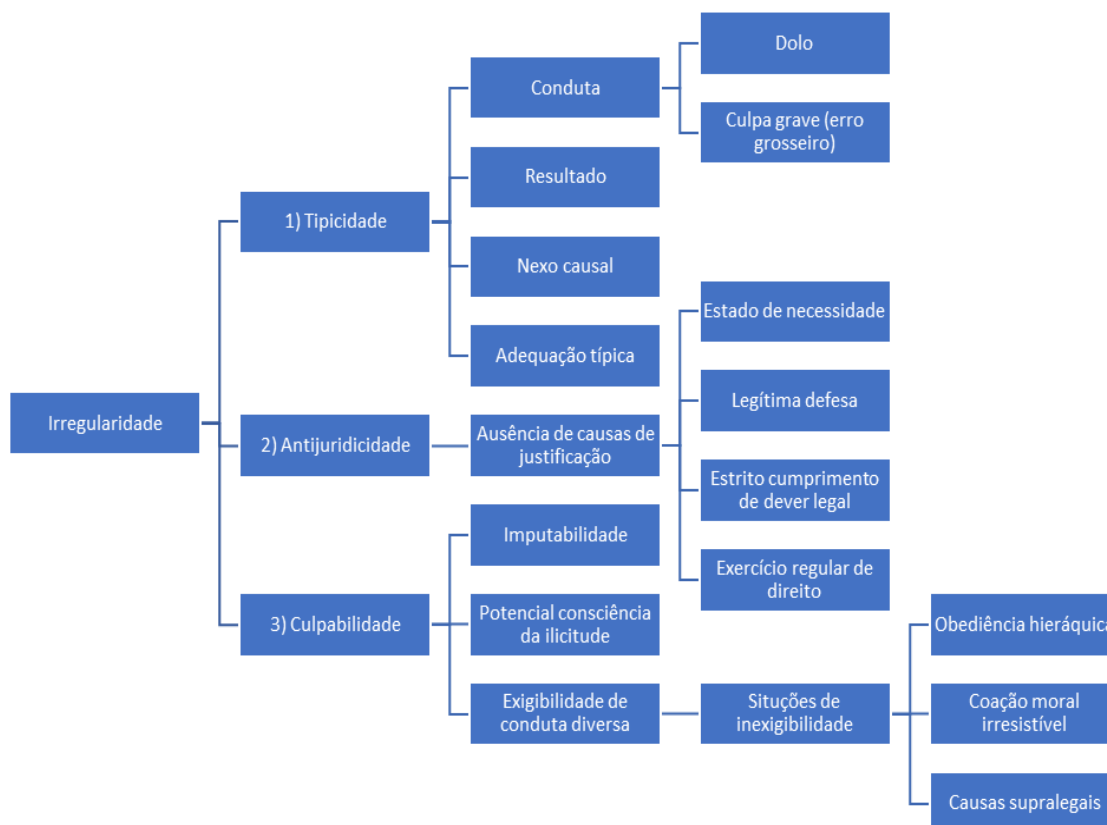
5.2. Matriz de Responsabilização

Quando identificada, no curso da execução da auditoria, irregularidade que possa ensejar a imputação de débito ou a aplicação de multa, deve a equipe de auditoria reunir evidência apropriada e suficiente para demonstrar a responsabilidade dos agentes públicos ou equiparados que a praticaram (NBASP 100-15; 400-19; 4000-20/23; 142; 153/157; 221/224 e 228/229).

¹⁰ Art. 36. A decisão do Tribunal de Contas em processos de fiscalização de atos e contratos e de apreciação de atos sujeitos a registro, pode ser preliminar ou definitiva. § 1º Preliminar é a decisão pela qual o Tribunal: a) antes de se pronunciar quanto ao mérito em processos de fiscalização de atos e contratos e de apreciação de atos sujeitos a registro, resolve sobrestar o feito, ordenar a audiência dos responsáveis ou determinar outras diligências necessárias ao saneamento do processo; e b) após exame do mérito, constatada ilegalidade na apreciação de atos sujeitos a registro ou de atos e contratos, fixa prazo para que o responsável adote as providências necessárias ao exato cumprimento da lei

Para evitar erros na atribuição de responsabilidade, é recomendável que a equipe utilize o critério analítico para examinar a irregularidade administrativa, decompondo-a em seus elementos estruturais e analisando-os separadamente numa ordem lógica.

À semelhança da infração penal, pode-se identificar os seguintes elementos estruturais da irregularidade administrativa: (i) fato típico; (ii) fato antijurídico; e (iii) fato culpável¹¹. Cada um desses elementos, por sua vez, pode ser decomposto em outros elementos, conforme demonstrado no seguinte esquema:



Esses elementos, respaldados pela evidência colhida pela equipe de auditoria e analisados com mais minúcias no corpo do relatório, devem ser descritos de forma sintética na matriz de responsabilização.

Incluída no apêndice deste Manual, essa matriz contém as informações descritas na imagem a seguir:

¹¹ Encontra-se na doutrina uma variedade de formas de estratificação da irregularidade administrativa. Considerando o TCE/SC possui competência para aplicar sanções aos responsáveis, entende-se que a melhor solução é seguir, com as adaptações necessárias, a teoria utilizada no direito penal para estruturação do ilícito penal.

Quadro 3: Matriz de Responsabilização

 TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO SANTA CATARINA – TCE/SC DIRETORIA GERAL DE CONTROLE EXTERNO – DGCE DIRETORIA XXXX MATRIZ DE RESPONSABILIZAÇÃO								
Entidade Auditada:								
Objeto de Auditoria (NBASP 100.26):								
Achado	Responsável	Período de exercício	Conduta	Resultado	Nexo de causalidade	Antijuridicidade	Culpabilidade/punibilidade	Agravantes/atenuantes
1	Sr. Fulano, Engenheiro (Fiscal do Contrato), CPF n.º	XX/XX/XX XX a xx/xx/xxx (portarias n.ºs xx e xx)	Atestar, mediante grave negligência, medições por transporte de brita em distâncias superiores às distâncias efetivamente realizadas.	Superfaturamento no valor de R\$ XX.	Se o agente tivesse adotado as rotinas de controle e revisão cabíveis, o dano ao erário não teria ocorrido.	Não foram identificadas causas de exclusão de antijuridicidade.	O agente público é imputável e tinha (ou tinha possibilidade de ter) consciência de que seu ato poderia configurar uma ilegalidade. Além disso, poderia ter adotado conduta diversa, realizando o controle das medições realizadas. Nenhuma situação de extinção de punibilidade foi identificada.	Não foram identificadas agravantes nem atenuantes.

Não sendo identificados achados que ensejam a aplicação de multa ou a imputação de débito aos responsáveis, ficará dispensada a elaboração da matriz de responsabilização.

A equipe de auditoria não deverá incluir na matriz de responsabilização agentes públicos que não tenham praticado fato típico. Por outro lado, caso tenha encontrado evidência suficiente e apropriada quanto à prática de fato típico por agente público, mas tenha constatado a ocorrência de excludente de antijuridicidade ou de culpabilidade ou de extinção de punibilidade, a equipe deverá incluir esse agente na matriz de responsabilização, descrevendo essas circunstâncias.

Embora se exija a demonstração da antijuridicidade da conduta do agente público e de sua culpabilidade no relatório e na matriz de responsabilização, é importante lembrar que o ônus de demonstrar a existência de causas justificantes e excludentes de culpabilidade

recai sobre aquele a quem se imputa a responsabilidade, de modo que eventual insuficiência da evidência coletada pela equipe não prejudicará a imputação de débito ou a aplicação de sanção aos responsáveis.

A seguir, analisando o significado de cada um dos campos dessa matriz, oferece-se orientações quanto ao seu preenchimento pela equipe de auditoria.

5.2.1 Achado de auditoria

A equipe deve indicar o título do achado ou seu número.

5.2.2 Data da ocorrência do fato

A equipe deve indicar a data ou o período da ocorrência da irregularidade. Quando se tratar de irregularidade que se prolonga no tempo, faz-se necessária a indicação de todo o período por ela abrangido.

Exige-se precisão no detalhamento desse elemento, já que a indicação errônea do período da irregularidade pode levar à responsabilização de agentes públicos que estavam afastados de suas atividades ou que ainda não exerciam o cargo ou a função à época da prática da irregularidade.

5.2.3 Responsável

A equipe deve identificar o responsável por meio das seguintes informações: nome completo, cargo ou função exercida, relação com a Administração (caso seja contratado, conveniente, parceiro etc.), o número de inscrição no Cadastro de Pessoa Física (CPF) ou no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), observadas as diretrizes da Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD).

5.2.4 Período de exercício no cargo

A equipe deve informar o período, dentro daquele abrangido pelo escopo da auditoria, em que o responsável esteve no exercício do cargo/função ou em que atuou na condição de conveniente, de parceiro, de contratado etc.

Eventuais períodos de férias, de licença, de substituição ou de outros afastamentos devem ser mencionados nesse campo.

