



Diário Oficial Eletrônico

do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas



Manaus, quarta-feira, 19 de dezembro de 2018

Edição nº 1961, Pag. 1

Sumário

TRIBUNAL PLENO	1
PAUTAS.....	1
ATAS.....	1
ACÓRDÃOS.....	1
PRIMEIRA CÂMARA	2
PAUTAS.....	2
ATAS.....	2
ACÓRDÃOS.....	2
SEGUNDA CÂMARA	2
PAUTAS.....	2
ATAS.....	2
ACÓRDÃOS.....	2
MINISTÉRIO PÚBLICO JUNTO AO TCE	2
ATOS NORMATIVOS	2
GABINETE DA PRESIDÊNCIA	4
DESPACHOS.....	4
PORTARIAS.....	4
ADMINISTRATIVO.....	155
DESPACHOS	158
EDITAIS	188

TRIBUNAL PLENO

PAUTAS

Sem Publicação

ATAS

Sem Publicação

ACÓRDÃOS

Sem Publicação

PRIMEIRA CÂMARA





Diário Oficial Eletrônico

do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas



Manaus, quarta-feira, 19 de dezembro de 2018

Edição nº 1961, Pag. 2

PAUTAS

Sem Publicação

ACÓRDÃOS

Sem Publicação

SEGUNDA CÂMARA

PAUTAS

Sem Publicação

ATAS

Sem Publicação

ACÓRDÃOS

Sem Publicação

MINISTÉRIO PÚBLICO JUNTO AO TCE

ATOS NORMATIVOS

PORTARIA Nº 17 de 19 de dezembro de 2018.

Dispõe sobre a o recesso no âmbito do Ministério Público de Contas do Estado do Amazonas.

O PROCURADOR-GERAL DO MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS, no uso das atribuições que lhe conferem o artigo 112 da Lei estadual nº 2.423, de 10 de dezembro de 1996, e os artigos 57, 58, parágrafo único e 59, incisos I, IV e V, da Resolução nº 04, de 23 de maio de 2002 (Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas);

Considerando o recesso do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas, previsto na Portaria n.º 670/2018 – GPRDH, que suspende o expediente dessa Corte no dia 22 de dezembro de 2018;





Diário Oficial Eletrônico

do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas



Manaus, quarta-feira, 19 de dezembro de 2018

Edição nº 1961, Pag. 3

Considerando o recesso estabelecidos para os Conselheiros do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas, de 21 de dezembro de 2018 a 21 de janeiro de 2019

RESOLVE:

Art. 1º. O recesso no âmbito do Ministério Público de Contas do Estado do Amazonas será:

I – de 22 de dezembro de 2018 a 10 de janeiro de 2019, para os servidores;

II – de 22 de dezembro de 2018 a 21 de janeiro de 2019, para os Procuradores

Art. 2º. A presente Portaria entre em vigor na data de sua publicação.

PROCURADORIA GERAL DE CONTAS DO MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS, em 19 de dezembro de 2018.

JOÃO BARROSO DE SOUZA
Procurador-Geral

REPUBLICAÇÃO DE PORTARIA Nº 15 de 07 de dezembro de 2018.

Designa o Procurador de Contas que atuará como plantonistas no recesso do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas.

O PROCURADOR-GERAL DO MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS, no uso das atribuições que lhe conferem o artigo 112 da Lei estadual nº 2.423, de 10 de dezembro de 1996, e os artigos 57, 58, parágrafo único e 59, incisos I, IV e V, da Resolução nº 04, de 23 de maio de 2002 (Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas);

Considerando que, nesse período de fim de ano, alguns Procuradores estão de licença e outros com férias regulares agendadas;

Considerando que a escolha dos Procuradores de Contas plantonistas dar-se por meio de rodízio;

RESOLVE:





Diário Oficial Eletrônico

do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas



Manaus, quarta-feira, 19 de dezembro de 2018

Edição nº 1961, Pag. 4

Art. 1º. Designar a Procuradora de Contas, Dr. Evelyn Freire de Carvalho, para atuar como plantonista entre os dias 21 de dezembro de 2018 a 02 de janeiro de 2019.

Art. 2º O Procurador Geral de Contas, João Barroso de Souza, atuará como plantonista entre 03 de janeiro de 2019 a 10 de janeiro de 2019.

Parágrafo Único - Nos casos urgentes e que não puderem ser resolvidos no horário de expediente normal pelo Procurador Titular, que surgirem entre os dias 17 a 22 dezembro de 2018, o Procurador geral poderá designar Procurador de Contas *ad hoc* para acompanhar a questão.

Art. 3º. A presente Portaria entre em vigor na data de sua publicação.

PROCURADORIA GERAL DE CONTAS DO MINISTÉRIO PÚBLICO DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS, em 07 de dezembro de 2018.



JOÃO BARROSO DE SOUZA
Procurador-Geral

GABINETE DA PRESIDÊNCIA

DESPACHOS

Sem Publicação

PORTARIAS

PORTARIA N.º 677/2018-GPDRH

O VICE-PRESIDENTE DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS, no uso de suas atribuições legais e regimentais, e;

CONSIDERANDO o teor do Requerimento, datado de 27.11.2018, subscrito pela Conselheira-Presidente, Yara Amazônia Lins Rodrigues dos Santos,

R E S O L V E:

ALTERAR o período da viagem constante da Portaria n.º 644/2018-GPDRH, datada de 21.11.2018, programada para o período de 4 a 7.12.2018, para o período de 3 a 9.12.2018, referente à viagem para a cidade de Katowice/Silésia/Polônia.





Diário Oficial Eletrônico

do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas



Manaus, quarta-feira, 19 de dezembro de 2018

Edição nº 1961, Pag. 5

DÊ-SE CIÊNCIA, REGISTRE-SE, CUMPRA-SE E PUBLIQUE-SE.

GABINETE DA VICE-PRESIDÊNCIA DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS, em Manaus, 27 de novembro de 2018.

Conselheiro MARIO MANOEL COELHO DE MELLO
Vice-Presidente

PORTARIA N.º 684/2018-GPDRH

A PRESIDENTE DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS, no uso de suas atribuições legais e regimentais, e;

CONSIDERANDO o teor do Despacho da Secretária-Geral de Administração, Virna de Miranda Pereira, datado de 10.12.2018,

RESOLVE:

I – **DESIGNAR** o Excelentíssimo Senhor Conselheiro **ÉRICO XAVIER DESTERRO E SILVA**, matrícula n.º 000.612-2A, para nos dias 10 e 11.01.2019, tratar da implementação do Comitê Técnico de Governanças dos Tribunais de Contas, na cidade de Curitiba/PR;

II- **DETERMINAR** que a Secretaria Geral de Administração e a Diretoria de Recursos Humanos adotem as providências necessárias, bem como o pagamento de diárias nos termos da legislação vigente.

DÊ-SE CIÊNCIA, REGISTRE-SE, CUMPRA-SE E PUBLIQUE-SE.

GABINETE DA PRESIDÊNCIA DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS, em Manaus, 11 de dezembro de 2018.

Conselheira YARA AMAZÔNIA LINS RODRIGUES DOS SANTOS
Presidente

ERRATA

Errata da Portaria n.º 311/2018-GP/Secex, datada de 14/12/2018, publicada no DOE/TCE-AM de 17/12/2018;

ONDE SE LÊ:

V - **DETERMINAR** que os servidores cumpram com um mínimo de 2 (duas) horas por dia de expediente no Tribunal de Contas ;





Diário Oficial Eletrônico

do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas



Manaus, quarta-feira, 19 de dezembro de 2018

Edição nº 1961, Pag. 6

LEIA-SE:

V – DETERMINAR que a Secretaria-Geral de Administração dispense os servidores do registro de ponto.
ONDE SE LÊ:

CONSIDERANDO o disposto nos artigos 29, XII c/c 89, IV, 203 e 211, §1º da Resolução TCE nº 04/2002 RI, deste Tribunal;

CONSIDERANDO o plano de inspeção ordinária das Diretorias e Departamentos da SECEX, para o exercício de 2018 (Certidão da 43ª Sessão Administrativa do Egrégio Tribunal Pleno, de 12/12/2017);

CONSIDERANDO a Portaria nº 430/2018 – GPDRH, de 25/07/2018, publicada no DOE em 25/07/2018;

CONSIDERANDO a Informação nº 904/2018- DICOP, de 05/12/2018;

CONSIDERANDO o Despacho de 07/11/2018 exarado no Processo nº 1.444/2018 (fl 196).

LEIA-SE:

CONSIDERANDO o disposto nos artigos 29, XII c/c 89, IV, 203 e 211, §1º da Resolução TCE nº 04/2002 RI, deste Tribunal;

CONSIDERANDO o plano de inspeção ordinária das Diretorias e Departamentos da SECEX, para o exercício de 2018 (Certidão da 43ª Sessão Administrativa do Egrégio Tribunal Pleno, de 12/12/2017);

CONSIDERANDO a Informação nº 904/2018- DICOP, de 05/12/2018;

CONSIDERANDO o Despacho de 07/11/2018 exarado no Processo nº 1.444/2018 (fl 196).

GABINETE DA PRESIDÊNCIA DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS, em Manaus, 18 de dezembro de 2018.

Conselheiro **YARA AMAZÔNIA LINS RODRIGUES DOS SANTOS**
Presidente

PORTARIA Nº 307/2018-GPSECEX

A PRESIDENTE DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS, no uso de suas atribuições legais e regimentais.

CONSIDERANDO o disposto no artigo 29, XXX, da Resolução TCE nº 04/2002, Regimento Interno deste Tribunal;

CONSIDERANDO o disposto no artigo 209, da Resolução TCE nº 04/2002, Regimento Interno deste Tribunal;

CONSIDERANDO que a Presidência do Tribunal submeteu a minuta do Manual de Auditoria Financeira à aprovação do Tribunal Pleno na 41ª Sessão Administrativa, ocorrida no dia 27 de novembro de 2018, tendo-o aprovado por unanimidade;

CONSIDERANDO que a qualidade e a agilidade nos procedimentos de fiscalização são essenciais para a garantia da boa e regular aplicação dos recursos públicos, em benefício da sociedade;





Diário Oficial Eletrônico

do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas



Manaus, quarta-feira, 19 de dezembro de 2018

Edição nº 1961, Pag. 7

CONSIDERANDO que o Tribunal de Contas do Estado do Amazonas aderiu ao Marco de Medição de Desempenho – Qualidade de Agilidade dos Tribunais de Contas (MMD-QATC), conforme termo de adesão constante. no Processo nº 959/2015;

CONSIDERANDO que o MMD-QATC, no Indicador 23, Dimensão 23.1, Critérios 23.1.1 e 23.1.2 recomenda que o Tribunal de Contas possua manual ou regulamento que discipline a Auditoria Financeira;

R E S O L V E:

I – APROVAR *ad referendum* do Tribunal Pleno, o Manual de Auditoria Financeira, na forma do anexo a esta Portaria.

II - DETERMINAR que a Secretaria Controle Externo e suas unidades técnicas, adotem as medidas necessárias para a regular aplicação do referido manual.

PUBLIQUE-SE, CIENTIFIQUE-SE E CUMPRA-SE.