5.2.5 Conduta

A equipe deve descrever a conduta irregular praticada pelo responsável. Para que uma conduta possa ser incluída na matriz de responsabilização, é necessário que ela tenha sido praticada com dolo (isto é, com intenção de produzir o resultado irregular ou

assumindo o risco de produzi-lo) ou, ao menos, com culpa (isto é, com quebra do dever de cuidado, por negligência, por imprudência ou por imperícia), pois não se admite a responsabilização objetiva na esfera de controle.

Com relação à conduta culposa – a mais comum nas fiscalizações do Tribunal de Contas, dada a dificuldade de identificação de dolo no processo de controle –, a equipe deve identificar não apenas a modalidade de culpa, mas também o seu grau, já que, por força do art. 28 do [Decreto-lei n. 4.657/42](#) (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB¹²), somente a culpa grave, expressão considerada sinônimo de erro grosseiro, autoriza a imputação de responsabilidade a agentes públicos.

Para caracterização da culpa grave, a equipe deve considerar os seguintes elementos: (i) voluntariedade: a ação ou omissão que provocou o resultado deve ter sido praticada de forma voluntária, mas sem a intenção de causar dano ou de descumprir as normas aplicáveis; (ii) previsibilidade: a ocorrência do resultado irregular devia ser passível de previsão (NBASP 4000-157 “c”); (iii) ausência do dever objetivo de cuidado: o agente deve ter incorrido em grave inobservância dos deveres de cuidados exigidos daqueles que gerem a coisa pública.

Os argumentos utilizados para caracterizar o elemento subjetivo da conduta (dolo ou culpa), indispensável para evitar responsabilizações indevidas, devem ser apresentados na parte textual do relatório, devendo a matriz de responsabilização apenas mencionar resumidamente a conduta irregular.

Quando se tratar de conduta comissiva, a equipe deve preencher a matriz de responsabilização, utilizando verbo no infinitivo que descreva o ato efetivamente praticado pelo responsável, e deve mencionar se esse ato foi derivado de dolo ou de culpa. Quando se tratar de conduta omissiva, a equipe deve descrever a ação que o responsável deixou de adotar, indicando a norma de competência que o impelia a adotá-la, bem como deve mencionar se a omissão foi resultado de dolo ou de culpa.

Para cada conduta irregular, deve-se preencher uma linha da matriz, sendo suficiente somente uma linha no caso de vários responsáveis com idêntica conduta. Além disso, condutas e resultados repetidos de um mesmo responsável (ex.: várias contratações sem licitação), desde que idênticas, podem ser agrupadas em uma única linha.

5.2.6 Resultado

À semelhança da esfera penal, pode-se falar, na esfera de controle, na existência de irregularidades materiais (cuja consumação depende da existência de um resultado naturalístico) e de irregularidades de mera conduta (para cuja consumação basta a prática da conduta).

¹² Art. 28. O agente público responderá pessoalmente por suas decisões ou opiniões técnicas em caso de dolo ou erro grosseiro.

No primeiro caso, o resultado é o dano ao erário; no segundo, a ofensa ao interesse jurídico que as normas de regência buscam preservar.

Dessa forma, ao preencher esse campo na matriz de responsabilização, deve-se observar essa diferença, somente mencionando o dano ao erário, com a devida quantificação, quando se tratar de irregularidade material. Quando se tratar de irregularidade de mera conduta, basta a afirmação de que a conduta do responsável descumpriu determina norma.

5.2.7 Nexo de causalidade

O nexo de causalidade é a relação de causa e efeito entre a conduta do responsável e o resultado descrito.

Na falta de uma norma que determine o modo de avaliação do nexo de causalidade na – esfera do controle externo, recomenda-se a utilização da teoria da equivalência dos antecedentes causais, adotada pelo art. 13, *caput*, do Código Penal¹³. Segundo essa teoria, causa é toda ação ou omissão que é indispensável para a configuração do resultado, por menor que seja o seu grau de contribuição.

Para verificar se alguma conduta é causa da irregularidade, deve-se utilizar o critério do juízo hipotético de eliminação: elimina-se hipoteticamente a conduta do contexto analisado e verifica-se se, ainda assim, o resultado seria produzido ou se, ao menos, seria produzido com a mesma intensidade. Se o resultado não ocorresse ou ocorresse em menor intensidade quando eliminada a conduta da cadeia de acontecimentos, dever-se-á reconhecer o nexo causal.

Quando se tratar de conduta omissiva, a equipe poderá verificar a existência do nexo de causalidade por meio de um exercício hipotético em que se inclui a conduta que o responsável estava obrigado a adotar no contexto analisado e se avalia se, ainda assim, o resultado teria ocorrido, ao menos, com a mesma gravidade. Se a resposta for negativa, deverá ser reconhecido o nexo causal.

5.2.8 Antijuridicidade

A antijuridicidade (ou ilicitude) é a contrariedade entre a conduta do responsável e o ordenamento jurídico considerado como um todo. Ela estará presente quando a conduta típica não for justificada por nenhuma das causas legais de exclusão da ilicitude: legítima defesa, estado de necessidade, estrito cumprimento de dever legal ou o exercício regular de direito.

A legítima defesa estará presente quando o agente pratica a conduta típica para proteger um direito próprio ou de terceiro contra uma agressão injusta, atual ou iminente,

¹³ Art. 13 - O resultado, de que depende a existência do crime, somente é imputável a quem lhe deu causa. Considera-se causa a ação ou omissão sem a qual o resultado não teria ocorrido.

usando moderadamente dos meios necessários para repeli-la; o estado de necessidade, quando a pratica para salvar de perigo atual direito próprio ou alheio, desde que outra conduta, nas circunstâncias, não fosse razoavelmente exigível; o estrito cumprimento de dever legal, quando a pratica para cumprir dever imposto pela lei; e o exercício regular de direito, quando a pratica por existir autorização legal.

Quando não constatada nenhuma excludente de antijuridicidade, a equipe deve simplesmente informar essa circunstância na matriz de responsabilização. Quando identificada alguma excludente, a equipe deve mencioná-la nesse documento, indicando a evidência que a fundamenta.

5.2.9 Culpabilidade

A culpabilidade é um juízo de valor de um fato típico e antijurídico e de seu autor. Não se trata de analisar dolo ou culpa, elementos que integram o exame da tipicidade, mas de avaliar se a conduta adotada pelo agente público é socialmente reprovável.

O agente somente será considerado culpável se, ao tempo dos fatos, era imputável, tinha potencial consciência da irregularidade de sua conduta e lhe era exigível, nas circunstâncias em que se encontrava, conduta diversa da adotada. Por exclusão, pode-se afirmar que não será possível a responsabilização do agente quando presente uma das seguintes excludentes de culpabilidade: (i) inimputabilidade; (ii) ausência de potencial consciência da irregularidade; (iii) inexigibilidade de conduta diversa.

Será imputável o agente que, ao tempo dos fatos, tivesse condições psíquicas de entender o caráter irregular do fato e de determinar-se de acordo com esse entendimento. O critério utilizado, embasado no direito penal, é o biopsicológico, segundo o qual não é suficiente, para excluir a responsabilidade do agente, a verificação de alguma enfermidade mental à época dos fatos, sendo necessário também que essa circunstância tenha afetado sua capacidade de compreender o caráter irregular da sua conduta ou de determinar-se segundo essa compreensão.

Haverá potencial consciência da irregularidade quando o agente tiver condições de compreender o caráter irregular de sua conduta. Não se deve confundir esse elemento com o desconhecimento da lei, que é inescusável (art. 3º do [Decreto-lei n. 4.647/42](#)). Basta que o agente soubesse (ou tivesse condições de saber) que sua conduta era contrária ao direito, sendo dispensado o conhecimento da exata norma violada.

Será considerada presente a exigibilidade de conduta diversa quando se verificar que, nas circunstâncias em que se encontrava, não era possível ao agente público adotar outra conduta que não a irregular. A legislação penal, a ser utilizada por analogia, prevê duas hipóteses que caracterizam essa situação: a coação moral irresistível e a obediência hierárquica (art. 22 do [Decreto Lei n. 2.848/1940 - Código Penal](#)). Há coação moral irresistível quando o agente público é alvo de ameaça grave e iminente que o compele a praticar a conduta irregular. Há obediência hierárquica quando o agente cumpre ordem de

autoridade superior não manifestamente ilegal. Além dessas causas, admite-se outras não previstas expressamente em lei.

Na matriz de responsabilização, quando não verificada nenhuma excludente de culpabilidade, a equipe deverá indicar resumidamente: (i) que o agente era imputável, por ter condições de compreender o caráter irregular de sua conduta e de determinar-se de acordo com essa compreensão; (ii) que o agente tinha consciência – ou, ao menos, condições de obter a consciência – da irregularidade do fato praticado, mencionando a razão dessa conclusão; e (iii) que o agente não agira mediante coação moral irresistível nem em obediência à ordem superior não manifestamente ilegal, bem como que poderia ter adotado conduta diversa, mencionando qual seria essa conduta. Quando verificada alguma excludente de culpabilidade, a equipe deverá mencioná-la na matriz de responsabilização, indicando resumidamente as circunstâncias que a caracterizam.