GABINETE DA PRESIDÊNCIA DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS, em Manaus, 14 de dezembro de 2018.

Conselheira **YARA AMAZÔNIA LINS RODRIGUES DOS SANTOS**
Presidente

ANEXO À PORTARIA Nº 307/2018-GPSECEX
MANUAL DE AUDITORIA FINANCEIRA

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS

CONSELHEIROS

Yara Amazônia Lins Rodrigues dos Santos
Presidente

Cons. Mario Manoel Coelho de Mello
Vice-Presidente

Cons. Antônio Júlio Bernardo Cabral
Corregedor

Cons. Érico Xavier Desterro e Silva
Ouvidor





Cons. Ari Jorge Moutinho da Costa Júnior

Cons. Josué Cláudio de Souza Filho

Cons. Júlio Assis Corrêa Pinheiro

Conselheiros

Secretário-Geral de Controle Externo

Stanley Scherrer de Castro Leite

Equipe Técnica:

Brian Bremgartner Belleza

Júlio Alan dos Santos Viana

Fernando da Silva Mota Junior

Antonio José Inácio de Souza

SUMÁRIO

I - INTRODUÇÃO

1.1 OBJETIVO DO MANUAL

1.2 REFERÊNCIAS NACIONAIS E INTERNACIONAIS

TCU

INTOSAI

ISSAI

IFAC/ISA

NAG's

1.3 APLICABILIDADE

1.4 ESTRUTURA DO MANUAL

1.5 COMO USAR O MANUAL

II – ASPECTOS DA AUDITORIA

2.1 TRABALHOS DE ASSEGURAÇÃO

2.2 NORMAS APLICÁVEIS E DECLARAÇÃO DE CONFORMIDADE

2.3 AFIRMAÇÕES NAS INFORMAÇÕES FINANCEIRAS

2.3.1 Afirmações sobre classes de transações e eventos para o período sob auditoria

2.3.2 Afirmações sobre saldos de contas contábeis no final do período

2.3.3 Afirmações sobre apresentação e divulgação

2.4 VISÃO GERAL DA AUDITORIA FINANCEIRA

2.5 EXIGÊNCIAS TÉCNICAS

2.6 CETICISMO, JULGAMENTO PROFISSIONAL E ZELO

2.7 CONTROLE DE QUALIDADE

2.8 RISCO DE AUDITORIA

2.9 COMUNICAÇÃO

2.10 DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA

III - PLANEJAMENTO DA AUDITORIA

3.1 AS ATIVIDADES DE PLANEJAMENTO





- 3.1.1 Estratégia global de auditoria
- 3.2 PROCEDIMENTOS DE AVALIAÇÃO DE RISCOS
 - 3.2.1. Indagações
 - 3.2.2 Procedimentos Analíticos
 - 3.2.3. Observações e inspeções
 - 3.2.4 Fontes de informação para os procedimentos de avaliação de riscos
- 3.3 ENTENDIMENTO DA ENTIDADE E DO SEU AMBIENTE, INCLUSIVE DO CONTROLE INTERNO
 - 3.3.1 Entendimento da entidade e do seu ambiente
 - 3.3.1.1 Estrutura de relatório financeiro aplicável
 - 3.3.1.2. Natureza da entidade e suas estruturas de operação
 - 3.3.1.3. Políticas contábeis, suas mudanças e sua adequação
 - 3.3.1.4. Objetivos, estratégias e riscos de negócio relacionados
 - 3.3.1.5. Mensuração e revisão do desempenho
 - 3.3.2. Entendimento do controle interno da entidade
 - 3.3.2.1 Estrutura conceitual do COSO para controle interno
 - 3.3.2.2 Ambiente de controle
 - 3.3.2.3 Processo de avaliação de risco da entidade
 - 3.3.2.4 Sistema de informação e comunicação
 - 3.3.2.5 Atividades de controle relevantes para a auditoria
 - 3.3.2.6 Monitoramento de controles
- 3.4 DETERMINAÇÃO DA MATERIALIDADE
- 3.5. PROCESSO DE IDENTIFICAÇÃO E AVALIAÇÃO DOS RISCOS DE DISTORÇÃO RELEVANTE
 - 3.5.1. Identificação dos riscos inerentes
 - 3.5.2. Avaliação do risco inerente (RI)
 - 3.5.3. Identificação dos controles interno
 - 3.5.4. Avaliação do risco de controle (RC)
 - 3.5.5. Determinação dos riscos de distorção relevante (RDR)
- 3.6. RESPOSTAS AOS RISCOS DE DISTORÇÃO RELEVANTE
 - 3.6.1. Determinação do risco de detecção (RD)
 - 3.6.2. Plano de Auditoria
 - 3.6.2.1 Abordagem de auditoria
 - 3.6.2.2 Procedimentos adicionais de auditoria
 - 3.6.2.3 Amostragem de auditoria
- 3.7. DOCUMENTAÇÃO DA FASE DE PLANEJAMENTO
 - 3.7.1. Estratégia global de auditoria
 - 3.7.2. Plano de auditoria
 - 3.7.3. Processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante
- 3.8. AUDITORIA DE GRUPOS E DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS CONSOLIDADAS DE GOVERNO
 - 3.8.1. Introdução e conceitos
 - 3.8.2 Definições
 - 3.8.3 Responsabilidade profissional
 - 3.8.5 Avaliações preliminares





- 3.8.6 Estratégia global de auditoria e plano de auditoria do grupo
- 3.8.6.1 Entendimento do grupo, seus componentes e seus ambientes
- 3.8.6.2 Determinação da materialidade
- 3.8.6.3 Identificação e avaliação de riscos
- 3.8.6.4 Resposta aos riscos avaliados
- 3.8.6.5 Processo de consolidação
- 3.8.7 Comunicação
- 3.8.7.1 Comunicação com os responsáveis pela governança do grupo
- 3.8.7.2 Comunicação com a administração do grupo
- 3.8.7.3 Comunicação com os auditores de componentes
- 3.8.8 Documentação