5.2.10 Punibilidade

Como última hipótese de exclusão de responsabilidade, deve a equipe de auditoria verificar a existência de causas de extinção de punibilidade, com destaque à eventual prescrição da pretensão punitiva ou ressarcitória (NBASP 4000-142 “b”).

Não verificando nenhuma situação de extinção da punibilidade, a equipe deve apenas registrar a ausência de evidência quanto a essa circunstância na matriz de responsabilização.

5.2.11 Agravantes e atenuantes

Reconhecida a prática de fato típico, antijurídico e culpável e afastadas as hipóteses de extinção de punibilidade, caberá a equipe levantar as circunstâncias que podem influenciar na dosimetria de eventual sanção a ser aplicada aos responsáveis, indicando-as, quando existentes, na matriz de responsabilização.

Segundo o art. 22, § 2º, do Decreto-lei n. 4.657/42, incluído pela Lei n. 13.655/2018, “Na aplicação de sanções, serão consideradas a natureza e a gravidade da infração cometida, os danos que dela provierem para a administração pública, as circunstâncias agravantes ou atenuantes e os antecedentes do agente”.

Diante da inexistência de ato normativo deste Tribunal de Contas que estabeleça de forma expressa as circunstâncias agravantes e atenuantes, recomenda-se que a equipe adote como referência os critérios atualmente utilizados pelo Tribunal Pleno para agravar ou atenuar as sanções aplicadas aos responsáveis.

Adicionalmente, caso tenha conhecimento, a equipe deve indicar se os agentes públicos já foram sancionados em outras instâncias pelo mesmo fato, uma vez que tal circunstância deverá ser considerada na definição da sanção a ser eventualmente aplicada por este Tribunal, conforme o disposto no art. 22, § 3º, do Decreto-Lei n. 4.657/42, também incluído pela Lei n. 13.655/2018.

5.3. Benefícios da auditoria

Ainda na fase de execução da auditoria, a equipe de auditoria deve/pode avaliar os benefícios resultantes da ação fiscalizatória do TCE/SC para a sociedade e para a Administração Pública, quantificando-os monetariamente, quando possível.

São exemplos de benefícios o ressarcimento ao erário, a economia de recursos, o aumento da arrecadação e a implementação de boas práticas, obtidos em decorrência da atuação do Tribunal de Contas.

Quando não for possível ou não se mostrar economicamente justificável quantificar os benefícios da auditoria, a equipe deve se limitar a identificar os pontos de melhoria na gestão dos recursos públicos para posteriormente mencioná-los no relatório de auditoria.

5.4. Outros Fatos Relevantes

Outros fatos relevantes são todos aqueles não previstos nas questões de auditoria e, portanto, não vinculados ao escopo delas, mas que, em função de relevância, de materialidade ou de risco, mereçam a atenção da equipe de fiscalização.

A equipe de auditoria deve relatar os indícios ao Diretor de Controle para as providências que entender necessárias, que vão desde a inclusão dos fatos na análise da prestação de contas até a proposição de nova auditoria. Esse relato deve ser formalizado documentalmente (relatório do tipo “informação”), sendo desnecessária sua juntada ao processo de auditoria.

Dessa forma, somente devem compor o relatório de auditoria os indícios de irregularidades devidamente apurados, com evidências fáticas, com responsáveis identificados e com vinculação ao escopo da auditoria.

5.5. Análise de documentos

A documentação precisa ser suficiente para demonstrar como o auditor delimitou o objetivo de auditoria, o objeto, os critérios e o escopo, bem como as razões pelas quais um método específico de análise foi escolhido. Para isso, a documentação precisa ser organizada de modo a fornecer uma ligação clara e direta entre os achados e as evidências que os suportam (NBASP 400-48 e 4000-91).

A análise dos documentos coletados serve para consolidar se os achados estão devidamente fundamentados. Apesar de estar separado da realização da auditoria, esse é um passo que pode ser realizado a qualquer tempo, contribuindo para a qualidade do trabalho.

O preenchimento das matrizes de achados e de responsabilização está previsto para ser realizado na fase de execução da auditoria, sendo concluído após revisão dos pares de auditoria e dos seus superiores.

Contudo, no preenchimento das matrizes é que os documentos serão revisados mais detalhadamente, a fim de verificar se são capazes de suportar as conclusões da equipe.

Após completar os trabalhos de auditoria, o auditor revisará a documentação de auditoria para determinar se o objeto foi suficientemente e apropriadamente examinado. O auditor deve também determinar se a avaliação de risco e a determinação inicial da materialidade foram apropriadas à luz da evidência coletada, ou se elas necessitarão ser revisadas (NBASP 400-58).

Na análise de documentos, é importante separá-los por achado, conforme a matriz de achados. Desde que não haja a necessidade de pedir mais documentos, deve-se numerá-los conforme o processo. Essa prática ajudará na confecção do relatório, pois os documentos de suporte citados no relatório devem ser referenciados conforme as folhas do processo.

Ocorrendo a necessidade de mais informações ou documentos, o coordenador da equipe de auditoria deve decidir sobre a forma de requisição com a orientação do Coordenador de Controle ou do Diretor de Controle.

A forma regimental de requisitar ao titular da unidade auditada documentos e informações indispensáveis à instrução do processo é a diligência. Entretanto, se o coordenador da equipe de auditoria julgar que existe uma forma mais célere e eficaz, poderá utilizá-la, ciente de que a possibilidade de aplicação de penalidade pelo não fornecimento só é cabível se obedecidos aos termos legais/regimentais.

Quando a equipe optar pela utilização do e-mail institucional do TCE/SC para requisitar documentos ou informações, a mensagem deverá ser enviada com cópia para o Coordenador de Controle e para o Diretor de Controle, bem como com a habilitação da “confirmação de leitura”.

Caso o auditado não responda no tempo estipulado, deve ser realizada a diligência observando-se as normas de regência.

Presume-se que a solicitação por e-mail seja um procedimento mais célere e informal, mas recomenda-se o contato telefônico/telemático com o destinatário para confirmar o cumprimento dentro do prazo estipulado e o entendimento das informações solicitadas.

Em caso de descumprimento do prazo da diligência, a equipe deve primeiramente entrar em contato com o órgão/entidade para apurar o motivo do não atendimento. Desde que não apresentado nenhum fato relevante para o descumprimento da diligência, deve informar ao superior imediato para avaliar a possibilidade de aplicação de penalidade ou de reiteração da diligência.

6. ELABORAÇÃO DO RELATÓRIO DE AUDITORIA

O relatório de auditoria de conformidade é o documento pelo qual os trabalhos de auditoria e as conclusões da equipe são relatados, a fim de comunicá-los às partes

interessadas, aos responsáveis pela governança e ao público em geral, além de subsidiar a tomada de decisões (NBASP 100-51 e 400-36).

6.1. Processo de elaboração do relatório

A elaboração do relatório deve ser de nível de asseguuração razoável, por meio da descrição explícita baseada em evidências suficientes e apropriadas, com fundamentação das combinações da situação encontrada e dos critérios utilizados que resultaram no achado de auditoria e em determinada conclusão. Ao fornecer relatórios confiáveis, as auditorias de conformidade influenciam as decisões dos usuários previstos e promovem a transparência, a *accountability* e a boa governança (NBASP 100-32 e 51; e 400-13).

Para garantir a qualidade do relatório, a equipe deve:

a) discutir preliminarmente os resultados encontrados e promover a revisão dos papéis de trabalho e dos achados, preferencialmente por pessoa distinta daquela que os tenha elaborado, além da obrigatória revisão por parte do coordenador da auditoria (líder da equipe);

b) reportar ao supervisor a correlação da matriz de planejamento com os achados, a fim de definirem se a evidência é suficiente, se os achados são razoáveis e apropriados, além de mensurarem a relevância e o destaque de cada um deles, visando a organização do relatório e das conclusões;

c) adotar redação clara, simples, impessoal e concisa, observando os princípios de completude, objetividade, tempestividade, precisão e contraditório (NBASP 4000-202).

Além disso, a equipe deverá adotar procedimentos para resguardar o manejo de dados pessoais ou de informações sigilosas, observando a Lei Geral de Proteção de Dados (LGPD) na transposição para o relatório.

6.2. Estrutura do relatório

O relatório deve ser construído, principalmente, a partir de outros produtos elaborados pela equipe (matrizes de planejamento, de achados e de responsabilização), devendo conter os seguintes elementos: título; destinatário; escopo de auditoria, incluindo o período abrangido; descrição do objeto; metodologia; normas de auditoria aplicadas na realização do trabalho; resumo do trabalho executado; achados e seus elementos; respostas da entidade auditada (quando apropriado); conclusão (propostas de encaminhamento); benefícios da auditoria; data do relatório e assinatura.

A estrutura do relatório será composta pelos seguintes tópicos: a) introdução; b) análise dos resultados; c) benefícios da auditoria; d) conclusão; e e) apêndices e anexos.