IV - EXECUÇÃO DA AUDITORIA

4.1 IMPLEMENTAÇÃO DAS RESPOSTAS DO AUDITOR AOS RISCOS ANALISADOS

- 4.1.1 Respostas gerais aos riscos no nível das informações financeiras
- 4.1.2 Respostas específicas aos riscos no nível de afirmações

4.2. PROCEDIMENTOS ADICIONAIS DE AUDITORIA

- 4.2.1 Testes de controle
- 4.2.2 Procedimentos substantivos
- 4.2.2.1 Procedimentos analíticos substantivos
- 4.2.2.2 Testes de detalhes
- 4.2.3 Procedimentos específicos
- 4.2.3.1 Confirmações Externas
- 4.2.3.2 Saldos iniciais
- 4.2.3.3 Estimativas contábeis

4.3 AVALIAÇÃO DAS DISTORÇÕES IDENTIFICADAS E DAS EVIDÊNCIAS OBTIDAS

- 4.3.1 Revisão da materialidade e da avaliação de riscos
- 4.3.2 Avaliação do efeito de distorções identificadas
- 4.3.3 Avaliação da evidência de auditoria
- 4.3.4 Procedimentos analíticos finais

4.4 DOCUMENTAÇÃO DA FASE DE EXECUÇÃO

4.5 OUTRAS RESPONSABILIDADES DO AUDITOR RELACIONADAS AO RELATÓRIO DE AUDITORIA

- 4.5.1 Responsabilidades do auditor em relação a outras informações incluídas em documentos que contenham demonstrações financeiras auditadas
- 4.5.2 Auditorias de demonstrações financeiras preparadas de acordo com estruturas para propósitos especiais
- 4.5.3 Auditoria de quadros isolados das demonstrações financeiras e de elementos, contas ou itens específicos das demonstrações financeiras

V - RELATÓRIO DE AUDITORIA

5.1 OPINIÃO DO AUDITOR

5.2 ESTRUTURA DO RELATÓRIO DE AUDITORIA

5.3 DOCUMENTAÇÃO DA AUDITORIA (ANEXO DO RELATÓRIO)

VI – GLOSSÁRIO

REFERÊNCIAS

ANEXOS





LISTA DE SIGLAS

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

DFs – Demonstrações Financeiras

ERFA – Estrutura de Relatório Financeiro Aplicável

GAO – United States Government Accountability Office

IFAC – International Federation of Accountants

INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions

ISA – International Standards on Auditing

ISSAI – International Standards of Supreme Audit Institutions

MCASP – Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

MAR – Matriz de Avaliação de Riscos

MRA – Modelo de Risco de Auditoria

MUS – Monetary Unit Sampling (Amostragem por Unidade Monetária)

NAT – Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União

NBC TA – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Auditoria

NBC TR – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica de Revisão

NP ISSAI – Nota Prática da

ISSAI RA – Risco de Auditoria

RC – Risco de Controle

RD – Risco de Detecção

RDR – Risco de Distorção Relevante

RI – Risco Inerente

TAAC – Técnicas de Auditoria Assistida por Computador

TCE – Tribunal de Contas do Estado do Amazonas

TI – Tecnologia da Informação

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Níveis do Risco de Distorção Relevante





Figura 2: Processo de identificação, avaliação e gestão do risco de auditoria

Figura 3: Esquema do Modelo de Risco de Auditoria

Figura 4: Características da Fraude e do Erro

Figura 5: Triângulo da Fraude: condicionantes para a Fraude

Figura 6: Exemplo de Matriz Probabilidade x Impacto para classificação de níveis de riscos

Figura 7: Relacionamento entre Riscos, Controles e a Estrutura da Entidade

Figura 8 – Processo decisório para determinar o tipo de trabalho a ser executado

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Exemplos de Inspeção e Observação

Quadro 2: Exemplo de fontes para a Identificação de Riscos

Quadro 3: Exemplo de escalas para avaliação da “probabilidade” de eventos

Quadro 4: Exemplo de escalas para avaliação do “impacto” de eventos

Quadro 5: Exemplo de escala para avaliação do risco de controle

Quadro 6: Exemplo Matriz para Avaliação de Riscos de Distorção Relevante (RDR)

Quadro 7: Exemplo Matriz de Avaliação de Riscos com Risco de Detecção (RD) calculado Considerando Risco de Auditoria – RA = 5%

Quadro 8: Técnicas e procedimentos de auditoria para obtenção de evidências de controle

Quadro 9: Enfoques alternativos à obtenção de evidência de auditoria sobre afirmações

Quadro 10: Métodos de seleção e circunstâncias apropriadas para sua utilização

I - INTRODUÇÃO

1.1 OBJETIVO DO MANUAL

Independente do patrimônio de uma entidade, robusto ou não, há sempre a necessidade de verificação da chamada “saúde financeira” ou, em outros termos, verificação da boa gestão dos recursos de curto o prazo, os quais são necessários para o cumprimento dos compromissos imediatos da entidade. Assim sendo, de que vale um ente possuir inúmeros imóveis se estes não possuem liquidez para pagamentos das despesas correntes?

Portanto, torna-se necessário, dentro do trabalho do controle externo, a avaliação da gestão financeira, daí a elaboração deste manual no âmbito do TCE-AM, que tem como objetivo orientar os auditores quanto a avaliação da gestão financeira, assim como, da Governança e a *accountability* das demonstrações financeiras de órgãos e entidades do setor público, de modo a realizar as auditorias financeiras de forma eficiente e eficaz, com alto padrão de qualidade, credibilidade e profissionalismo.





A auditoria financeira tem também como objetivo melhorar e promover a prestação de contas de órgãos e entidades públicos. Apesar da ISSAI 200 esclarece que o propósito de uma auditoria de demonstrações financeiras é aumentar o grau de confiança dessas demonstrações por parte dos usuários previstos. Para isso, o auditor deve expressar uma opinião que forneça segurança razoável aos tomadores de decisão sobre a existência ou não de distorções relevantes nas informações financeiras divulgadas, independente se causadas por erro ou fraude. Contudo, no âmbito do controle externo a prioridade é a boa gestão financeira do órgão ou entidade.

1.2 REFERÊNCIAS NACIONAIS E INTERNACIONAIS

TCU

Este Manual teve como base o Manual de Auditoria Financeira do Tribunal de Contas da União – TCU, adaptado as necessidades do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas, bem como, a realidade de seus jurisdicionados. Ressalta-se, entretanto, que o Manual de Auditoria Financeira do TCU, enfatiza as demonstrações financeira e este Manual busca dar ênfase a boa gestão financeira de órgãos e entidades.

INTOSAI

Elaborou-se este Manual em conformidade com os padrões profissionais de auditoria financeira estabelecidos pela Organização Internacional de Entidades de Fiscalização Superior (INTOSAI, sigla em inglês) e pela Federação Internacional de Contadores (IFAC, sigla em inglês). Todavia, não reproduz o texto integral desses padrões, nem substitui a leitura deles. O Manual visa à simplificação da aplicação dos padrões por meio de orientações teóricas e práticas.

A INTOSAI, é a organização que congrega Entidades de Fiscalização Superior (EFS) e tem entre seus objetivos o desenvolvimento da auditoria governamental internacionalmente. Para isso, possui em sua estrutura o Comitê de Padrões Profissionais (PSC, sigla em inglês), que é o setor responsável pela elaboração de padrões profissionais de auditoria governamental.

ISSAI

Em novembro de 2010, foram aprovadas pelo Congresso da INTOSAI (Incosai) na África do Sul 38 Diretrizes de Auditoria Financeira a serem adotadas pelas EFS. O Subcomitê de Auditoria Financeira (FAS, sigla em inglês) do PSC optou por alinhar as ISSAI (International Standards of Supreme Audit Institutions) de auditoria financeira às ISA emitidas pela IFAC. Desse modo, das 38 ISSAI de auditoria financeira, 36 são compostas por ISA e notas práticas produzidas pelo FAS, adotando inclusive uma codificação semelhante às ISA produzidas pela IFAC.

IFAC/ISA

A IFAC é a organização internacional dedicada a ciências contábeis, tendo como alvo, tanto profissionais da contabilidade quanto público interessado na área. A IFAC desenvolve padrões profissionais internacionais de alta qualidade para a auditoria de demonstrações financeiras. Com esse objetivo a IFAC fornece atualmente 36 normas de auditoria financeira (ISA, sigla em inglês). Estes padrões totalizam mais de 500 requisitos que devem ser cumpridos por auditores de demonstrações financeiras, caso queiram ou necessitem fazer referência às ISA em seus relatórios.





As ISA foram traduzidas para aplicação no Brasil pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e estão publicados sob a designação "Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de Auditoria" (NBC TA), emitidas pelo CFC.

NAG's

As NAG's são normas de auditoria governamentais elaboradas pelo Instituto Rui Barbosa que engloba tanto a postura e ética profissional do auditor, como qualidade do trabalho e metodologias.

1.3 APLICABILIDADE

Este Manual se aplica a qualquer trabalho de auditoria financeira realizado no âmbito do TCE-AM. O Manual também é aplicável a auditorias de conformidade realizadas em conjunto com auditorias financeiras e cujo objetivo seja avaliar a gestão financeira de órgãos e entidade, assim como, sempre que necessário, emitir uma opinião com segurança razoável sobre o nível em que atos de gestão estão em conformidade com leis e regulamentos aplicáveis.

Ressalta-se que o TCE-AM possui amplo mandato de auditoria, estabelecido no artigo 40, IV, da Constituição do Estado do Amazonas, que prevê a competência do TCE-AM para realizar auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária e patrimonial nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, bem como em entidades da administração indireta estaduais e municipais, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público Estadual e Municipal.

Desta forma, o adjetivo "financeira" da expressão "auditoria financeira" se refere ao objetivo desse tipo de auditoria, que é verificar a confiabilidade das informações financeiras divulgadas nas prestações de contas além da gestão financeira. Essa terminologia é adotada para alinhamento aos padrões estabelecidos pela INTOSAI e é compatível com os objetos de auditoria estabelecidos na Constituição Estadual.

A ordem para realização de auditorias deve ser analisada em conjunto com as competências do TCE-AM para apreciar as contas prestadas anualmente pelos Chefes do Poder Executivo e para julgar as contas dos demais responsáveis por dinheiro, bens e valores federais (art. 40, II). A auditoria financeira, enquanto trabalho de assecuração, é parte de amplo processo de certificação de contas anuais, sejam elas de governo ou de gestão dos órgãos e entidades estaduais e municipais.

Devido ao amplo mandato para a realização de auditorias financeiras pelo TCE-AM, há pelo menos quatro níveis de aplicação para este tipo de auditoria:

- a) auditorias anuais de demonstrações financeiras consolidadas do Governo do Estado, mais conhecidas como Balanço Geral do Estado;
- b) auditorias anuais de demonstrações financeiras consolidadas de secretarias de estado e câmaras municipais;
- c) auditorias anuais de demonstrações financeiras de órgãos, fundos e entidades da administração indireta estadual e municipal, com o objetivo de verificar a gestão financeira;





d) auditorias de entidades como as realizadas nos RPPS – Regimes Próprios de Previdência Social e agências de fomento.