6.2.1. Introdução

A parte textual do relatório é iniciada pela introdução e deve contemplar informações necessárias para situar o tema da auditoria, devendo conter, no mínimo:

- a) número da proposta de auditoria na programação de fiscalização aprovada;
- b) escopo de auditoria, incluindo o período abrangido;
- c) valor auditado (quando mensurável);
- d) identificação ou descrição do objeto (necessárias à sua compreensão);
- e) objetivo e questões de auditoria;
- f) descrição da unidade auditada;
- g) destinatários (usuários previstos);
- h) metodologia utilizada;
- i) limitações (incluindo ausência ou dificuldades de obtenção de dados).

Caso as NBASP, este Manual e os demais pronunciamentos profissionais aplicáveis, dentre os adotados pelo TCE/SC, sejam seguidos na íntegra, situação que deve ser buscada pela equipe e pelo supervisor, ao abordar a metodologia utilizada, deve constar a seguinte declaração (NBASP 400-9 e 4000-10 "b",14/15): "Os trabalhos foram conduzidos em conformidade com as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores e com as Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP) aplicáveis às auditorias de conformidade, especialmente com as NBASP 100, 400 e 4000, e com observância ao Manual de Auditoria de Conformidade do TCE/SC e aos demais pronunciamentos profissionais aplicáveis, dentre os adotados pelo Tribunal. Nenhuma restrição foi imposta aos exames".

Caso tenham ocorrido limitações significativas aos exames realizados, deverá a assertiva "nenhuma restrição foi imposta aos exames" ser substituída por "as restrições ou condições específicas que limitaram os exames estão descritas a seguir", elencando-as.

6.2.2. Análise dos resultados

A análise dos resultados expõe de forma fundamentada os achados de auditoria identificados pela equipe, apontando seus responsáveis e sugerindo as medidas a serem adotadas pelo TCE/SC, tendo como base as informações registradas nas matrizes de achados e de responsabilização.

Essa seção deverá abordar os achados separadamente em subseções, contendo cada uma delas, além de um título que resuma a irregularidade encontrada, os seguintes elementos: a) condição; b) evidência; c) critério de auditoria; d) causa; e) efeitos; f) síntese dos esclarecimentos da entidade fiscalizada, se houver; g) responsabilização; e, h) conclusão do achado.

Ao final dessa seção, deverá ser incluída uma subseção para tratar dos procedimentos realizados que não resultaram em achados, quando existentes (NBASP 400-59; NBASP 4000-210 "e, g, h, i, j"; 212/216).

6.2.3. Benefícios da auditoria

Nessa seção, a equipe deve registrar os benefícios que a auditoria trará para a gestão pública e para a sociedade, quantificando-os monetariamente sempre que possível.

6.2.4. Conclusão

A conclusão deve apresentar, resumidamente, as respostas das questões de auditoria e o posicionamento da equipe acerca do objetivo geral, bem como a proposta de encaminhamento.

Além das críticas pertinentes, deve-se, sempre que possível, mencionar as constatações de regularidade ou de adequado desempenho institucional, observado o escopo dos trabalhos. A conclusão deve estar em consonância com os fatos e com as evidências levantadas, bem como com as discussões desenvolvidas na fundamentação do Relatório.

6.2.5. Apêndices e Anexos

O apêndice é um texto ou documento elaborado pela equipe, a fim de complementar sua argumentação. Para não prejudicar o desenvolvimento do conteúdo do relatório, esse texto ou informação complementar pode ser apensado ao final de relatório, como fonte de consulta.

O apêndice é identificado por letras maiúsculas consecutivas, seguidas de travessão e do respectivo título. Exemplo: APÊNDICE A – Retenção de tributos.

O anexo é um texto, norma ou documento não elaborado pela equipe. Antes do documento apensado deve ser colocada uma folha de rosto identificando o anexo, que deve usar letras maiúsculas consecutivas, seguidas de travessão e do respectivo título. Exemplo: ANEXO A – Lei Complementar n. 00/000.

7. ORGANIZAÇÃO DOS AUTOS

Para garantir a coesão e a coerência em um processo de fiscalização de auditoria de conformidade, é essencial que os autos sejam organizados em ordem cronológica. Isso permite priorizar a sequência temporal dos atos e dos fatos da auditoria, assim como a ordem de apresentação dos achados no relatório. A equipe deve registrar os procedimentos realizados e as evidências obtidas, de modo a fornecer uma base sólida para a comunicação dos resultados da auditoria.

Tendo em vista a busca pela ordem cronológica, o processo tem início no Sistema de Controle dos Processos (e-Siproc) com a Proposta de Ação de Fiscalização (PAF), que é enviada pelo órgão de controle à Diretoria-Geral de Controle Externo (DGCE). A DGCE, então, analisa a proposta e a encaminha ao relator, que decide pela sua aprovação ou solicita o arquivamento. Analisada a proposta (PAF) pelo relator, é emitida uma decisão

singular. Com a aprovação da proposta, o processo de fiscalização é convertido em um Relatório de Auditoria (RLA) no e-Siproc.

Uma vez autuado o RLA, toda a documentação obtida nas fases de planejamento e execução — como planilhas, levantamentos, estudos, jurisprudência e legislações — deve ser incorporada aos autos. Posteriormente, deve-se inserir o documento de apresentação da equipe de auditoria, que será responsável tanto pelo levantamento de informações quanto pela execução dos trabalhos.

A equipe deve preparar documentação de auditoria de forma suficientemente detalhada para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, da evidência obtida e das conclusões alcançadas. A equipe deve preparar a documentação de auditoria em tempo hábil, mantê-la atualizada durante os trabalhos e completar a documentação das evidências que fundamentam os achados de auditoria antes do relatório ser emitido (NBASP 4000).

Por esse motivo, é fundamental que sejam inseridas nos autos evidências que sejam relevantes, válidas e suficientes para sustentar as conclusões da equipe de auditoria. Nesse contexto, sempre que possível, deve-se seguir a ordem cronológica dos acontecimentos, garantindo a clareza e a consistência dos fatos apresentados.

Quando for necessário complementar informações por meio de requisições de documentos e/ou de diligências realizadas em qualquer fase da auditoria, a documentação correspondente deve ser incluída nos autos.

Destaca-se a importância de documentar o trabalho de auditoria. Ao seguir essa orientação, é possível aumentar a transparência sobre o trabalho realizado (NBASP 4000).

TRIBUNAL DE CONTAS DE SANTA CATARINA		Plano de Ação do Controle Externo 2024/2025	
Transparência e cidadania			
CRIAR FISCALIZAÇÃO			
Informações Gerais			
Tema Relevante	-----Selecione-----		
Instrumento de Fiscalização	-----Selecione-----		
Tipo de Levantamento:	-----Selecione-----		
Tipo de Auditoria:	-----Selecione-----		
Origem:	-----Selecione-----		
Período de Referência:	2024/2025		
Exercício de Abrangência:	----- (Ex.: 2010/2011/2013) -----		
Unidade/Local:	-----		
Objeto:	----- Limites de caracteres: (1000)		
Valores			
Valor a Ser Auditado:	-----	Dano Apurado:	-----
Programação e Cronograma das Atividades			
Fase	Início	Término	Limpar Dados
Planejamento	-----	-----	
Execução	-----	-----	
Relatório	-----	-----	
Estimativa de Custos com Diárias			
Fase	Servidores	Nº de Dias*	Total Salário/Dia
Planejamento	-----	-----	-----
Execução	-----	-----	-----
Relatório	-----	-----	-----
* O número de dias não úteis de cada período deve ser subtraído do total do número de dias sugerido!			
Estimativa de Custos com Transporte			
Tipo de Veículo	Quantidade	Nº de Dias ou Km	Valor
-----Selecione-----	-----	-----	-----
Técnicos	Quantidade	Nº de Dias	Total Salário/Dia
Motorista	-----	-----	-----
Calcular diária			

Total Diárias			

Salvar Limpar			
Salário diário por técnico/motorista: R\$ 837,00			
Valor diária: Técnico: R\$ 387,20 - Motorista: R\$ 308,00.			
Não é permitido o pagamento de diárias para auditorias realizadas no município de Florianópolis.			
Custo por Km rodado: R\$ 0,55			

APÊNDICE “B”



TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA – TCE/SC
DIRETORIA GERAL DE CONTROLE EXTERNO -DGCE
DIRETORIA XXX

OF. N° TCE/Unidade xxx/202x Florianópolis, xx de xx de 202x.

Excelentíssimo Senhor [TITULAR DA UNIDADE],

Cumprimentando-o cordialmente, apresento a Vossa Excelência os Auditores Fiscais de Controle Externo xxxxxxxx (coordenador da auditoria) e xxxxxxxx, credenciados para procederem à auditoria de regularidade neste órgão, no período de xx/xx/xxxx a xx/xx/xxxx, com vistas à verificação da regularidade dos atos relacionados [OBJETO], conforme a Programação de Fiscalização da Diretoria de Atos de Pessoal referente ao período de 202x/202x.

Por meio deste, solicito que sejam fornecidas a esta equipe de auditoria, até xx/xx/xxxx, as seguintes informações relativas [OBJETO]:

[RELAÇÃO DOS DOCUMENTOS SOLICITADOS]

Do mesmo modo, solicito-lhe providências no sentido da cessão de uma sala que possibilite a realização dos trabalhos de auditoria, bem como seja permitido o acesso dos auditores a todas as informações, processos e documentos que se fizerem necessários, em atenção ao prescrito na Constituição Federal e legislação ordinária vigente.

Caso alguma informação não possa ser prestada pela [UNIDADE AUDITADA], por não se aplicar à unidade gestora, solicita-se que seja editada declaração nesse sentido.

Respeitosamente,

[DIRETOR DE CONTROLE]

[DADOS DO TITULAR DA UNIDADE]

APÊNDICE “C”

Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP)

NBASP 100

100.15. Em certos países, a EFS é um tribunal (Tribunal de Contas), composto por juízes, com autoridade sobre os contabilistas do Estado e outros agentes públicos que lhe devem prestar contas. Nesses casos, existe uma importante relação entre essa função jurisdicional e as características da auditoria do setor público. A função jurisdicional requer que a EFS assegure que seja responsabilizado quem quer que esteja encarregado de lidar com recursos públicos, e, nesse sentido, esteja sujeito à sua jurisdição.

100.18. Auditoria no setor público: Em geral, a auditoria do setor público pode ser descrita como um processo sistemático que tem por finalidade obter e avaliar evidências para determinar se as informações ou as condições reais de um objeto estão de acordo com critérios aplicáveis. A auditoria do setor público é essencial, pois fornece aos órgãos legislativos e de controle, assim como aos responsáveis pela governança e ao público em geral, informações e avaliações independentes e objetivas acerca da gestão e do desempenho de políticas, programas e operações governamentais.

100.21. Auditorias do setor público – classificação: Em geral, as auditorias do setor público/governamentais podem ser classificadas em um ou mais de três tipos principais: auditorias de demonstrações financeiras, auditorias de conformidade e auditorias operacionais. Os objetivos de cada auditoria irão determinar as normas que lhe são aplicáveis.

100.22. Tipos de auditoria do setor público – Auditoria de conformidade foca em determinar se um particular objeto está em conformidade com normas identificadas como

critérios. A auditoria de conformidade é realizada para avaliar se atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspectos relevantes, as normas que regem a entidade auditada. Essas normas podem incluir regras, leis, regulamentos, resoluções orçamentárias, políticas, códigos estabelecidos, acordos ou os princípios gerais que regem a gestão financeira responsável do setor público e a conduta dos agentes públicos.

100.25. Elementos da auditoria do setor público. As três partes – As auditorias do setor público envolvem pelo menos três partes distintas: o auditor, uma parte responsável e os usuários previstos. A relação entre as partes deve ser vista no contexto específico do ordenamento constitucional para cada tipo de auditoria. Os usuários previstos: as pessoas, organizações ou grupos destas para quem o auditor elabora o relatório de auditoria. Os usuários previstos podem ser órgãos legislativos ou de controle, responsáveis pela governança ou o público em geral.

100.32. Elementos da auditoria do setor público: Formas de fornecer asseguração – Dependendo da auditoria e das necessidades dos usuários previstos, a asseguração pode ser comunicada de duas maneiras: por meio de opiniões e conclusões que transmitam explicitamente o nível de asseguração. Isso se aplica a todos os trabalhos de certificação e a certos trabalhos de relatório direto; e, de outras formas: em alguns trabalhos de relatório direto, o auditor não dá uma declaração explícita de asseguração sobre o objeto. Em tais casos, o auditor fornece aos usuários o grau de confiança necessário descrevendo explicitamente como achados, critérios e conclusões foram desenvolvidos, de uma maneira equilibrada e razoável, e porque as combinações de achados e critérios resultaram em uma determinada conclusão geral ou recomendação.

100.39. Gestão de equipes de auditoria e habilidades – Os auditores devem possuir ou ter acesso às habilidades necessárias. Os membros da equipe de auditoria devem possuir, coletivamente, o conhecimento, as habilidades e a competência necessários para concluir com êxito a auditoria. Isso inclui compreensão e experiência prática acerca do tipo de auditoria que está sendo realizada, familiaridade com as normas e a legislação aplicáveis,

entendimento das operações da entidade e habilidade e experiência para exercer julgamento profissional.

100.48. Os auditores devem planejar seu trabalho para assegurar que a auditoria seja conduzida de uma maneira eficiente e eficaz – O planejamento de uma auditoria específica envolve aspectos estratégicos e operacionais. Estrategicamente, o planejamento deve definir o escopo, os objetivos e a abordagem da auditoria. Os objetivos referem-se àquilo que a auditoria pretende alcançar. O escopo refere-se ao objeto e aos critérios que os auditores utilizarão para avaliar e relatar acerca do objeto, e está diretamente relacionado com os objetivos. A abordagem descreverá a natureza e extensão dos procedimentos a serem aplicados para reunir evidências de auditoria. A auditoria deve ser planejada para reduzir os riscos de auditoria a um nível aceitavelmente baixo. Operacionalmente, o planejamento implica estabelecer um cronograma para a auditoria e a definir a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria. Durante o planejamento, os auditores devem designar os membros de suas equipes de modo apropriado e identificar outros recursos que possam ser necessários, tais como especialistas na matéria. O planejamento de auditoria deve ser responsivo a mudanças significativas nas circunstâncias e condições. É um processo iterativo que ocorre ao longo de toda a auditoria.

100.51. Relatando e monitorando. Os auditores devem elaborar um relatório baseado nas conclusões alcançadas. O processo de auditoria envolve a elaboração de um relatório para comunicar os resultados da auditoria às partes interessadas, aos responsáveis pela governança e ao público em geral. O propósito também é facilitar o monitoramento de ações corretivas. Em algumas EFS, como tribunais de contas com função jurisdicional, isso pode incluir a emissão de relatórios juridicamente vinculantes ou decisões judiciais.

Monitoramento: Os órgãos de auditoria governamental têm um papel no monitoramento das ações tomadas pela parte responsável em resposta às questões levantadas em um relatório de auditoria. O foco do monitoramento está em verificar se a entidade auditada deu tratamento adequado às questões levantadas, incluindo quaisquer

implicações mais amplas. Ações insuficientes ou insatisfatórias por parte da entidade auditada podem exigir um relatório adicional por parte do órgão de auditoria governamental.

NBASP 400

400.9. Propósito e aplicabilidade dos princípios de auditoria de conformidade - em algumas jurisdições, as EFS podem decidir adotar as Diretrizes de Auditoria de Conformidade como normas oficiais para seu trabalho. Nesse caso, a referência pode ser feita desta forma: ... “Conduzimos nossa(s) auditoria(s) (de conformidade) em acordo com as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores sobre auditorias de conformidade”. A referência pode ser incluída no relatório de auditoria ou comunicada pela EFS de uma forma mais geral, abrangendo uma gama definida de trabalhos.

400.13. Marco referencial para auditoria de conformidade – O objetivo da auditoria de conformidade - O objetivo da auditoria de conformidade do setor público, portanto, é permitir que as EFS avaliem se as atividades das entidades do setor público estão de acordo com as normas que as regem. Isso envolve relatar o grau em que a entidade auditada cumpre com os critérios estabelecidos. O relatório pode variar entre breves opiniões padronizadas e vários formatos de conclusões, apresentadas de forma curta ou de forma longa. A auditoria de conformidade pode ser relacionada com a legalidade (aderência a critérios formais tais como leis, regulamentos e acordos aplicáveis) ou com a legitimidade (observância aos princípios gerais que regem a gestão financeira responsável e a conduta de agentes públicos). Enquanto a legalidade é o foco principal da auditoria de conformidade, a legitimidade pode também ser pertinente dado o contexto do setor público, no qual existem certas expectativas relacionadas à gestão financeira e à conduta dos agentes públicos. Dependendo do mandato da EFS, o escopo da auditoria pode, portanto, incluir aspectos de legitimidade.

400.19. Características da auditoria de conformidade - Em certos países, a EFS é um tribunal, composto por julgadores, com autoridade sobre os contabilistas do Estado e outros agentes públicos que lhe devem prestar contas. Essa função jurisdicional requer que a EFS garanta que quem quer que seja responsável pela governança sobre recursos públicos responda por eles e, nesse sentido, esteja sujeito à sua jurisdição. Existe uma importante relação de complementaridade entre essa autoridade jurisdicional e as características da auditoria de conformidade. Isso pode implicar requisitos adicionais para os auditores que operam em um ambiente com papel jurisdicional, como um Tribunal de Contas.

400.29. As normas podem incluir regras, leis e regulamentos, resoluções orçamentárias, políticas, códigos estabelecidos, termos acordados ou os princípios gerais que regem a gestão financeira responsável do setor público e a conduta de agentes públicos. A maioria das normas têm origem nas premissas básicas e decisões do poder legislativo nacional, mas podem ser emitidas em um nível inferior da estrutura organizacional do setor público.

400.36. As três partes na auditoria de conformidade - Na auditoria de conformidade, a responsabilidade do auditor é identificar os elementos da auditoria, avaliar se um determinado objeto está em conformidade com os critérios aplicáveis e emitir um relatório de auditoria de conformidade.