Caso sejam identificadas distorções ou deficiências em controles internos, em auditoria de demonstrações financeiras de órgãos e entidades que consolidem mais de uma unidade gestora, não há prejuízo para a identificação das responsabilidades, que poderá ocorrer no nível das diferentes unidades gestoras.

Durante os trabalhos de auditoria anuais, tanto de governo quanto de gestão, podem ser realizadas auditorias financeiras de contas contábeis específicas materialmente relevantes, que exijam avaliações de risco e procedimentos adicionais de auditoria específicos, como nos casos de dívida pública, despesas com juros e encargos, despesa previdenciária, despesa com educação ou saúde, dentre outros.

Eventualmente o Manual também é aplicável a outros trabalhos de auditoria financeira do Tribunal, que tenham por objetivo obter segurança razoável sobre a confiabilidade de um conjunto de informações financeiras, seja na forma de conta contábil ou demonstração, no âmbito consolidado ou individual, para períodos anuais ou menores ou maiores que um exercício financeiro.

1.4 ESTRUTURA DO MANUAL

Este Manual é dividido em quatro partes, que abordam os quatro grupos de padrões aplicáveis às auditorias financeiras: padrões gerais, padrões de planejamento, padrões de execução e padrões de relatório.

Os padrões gerais abordam os objetivos, princípios, conceitos e as aplicações da auditoria financeira, bem como fornecem uma visão geral do processo de auditoria e o desenvolvimento do plano de auditoria; a determinação da materialidade; o processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante, por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno; e a documentação do planejamento da auditoria.

O relatório abrange a avaliação das distorções identificadas e da evidência de auditoria, bem como os tipos de opiniões que o auditor pode expressar sobre o nível de confiança das demonstrações financeiras.

1.5 COMO USAR O MANUAL

A descrição dos tópicos de cada parte, as citações diretas padrões internacionais estão identificadas pelo código do respectivo padrão. O uso do termo “deve”, indica um requisito de atendimento obrigatório pelo auditor.

Alguns requisitos estão esquematizados e apresentam exemplos para facilitar o entendimento de sua aplicação. Adicionalmente, nos apêndices, são fornecidos modelos de documentação aplicáveis às etapas de planejamento, execução e relatório.

O Manual deve ser lido em conjunto com os padrões internacionais de auditoria (ISA e ISSAI), traduzidos para aplicação no Brasil pelo Conselho Federal de Contabilidade (NBC TA). Nas NBC TA ou nas ISSAI, no tópico que trata dos “requisitos”, são descritas as ações que o auditor deve cumprir para poder referenciar as normas. No tópico “aplicação e materiais explicativos”, há detalhamentos dos requisitos. Além disso, algumas NBC TA ou ISSAI possuem apêndices que podem contribuir para o entendimento das exigências previstas.





II – ASPECTOS DA AUDITORIA

Este capítulo aborda as características, os conceitos-chave, os objetivos, as normas aplicáveis e as aplicações da auditoria financeira. Fornece ainda uma visão geral do processo de auditoria financeira, contemplando as atividades desenvolvidas em cada uma de suas fases, bem como dos princípios éticos e profissionais que são exigidos para a sua prática. Adicionalmente, apresenta o modelo de risco de auditoria que sustenta a abordagem baseada em risco da auditoria financeira, os aspectos-chave relacionados às comunicações e os requisitos gerais relacionados à documentação de auditoria.

As normas brasileiras e internacionais de auditoria, que formam a base deste capítulo, além de outras citadas diretamente no corpo do texto, são as seguintes:

- ISSAI 100 – Princípios Fundamentais de Auditoria do Setor Público.
- ISSAI 200 – Princípios Fundamentais de Auditoria Financeira.
- ISSAI 1000 – Introdução geral às Diretrizes de Auditoria Financeira.
- ISA/NBC TA – ESTRUTURA CONCEITUAL.
- ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200 – Objetivos gerais do Auditor Independente e a condução da auditoria em conformidade com as Normas de Auditoria.
- ISSAI 1230; ISA/NBC TA 230 – Documentação de Auditoria.

2.1 TRABALHOS DE ASSEGURAÇÃO

As auditorias de informações financeiras são definidas como sendo “trabalhos de asseguração”, esses por sua vez possuem como finalidade o aumento do grau de confiança dos usuários previstos a respeito do resultado da mensuração de um determinado objeto (ISA/NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL). Podem-se citar como exemplos de trabalhos de asseguração as informações financeiras de uma entidade, uma afirmação sobre a eficácia do controle interno, características de prestações de contas, dentre outros.

É possível, a partir das auditorias financeiras, encontrar distorções. Define-se distorções como sendo as diferenças entre o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação de um item informado nas informações financeiras e o requerido (ISSAI 1450; ISA/NBC TA 450). Ao encontra-las, caso sejam relevantes, há possibilidade de influenciar as tomadas de decisões. A existência dessas distorções pode ser decorrente de erros ou até mesmo fraude.

As auditorias financeiras também são categorizadas como trabalhos de certificação, uma vez que parte do responsável a mensuração do objeto de acordo com os critérios. Depois de mensurado, informa-se ao auditor de forma que o mesmo possua uma base razoável para conclusão da auditoria.

São considerados os usuários de destino final do trabalho de asseguração as pessoas e/ou instituições que tem interesse nas informações divulgadas pelas entidades públicas, seja por exigência ou por interesse, como, por exemplo, os cidadãos, o Congresso Nacional, investidores, mercado financeiro, dentre outros.