400.38. As três partes na auditoria de conformidade – Os usuários são pessoas, organizações ou grupos destas, para quem o auditor elabora o relatório de auditoria. Na auditoria de conformidade, os usuários geralmente incluem o poder legislativo, como representantes do povo, que são os usuários finais dos relatórios de auditorias de conformidade. O poder legislativo toma decisões e estabelece prioridades relacionadas ao cálculo e propósito de despesas e receitas do setor público. O usuário primário em auditorias de conformidade é, frequentemente, a entidade que emitiu as normas identificadas como critérios de auditoria.

400.45. Gestão de equipes de auditoria e habilidades. Os auditores devem ter acesso às habilidades necessárias – Os membros da equipe de auditoria devem possuir, coletivamente, o conhecimento, as habilidades e a competência necessárias para concluir a auditoria com êxito. Isso inclui compreensão e experiência prática do tipo de auditoria que está sendo realizada, familiaridade com as normas e a legislação aplicáveis, um entendimento das operações da entidade auditada e habilidade e experiência para exercer o julgamento profissional. Comum a todas as auditorias é a necessidade de recrutar pessoas com qualificações adequadas, oferecer desenvolvimento e treinamento, elaborar manuais e outras orientações e instruções escritas, relacionados à condução de auditorias, e atribuir recursos suficientes.

Auditorias podem exigir técnicas especializadas, métodos ou habilidades de disciplinas não disponíveis dentro da EFS. Especialistas externos podem ser utilizados de diferentes maneiras como, por exemplo, para produzir conhecimento ou conduzir trabalhos específicos. Auditores devem avaliar se os especialistas possuem a competência, a capacidade e a objetividade necessárias e determinar se seu trabalho é adequado para os propósitos da auditoria.

400.47. Materialidade. Os auditores devem considerar a materialidade durante todo o processo de auditoria. Determinar a materialidade é uma questão de julgamento profissional e depende da interpretação do auditor sobre as necessidades dos usuários. Uma questão pode ser julgada material se o seu conhecimento é suscetível de influenciar as decisões dos usuários previstos. Esse julgamento pode se relacionar a um item individual ou a um grupo de itens tomados em conjunto. A materialidade é frequentemente considerada em termos de valor, mas também tem outros aspectos quantitativos e qualitativos. As características inerentes a um item ou grupo de itens podem tornar uma questão material por sua própria natureza. Uma questão pode também ser material por causa do contexto em que ela ocorre.

400.48. Documentação. Os auditores devem preparar documentação de auditoria suficiente. Documentação deve ser preparada no momento apropriado e deve fornecer um claro entendimento dos critérios utilizados, do escopo da auditoria, dos julgamentos realizados, da evidência obtida e das conclusões alcançadas. A documentação deve ser suficientemente detalhada para permitir a um auditor experiente, sem nenhum conhecimento prévio da auditoria, entender o seguinte: a relação entre o objeto, os critérios, o escopo de auditoria, a avaliação do risco, a estratégia e o plano de auditoria e a natureza, época, extensão e resultados dos procedimentos executados; a evidência obtida para sustentar a conclusão ou opinião do auditor; o raciocínio por trás de todas as questões relevantes que exigiram o exercício do julgamento profissional; e as respectivas conclusões. O auditor deve preparar a documentação de auditoria relevante antes da emissão do relatório, a qual deve ser conservada por um prazo de tempo apropriado.

400.58. Avaliando evidência e formando conclusões. Os auditores devem avaliar se a evidência de auditoria suficiente e apropriada foi obtida e formular conclusões pertinentes. Após completar a auditoria, o auditor revisará a documentação de auditoria para determinar se o objeto foi suficientemente e apropriadamente examinado. O auditor deve também determinar se a avaliação de risco e a determinação inicial da materialidade foram apropriadas à luz da evidência coletada, ou se elas necessitarão ser revisadas.

400.59. Relatórios de auditoria de conformidade devem incluir os seguintes elementos (embora não necessariamente nesta ordem): 1. Título; 2. Destinatário; 3. Escopo de auditoria, incluindo o período coberto; 4. Identificação ou descrição do objeto; 5. Critérios identificados; 6. Identificação das normas de auditoria aplicadas na realização do trabalho; 7. Resumo do trabalho realizado; 8. Achados; 9. Conclusão/opinião; 10. Respostas da entidade auditada (quando apropriado); 11. Recomendações (quando apropriado); 12. Data do relatório; 13. Assinatura.

NBASP 4000

4000.10 “b”. A aplicabilidade desta ISSAI. O presente documento estabelece a Norma Internacional para Auditoria de Conformidade. De acordo com a ISSAI 400/2-9, as EFS que desejarem referir-se à estrutura ISSAI relacionada à auditoria de conformidade podem fazê-lo de duas maneiras: (...) b) Opção 2: adotando as Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores para Auditoria de Conformidade (ISSAI 40004899).

4000.14. Em relação à Opção 2, o auditor e a EFS devem cumprir cada requisito da ISSAI 4000, a menos que o requisito não seja relevante. Se não forem cumpridos todos os requisitos relevantes, a referência à ISSAI 4000 não deve ser feita sem a divulgação desse fato e de explicações adicionais sobre as suas consequências.

4000.15. Quando uma EFS escolhe fazer referência direta à ISSAI 4000, a referência deve ser formulada em conformidade com os princípios definidos na ISSAI 100/10–12 e ISSAI 400/9. Auditorias de conformidade podem ser conduzidas tanto separadamente, de acordo com a ISSAI 4000, ou combinadas com auditoria financeira ou operacional.

4000.19. As três partes na auditoria de conformidade – Auditorias do setor público envolvem três partes distintas: a parte responsável, o auditor e o(s) usuário(s) previsto(s). c) Os usuários previstos são as pessoas para quem o auditor prepara o relatório da auditoria de conformidade. Os usuários previstos podem ser órgãos legislativos ou de controle, os responsáveis pela governança, o Ministério Público ou o público em geral. Embora o relatório de auditoria não seja dirigido à parte responsável, o resultado pode ser útil na melhoria do seu desempenho.

4000.20. Auditorias de conformidade conduzidas por EFS com poderes jurisdicionais. EFS com poderes jurisdicionais têm autoridade para exercer julgamento e tomar decisões relativas a agentes públicos responsáveis por contas não conformes. Estas EFS têm a autoridade para impor sanções. Ao fazê-lo, as EFS estão em conformidade com os princípios básicos do Estado de Direito. Algumas EFS são obrigadas a encaminhar fatos

passíveis de processo criminal às autoridades judiciais. Para essas EFS pode haver requisitos nacionais adicionais aos requisitos desta ISSAI.

4000.21. EFS com poderes jurisdicionais também podem proferir julgamentos e aplicar sanções contra os responsáveis pela gestão de bens e recursos públicos. Essas EFS podem avaliar se os responsáveis podem ser responsabilizados pela perda, mau uso ou desperdício de recursos ou bens públicos e se eles deveriam estar sujeitos a sanções ou penalidades.

4000.22. EFS com poderes jurisdicionais seguem o processo de auditoria tal como descrito nestas normas. No entanto, após as fases de planejamento, execução e coleta de evidências, pode haver questões adicionais e específicas que podem levar a procedimentos legais e a um julgamento formal final sobre as questões de não conformidade. Essas questões não são abrangidas por esta ISSAI 4000.

4000.23. O objetivo de uma auditoria de conformidade. O principal objetivo da auditoria de conformidade é fornecer ao(s) usuário(s) previsto(s) informações sobre se as entidades públicas auditadas seguem decisões parlamentares, leis, atos legislativos, políticas, códigos estabelecidos e termos acordados. Todos esses atos constituem normas pertinentes que regem o objeto/a entidade a ser auditado. As normas são as fontes dos critérios de auditoria. As características dos critérios de auditoria são descritas no parágrafo 118.

4000.44. Identificação do objeto e escopo. O escopo delimita o objeto e o que será auditado. O escopo depende das necessidades do(s) usuário(s) previsto(s), do nível da asseguração decidido, do risco que foi avaliado, da competência e dos recursos disponíveis na EFS.

4000.74. Julgamento e ceticismo profissionais. Requisito. Se o conhecimento especializado sobre uma questão difícil ou controversa não estiver disponível na equipe de auditoria, deve ser solicitado aconselhamento profissional.

4000.91. Documentação. Explicação. A documentação precisa ser suficiente para demonstrar como o auditor delimitou o objetivo de auditoria, o objeto, os critérios e o escopo, bem como as razões pelas quais um método específico de análise foi escolhido. Para isso, a documentação precisa ser organizada de modo a fornecer uma ligação clara e direta entre os achados e as evidências que os suportam.

4000.96. Comunicação. Requisito. O auditor deve se comunicar de forma eficaz com a entidade auditada e os responsáveis pela governança durante todo o processo de auditoria.

4000.97. Explicação. Os assuntos que são comunicados por escrito à entidade auditada podem incluir: o objeto da auditoria, os critérios da auditoria, o nível de assegurar, o período da auditoria, e os empreendimentos, organizações e/ou programas de governo a serem incluídos na auditoria, ou seja, confirmando os termos do trabalho. A comunicação desses assuntos pode ajudar na obtenção de compreensão mútua do processo de auditoria e das operações auditadas.

4000.98. A forma de comunicação com os responsáveis pela governança ao longo do processo de auditoria precisa ser adaptada às condições. O auditor considera a oportunidade das comunicações, e se estas devem ser feitas verbalmente, por escrito ou ambos.

4000.102. Requisitos relacionados ao processo de planejamento da auditoria de conformidade – Identificando o(s) usuário(s) previsto(s) e a parte responsável – Usuário(s) previsto(s) são as pessoas para quem o auditor prepara o relatório de auditoria de conformidade. Os usuários previstos podem ser órgãos legislativos ou de controle, responsáveis pela governança, o Ministério Público, a mídia ou o público em geral. A parte responsável é responsável pelo objeto, e, como tal, pelo objeto da auditoria.

4000.142. Estratégia da auditoria e plano de auditoria. Ao planejar e executar auditorias de conformidade, o auditor que atua em EFS com poderes jurisdicionais pode levar em consideração a necessidade de: a) identificar a(s) pessoa(s) que podem ser

responsabilizadas por atos de não conformidade; b) levar em consideração qualquer prazo de prescrição aplicável; c) distinguir a responsabilidade pessoal por atos de não conformidade da responsabilidade por atos ilícitos (suspeita de fraude).

4000.144. Requisitos relacionados aos procedimentos de auditoria para obter evidência de auditoria. Evidência de auditoria suficiente e apropriada. O auditor deve planejar e realizar procedimentos para obter evidência de auditoria suficiente e apropriada para formar uma conclusão com o nível de asseguração estabelecido.

4000.147. Suficiência é uma medida da quantidade de evidência necessária para fundamentar os achados e as conclusões. Ao avaliar a suficiência da evidência, o auditor precisa determinar se foi obtida evidência suficiente para persuadir uma pessoa conhecedora que os achados são razoáveis.

4000.148. Apropriada é uma medida da qualidade da evidência, que abrange a relevância, a validade e a confiabilidade. A relevância refere-se à extensão na qual a evidência tem uma relação lógica com, e importância para, a questão abordada. A validade refere-se à extensão em que a evidência é uma base significativa ou razoável para mensurar o que está sendo avaliado. Em outras palavras, a validade refere-se à medida em que a evidência representa o que se pretende representar. A confiabilidade refere-se à extensão em que a evidência de auditoria foi obtida e produzida por meio de um método transparente e replicável.

4000.153. O auditor, em uma EFS com poderes jurisdicionais, deve realizar procedimentos para obter evidência de auditoria suficiente e apropriada quanto à responsabilidade do agente público que pode ser responsabilizado por atos de não conformidade ou por atos ilícitos.

4000.154. No planejamento e na realização de auditorias, o auditor em EFS com poderes jurisdicionais precisa reunir evidência suficiente e apropriada quanto à responsabilidade do agente público que pode ser responsabilizado por atos de não conformidade ou atos ilegais.

4000.155. O processo de coleta de evidência continua até que o auditor em EFS com poderes jurisdicionais esteja satisfeito de que existe evidência suficiente e apropriada para fornecer uma base para a conclusão do auditor sobre se as pessoas responsáveis pela não conformidade são responsáveis por qualquer perda, uso indevido ou desperdício de recursos públicos e devem ser responsabilizadas por sua má gestão.

4000.156. O auditor em EFS com poderes jurisdicionais avalia, com base no seu julgamento profissional, se existe evidência suficiente e apropriada de que o agente público pode ser pessoalmente responsabilizado por atos de não conformidade.

4000.157. O julgamento profissional para determinar se o agente público é ou não pessoalmente responsável por atos de não conformidade pode incluir: a) uma avaliação da forma como as responsabilidades mencionadas pela lei ou incluídas na descrição do cargo do agente público foram realizadas; b) determinar se o ato de não conformidade ou ilegal do agente público causou perda identificada, mau uso ou desperdício de fundos ou bens públicos; c) uma avaliação das possíveis circunstâncias excludentes de responsabilidade (isto é, força maior, circunstâncias imprevisíveis); d) uma avaliação das relações entre contadores públicos e gestores públicos e os possíveis efeitos e as consequências que os atos de não conformidade podem ter.

4000.160. O auditor deve selecionar uma combinação de técnicas de auditoria que lhe permita formar uma conclusão com o nível de asseguração estabelecido – A evidência de auditoria é obtida usando uma variedade de métodos, tais como: a) observação; b) inspeção; c) indagação; d) confirmação externa; 36 e) reexecução; f) recálculo; g) testes substantivos; h) testes de controles-chaves; i) procedimentos analíticos.

4000.161. A observação envolve olhar para um processo ou procedimento sendo realizado por outros. A observação fornece evidência de auditoria do desempenho de um processo ou procedimento, mas é limitada ao momento em que ocorre a observação e pelo fato de que o ato de ser observado pode afetar como o processo ou procedimento é executado.

4000.162. A inspeção envolve examinar livros, registros ou documentos, internos ou externos, seja em papel, forma eletrônica ou um exame físico. O auditor considera a confiabilidade de quaisquer documentos inspecionados e mantém-se consciente do risco de fraude e da possibilidade de que documentos inspecionados podem não ser autênticos.

4000.163. A indagação envolve buscar informações de pessoas pertinentes, dentro e fora da entidade auditada. Dependendo do objeto e do escopo, apenas entrevistas e questionários não serão, na maioria dos casos, evidências suficientes e apropriadas. Outros métodos relevantes de coleta de evidência a serem considerados são, por exemplo, documentação escrita da entidade auditada.

4000.164. A confirmação externa representa evidência de auditoria obtida como uma resposta direta por escrito de um terceiro para o auditor. Assim, o auditor está obtendo feedback diretamente de beneficiários ou terceiros que não são os beneficiários, de que receberam as subvenções ou outros fundos que a entidade auditada afirma terem sido pagos, ou confirmando que os fundos foram utilizados para os fins específicos previstos nos termos de uma subvenção ou acordo de financiamento.

4000.165. A reexecução envolve a realização independente dos mesmos procedimentos já realizados pela entidade auditada, controles que foram originalmente executados como parte do controle interno da entidade. A reexecução pode ser feita manualmente ou por meio de técnicas de auditoria assistidas por computador. Quando questões altamente técnicas estiverem envolvidas, especialistas externos podem ser envolvidos.

4000.166. O recálculo consiste em verificar a precisão matemática de documentos ou registros. O recálculo pode ser executado de forma manual ou eletronicamente.

4000.167. Os testes substantivos envolvem o teste detalhado de transações ou atividades com base nos critérios de auditoria. Testes substantivos são usados principalmente em trabalhos de certificação e sempre devem ser incluídos como uma técnica de auditoria em tais trabalhos. No entanto, realizar apenas testes substantivos só é

eficaz em casos raros, e essa técnica de auditoria normalmente será combinada com outras técnicas de auditoria.

4000.168. Os testes de controles-chave envolvem testar os controles que a administração pôs em prática para reduzir o risco de não conformidade ou o risco de que a informação do objeto seja materialmente distorcida. Para a maioria dos objetos, testar controles-chave é uma maneira eficaz de coletar evidência de auditoria.

4000.169. Os procedimentos analíticos podem ser usados como parte da análise de risco e ao obter evidência de auditoria. Evidência de auditoria pode ser obtida tanto comparando dados, investigando as flutuações ou identificando relações que parecem inconsistentes com o que era esperado, quanto com base em dados históricos ou experiências anteriores do auditor. Técnicas de análise de regressão ou outros métodos matemáticos podem ajudar os auditores do setor público na comparação dos resultados atuais com os esperados. Procedimentos analíticos nunca podem ser a única técnica utilizada. Em um trabalho de asseguarção limitada, inspeções e procedimentos analíticos são normalmente suficientes para formar uma conclusão com asseguarção limitada, enquanto uma conclusão com asseguarção razoável deve ser formada com base em uma combinação das técnicas de auditoria mencionadas no parágrafo 158.

4000.202. Requisitos relacionados à emissão de relatórios – o auditor deve preparar um relatório baseado nos princípios de completude, objetividade, tempestividade, precisão e contraditório.

4000.210. Estrutura do relatório - trabalho de relatório direto – o relatório de auditoria deve incluir os seguintes elementos (embora não necessariamente nesta ordem): a) título; b) identificação das normas de auditoria; c) sumário executivo (conforme o caso); d) descrição do objeto e do escopo (extensão e limites da auditoria); e) critérios de auditoria; f) explicação e razão para os métodos utilizados; g) achados; h) conclusões com base nas respostas a questões específicas de auditoria ou opinião; i) comentários da entidade auditada (conforme apropriado); j) recomendações (conforme apropriado).

4000.212. A seção de critérios de auditoria pode indicar que as leis, a legislação, as regras e os regulamentos que foram usados na auditoria devem ser identificados explicitamente no relatório de auditoria.