Diário Oficial Eletrônico

do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas



Manaus, quarta-feira, 19 de dezembro de 2018

Edição nº 1961, Pag. 17

Os auditores devem executar outros procedimentos suficientes que permitam incluir outros pontos ao relatório que estão analisando quando o mesmo tomar conhecimento de qualquer assunto que o leve a questionar a necessidade de modificação nas informações sobre o objeto.

De acordo com as Normas de Auditoria, há dois tipos de asseguarção: asseguarção razoável e asseguarção limitada.

Nos trabalhos de asseguarção razoável, conhecidos como auditoria propriamente dita, o auditor deve planejar e realizar a auditoria de forma tal que obtenha segurança razoável de que as demonstrações financeiras não contenham distorções relevantes para emitir uma opinião de forma positiva sobre o objeto auditado ("as demonstrações financeiras representam/não representam a situação patrimonial e os resultados..."). Para isso, faz-se necessário reduzir o risco de asseguarção (ou o risco de auditoria) a um nível aceitavelmente baixo, considerando as circunstâncias do trabalho, de modo a obter segurança suficiente para fundamentar as conclusões. Assim, as conclusões sobre os elementos testados poderão ser extrapoladas para toda a população objeto do trabalho, fornecendo a segurança requerida pelos usuários.

Os trabalhos de asseguarção razoável fornecem uma garantia alta, contudo, devido às limitações metodológicas e científicas que lhes são inerentes, mesmo após o uso de amostragem estatística, as auditorias nunca poderão oferecer uma asseguarção absoluta.

Nos trabalhos de asseguarção limitada, conhecidos como revisão, o auditor também emite uma opinião sobre o objeto auditado, mas de forma negativa ("não obtivemos evidência sobre algum fato que indique que as demonstrações financeiras não representam..."). Aqui também se faz necessário reduzir o risco de asseguarção a um nível que seja aceitável, de modo a obter um nível significativo de segurança para expressar uma conclusão. Assim como nos trabalhos de asseguarção razoável, os de asseguarção limitada requerem a aplicação de habilidades técnicas para a obtenção de evidências apropriadas e suficientes, no entanto, a natureza, época e extensão dos procedimentos de obtenção são propositadamente limitadas em comparação a um trabalho de asseguarção razoável, sendo primordialmente obtidas por meio de procedimentos analíticos e indagações.

A auditoria financeira é um típico trabalho de asseguarção, no qual o auditor emite uma opinião sobre o nível de segurança (razoável ou limitada) do conjunto completo de informações sobre o objeto da auditoria ou revisão (demonstrações financeiras).

Padrões e procedimentos para a realização de trabalhos de asseguarção limitada podem ser encontrados nos Padrões Internacionais sobre Trabalhos de Revisão (ISRE, sigla em inglês), emitidos pela IFAC, ou nas Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de Revisão de Informação Contábil Histórica (NBC TR), emitidas pelo CFC. Na falta de normas específicas, esses procedimentos variarão conforme as circunstâncias do trabalho, em particular: o objeto e as necessidades dos usuários previstos e do contratante, inclusive limitações pertinentes de tempo e custo.

Tanto em trabalhos de asseguarção razoável como de asseguarção limitada, se o auditor tomar conhecimento de qualquer assunto que o leve a questionar se deve ou não ser feita alguma modificação relevante nas informações





sobre o objeto, o auditor deve executar outros procedimentos suficientes que permitam incluir tal assunto no seu relatório.

2.2 NORMAS APLICÁVEIS E DECLARAÇÃO DE CONFORMIDADE

As normas internacionais e brasileiras de auditoria aplicáveis às auditorias financeiras do setor público são as Normas Internacionais de Auditoria (ISA, na sigla em inglês), emitidas pela IFAC/IAASB, e as ISSAI e Notas de Prática emitidas pela INTOSAI, que para serem aplicadas são traduzidas pelo CFC ou TCU.

O Manual contempla de modo significativo os requisitos previstos nos padrões de auditoria financeira da INTOSAI. Todavia, independentemente do tipo de trabalho realizado, a referência a estes padrões somente poderá ser feita caso todos os requisitos sejam cumpridos, visto que o Manual não contempla todo o conjunto de regras. Portanto, o atendimento de todos os princípios e procedimentos previstos neste Manual não autoriza a referência aos padrões internacionais de auditoria, sem a devida verificação de conformidade com os requisitos neles estabelecidos.

O auditor pode fazer referência ao cumprimento dos padrões de auditoria financeira mediante declaração de conformidade inserida nos relatórios de auditoria, utilizando uma das seguintes maneiras, dependendo das normas utilizadas:

- a) “em conformidade com as normas brasileiras e internacionais de auditoria das entidades fiscalizadoras superiores”, quando o relatório estiver em caso de completa conformidade ao ISSAI que abrange todas as demais;
- b) “em conformidade com as normas brasileiras e internacionais de auditoria”, no caso haja cumprimento de todas as NBC TA.

2.3 AFIRMAÇÕES NAS INFORMAÇÕES FINANCEIRAS

Ao divulgar as demonstrações financeiras, a administração afirma, implícita ou explicitamente, que a entidade possui um conjunto de ativos e passivos e que durante o exercício realizou as receitas e incorreu nas despesas apresentadas.

Essas afirmações fornecem um conjunto de questionamentos para o auditor das demonstrações financeiras, especialmente sobre se os ativos existem e são realmente da entidade, se todos os passivos estão registrados, se as estimativas contábeis foram mensuradas corretamente, se as despesas ocorreram e foram classificadas nas contas apropriadas ou se todas as receitas foram reconhecidas na contabilidade. Assim, o auditor identifica e avalia os riscos e controles associados a cada uma das afirmações para estabelecer objetivos específicos de auditoria, de modo a questionar aquelas em que o risco de distorção é avaliado como significativo.