4000.213. A seção dos achados compreende a comparação, realizada pelo auditor, da evidência obtida com os critérios estabelecidos e como esta comparação levou aos achados de auditoria.

4000.214. A incorporação dos comentários da entidade auditada fornece uma indicação de concordância para tomar medidas sobre o assunto relatado. A discussão dos achados do relatório preliminar com a entidade auditada ajuda a garantir que estes sejam completos, precisos e apresentados de forma justa.

4000.215. Quando desvios significativos de conformidade são relatados, as recomendações são fornecidas nos casos em que há potencial para uma melhoria significativa. Pode ser útil para o(s) usuário(s) que o auditor destaque as ações corretivas em andamento.

4000.216. Embora recomendações construtivas e práticas ajudem na promoção da boa gestão do setor público, o auditor é cuidadoso para não fornecer tais recomendações detalhadas, de modo a não assumir o papel da administração e, assim, ter o risco de prejudicar a sua própria objetividade.

4000.221. Nas EFS com poderes jurisdicionais, o auditor deve considerar o papel do Ministério Público ou daqueles responsáveis por lidar com questões de julgamento dentro da EFS, e deve também incluir, conforme apropriado, os seguintes elementos nos relatórios de trabalhos diretos e de certificação: a) identificação das partes responsáveis e entidade auditada; b) as pessoas responsáveis envolvidas e suas responsabilidades; c) identificação das normas de auditoria aplicadas na execução do trabalho; d) responsabilidades do auditor; e) sumário do trabalho realizado; f) operações e procedimentos etc. que são afetados por atos de não conformidade e/ou dos possíveis atos ilícitos. Isto deve incluir, conforme o caso: • a descrição do achado e sua causa; • o ato

jurídico que foi infringido (os critérios de auditoria); • as consequências dos atos de não conformidade e/ ou dos possíveis atos ilícitos; g) as pessoas responsáveis e suas explicações sobre seus atos de não conformidade e/ou possíveis atos ilícitos, quando apropriado; h) o julgamento profissional do auditor que determina se há responsabilidade pessoal pelos atos de não conformidade; i) o valor da perda, do mau uso ou do desperdício gerado e o montante a ser ressarcido devido à responsabilidade pessoal; j) quaisquer medidas tomadas por pessoas responsáveis, durante a auditoria, para reparar a perda, o mau uso ou desperdício gerados; k) os argumentos da administração sobre os atos de não conformidade ou ilícitos.

4000.222. No caso de auditorias realizadas pelas EFS com poderes jurisdicionais, o(s) usuário(s) de relatórios de auditoria de conformidade incluem o Ministério Público ou aqueles responsáveis por lidar com questões de julgamento na EFS.

4000.223. As EFS com poderes jurisdicionais podem concluir sobre a isenção ou a responsabilidade pessoal por atos de não conformidade. Estas conclusões normalmente são propostas, já que decisões finais sobre a responsabilidade pessoal e as sanções são aplicadas em um processo jurisdicional. A responsabilidade pessoal pode ser medida pela extensão da participação da pessoa em uma transação não conforme (ilegal, desnecessária, excessiva, extravagante, desmedida), conforme indicado nos documentos de transações que ela assinou.

4000.224. No relatório, o auditor precisa explicar os métodos aplicados para determinar se cada pessoa responsável envolvida na administração, gerenciamento, uso ou controle de recursos ou bens públicos é ou não responsável pelos atos de não conformidade.

4000.228. Um tribunal de justiça pode determinar se uma determinada transação é ilegal e constitui uma infração penal. Mas as EFS com poderes jurisdicionais também podem concluir que uma determinada transação é ilegal e podem justificar a imposição de

sanções à pessoa responsável e determinar o ressarcimento de recursos e bens desviados e de pagamentos indevidos ou impróprios.

4000.229. Embora os auditores não determinem se um ato ilegal constitui uma infração criminal ou se uma responsabilidade civil ocorreu, eles têm a responsabilidade de avaliar se as transações em questão estão em conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis e se constituem infrações que levarão o tribunal a impor sanções ou o ressarcimento de pagamentos indevidos ou impróprios ou de bens desviados.

Referências

BRASIL. **Lei n. 13.655**, de 26 de abril de 2018. Inclui no Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), disposições sobre segurança jurídica e eficiência na criação e na aplicação do direito público. Diário Oficial da União: Brasília, DF: Congresso Nacional, 26 abr. 2018. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/l13655.htm. Acesso em: 7 abr. 2025.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 4.657**, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Diário Oficial da União: 4 set. 1942. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657.htm. Acesso em: 7 abr. 2025.

BRASIL. **Decreto-Lei n. 2.848**, de 7 de dezembro de 1940. Código Penal. Diário Oficial da União: 31 dez. 1940. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848.htm. Acesso em: 7 abr. 2025.

INSTITUTO RUI BARBOSA. NBASP 400. In: INSTITUTO RUI BARBOSA. **Normas brasileiras de auditoria do setor público (NBASP)**: princípios de auditoria de conformidade. Belo Horizonte: 2021. Disponível em: <https://nbasp.irbcontas.org.br/nbasp/principios-de-auditoria-de-conformidade/>. Acesso em: 7 abr. 2025.

INSTITUTO RUI BARBOSA. NBASP 100. In: INSTITUTO RUI BARBOSA. **Normas brasileiras de auditoria do setor público (NBASP)**: princípios fundamentais de auditoria do setor público. Belo Horizonte: 2017. Disponível em: <https://nbasp.irbcontas.org.br/nbasp/principios-fundamentais-de-auditoria-do-setor-publico/>. Acesso em: 7 abr. 2025.

INSTITUTO RUI BARBOSA. NBASP 4000. In: INSTITUTO RUI BARBOSA. **Normas Brasileiras de Auditoria do Setor Público (NBASP)**: requisitos mandatórios para auditorias do setor público / Instituto Rui Barbosa. Curitiba: 2019. Disponível em: <https://nbasp.irbcontas.org.br/nbasp/norma-para-auditoria-de-conformidade/>. Acesso em: 7 abr. 2025.

SANTA CATARINA. **Lei Complementar n. 202**, de 15 de dezembro de 2000. Institui a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina e adota outras providências. Diário Oficial do Estado: Florianópolis, SC, Assembleia Legislativa do Estado de Santa Catarina, 2000. Disponível em: https://leis.alesc.sc.gov.br/html/2000/202_2000_Lei_complementar.html. Acesso em: 7 abr. 2025.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA. **Portaria n. TC-0361**, de 6 de agosto de 2024. Constitui comissão de revisão do Manual de Procedimentos de Auditoria de Regularidade do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC). Diário Oficial Eletrônico do Tribunal de Contas: Florianópolis, SC, 2024. Disponível em: https://www.tcesc.tc.br/sites/default/files/leis_normas/PORTARIA-N-TC-0361-2024-CONSOLIDADA.pdf. Acesso em: 7 abr. 2025.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA. **Portaria n. TC-164**, de 7 de julho de 2021. Regulamenta a instauração do procedimento de Acompanhamento no âmbito do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Diário Oficial Eletrônico do Tribunal de Contas: Florianópolis, SC, 2021. Disponível em: https://www.tcesc.tc.br/sites/default/files/leis_normas/PORTARIA%20N.TC%20164-2021%20CONSOLIDADA.pdf. Acesso em: 7 abr. 2025.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA. **Portaria n. TC-0670**, de 16 de dezembro de 2015. Aprova novo Manual de Procedimentos de Auditoria de Regularidade do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Diário Oficial Eletrônico do Tribunal de Contas: Florianópolis, SC, 2015. Disponível em: https://www.tcesc.tc.br/sites/default/files/leis_normas/PORTARIA%20N.%20TC%200670-2015%20CONSOLIDADA.pdf. Acesso em: 7 abr. 2025.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA. **Resolução n. 249**, de 19 de fevereiro de 2024. Homologa o Planejamento Estratégico do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina (TCE/SC) para o período 2024-2030. Diário Oficial Eletrônico do Tribunal de Contas: Florianópolis, SC, 2024. Disponível em: https://www.tcesc.tc.br/sites/default/files/leis_normas/RESOLU%C3%87%C3%83O%20N.%20TC%20249-2024%20CONSOLIDADA.pdf. Acesso em: 7 abr. 2025.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA. **Resolução n. TC-0161**, de 19 de outubro de 2020. Dispõe sobre as Ações de Controle Externo do Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. Diário Oficial Eletrônico do Tribunal de Contas: Florianópolis, SC, 19 out. 2020. Disponível em: https://www.tcesc.tc.br/sites/default/files/leis_normas/RESOLU%C3%87%C3%83O%20N.%20TC%200161-2020%20CONSOLIDADA.pdf. Acesso em: 7 abr. 2025.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DE SANTA CATARINA. **Resolução n. 006**, de 3 de dezembro de 2001. Institui o Regimento Interno do TCE/SC. Diário Oficial Eletrônico do Tribunal de Contas: Florianópolis, SC, 2001. Disponível em: https://www.tcesc.tc.br/sites/default/files/leis_normas/REGIMENTO-INTERNO-CONSOLIDADO.pdf. Acesso em: 7 abr. 2025.