Afirmações podem se referir a todos os componentes de uma classe de transações, saldos de contas ou divulgações. Os quadros a seguir elencam as afirmações para as três categorias presentes nas demonstrações financeiras, a





saber: a) afirmações sobre classes de transações e eventos para o período coberto pela auditoria; b) afirmações sobre saldos de contas contábeis no final do período; e c) afirmações sobre apresentação e divulgação.

2.3.1 Afirmações sobre classes de transações e eventos para o período sob auditoria

- I. **Ocorrências:** as transações e os eventos que foram registrados ocorreram e os mesmos se referem à entidade;
- II. **Integridade:** Todos os eventos e transações foram registrados;
- III. **Precisão:** Os dados relacionados com transações e eventos, bem como os valores, foram registrados de forma adequada;
- IV. **Corte:** Quanto ao registro de informações, o período contábil é respeitado.
- V. **Classificação:** As contas referentes às transações e eventos foram utilizadas corretamente.

2.3.2 Afirmações sobre saldos de contas contábeis no final do período

- I. **Existência:** existem os ativos, os passivos e o patrimônio líquido;
- II. **Direitos e Obrigações:** A entidade possui ou controla os direitos dos ativos e passivos que são as obrigações da mesma;
- III. **Integridade:** As informações que deveriam ser registradas (patrimônio líquido, ativo e passivo) foram registradas.
- IV. **Avaliação e alocação:** Os ativos, os passivos e o patrimônio líquido estão inclusos nas informações com valores apropriados. Qualquer ajuste de avaliação ou alocação resultante está registrado de forma adequada.

2.3.3 Afirmações sobre apresentação e divulgação

- I. **Ocorrência, Direitos e Obrigações:** Os eventos, as transações e os outros assuntos divulgados ocorreram e referem-se à entidade.
- II. **Integridade:** Todos os itens necessários foram inseridos nas informações financeiras.
- III. **Classificação e Compreensibilidade:** as informações financeiras estão apresentadas e descritas de forma adequada, bem como as divulgações estão claramente expressas.
- IV. **Precisão e Avaliação:** Tanto as informações financeiras quanto outras informações estarão divulgadas corretamente por valores apropriados.

2.4 VISÃO GERAL DA AUDITORIA FINANCEIRA

O processo de auditoria financeira se assemelha aos outros tipos de auditoria. Dentre as fases estão o **planejamento**, o qual inicia o processo, em seguida se tem a fase da **execução** e a fase final é a de **relatório**. Observa-se que o





planejamento é constantemente atualizado durante as demais fases do processo, inclusive durante o trabalho de coleta de evidências que confirmem as afirmações.

Alguns aspectos são transversais às etapas supracitadas, de modo que perpassam por todas as fases do processo de auditoria, como o controle de qualidade, documentação e comunicação. Estes aspectos contribuem para garantir a eficácia e a credibilidade da auditoria.

Apesar dos processos de auditoria serem semelhantes, há diferenças importantes, de forma que pelo menos as quatro seguintes peculiaridades mereçam ser destacadas.

1. **Abordagem baseada em risco:** essa abordagem direciona os esforços da auditoria para áreas de alto risco, de modo que seja reduzida a quantidade de testes necessários, além de aumentar as chances de identificar as distorções materiais relevantes. Faz-se importante o uso dessa abordagem principalmente quando há um curto prazo para a auditoria e grande quantidade de elementos para serem verificados.
2. **Amostragem Estatística:** Ao fazer uso da abordagem anterior, o auditor só poderá formar uma opinião sobre os elementos que foram testados pro ele, os de alto risco, neste caso, a auditoria não poderá ser generalizada. Por isso, é fundamental o uso da amostragem estatística de forma a possibilitar a extrapolação dos resultados da auditoria para todo o conjunto de informações do ente.
3. **Responsabilização trata em processo separado:** caso haja constatação de fraude ou irregularidade, passíveis de responsabilização administrativa e financeira, o auditor deverá comunicar formalmente ao titular da unidade técnica competente, que avaliará o contexto para propor nova ação de controle. Isso se dá, pois não é possível, devido técnica e tempo, investigar e obter provas no mesmo processo de auditoria.
4. **Forma de monitoramento:** como o monitoramento dos trabalhos de auditoria ocorre um ano posterior ao ano analisado, coloca-se tal monitoramento no ano em que se analisa. Por exemplo, passa-se o ano de 2017 fazendo monitoramento, mas apenas em 2018 se analisa, de modo que no planejamento a análise de 2017 ocorre em 2018.

2.5 EXIGÊNCIAS TÉCNICAS

O auditor deve cumprir integralmente o Código de Ética dos Servidores do TCU, os princípios éticos de auditoria das Normas do TCU e os princípios e requisitos éticos previstos nos padrões internacionais de auditoria financeira.

A documentação de atendimento das exigências éticas deve ser feita, pelo menos, a partir de declaração escrita de cada integrante da equipe de auditoria, informando não haver conflito de interesse ou situações que possa afetar o julgamento profissional e a objetividade do trabalho.





2.6 CETICISMO, JULGAMENTO PROFISSIONAL E ZELO

Por parte do auditor deve haver ceticismo profissional quanto o planejamento e execução da auditoria, reconhecendo a possibilidade de existirem distorções relevantes nas informações financeiras.

Alcançar o ceticismo profissional inclui estar alerta a: a) evidências de auditoria que contradigam outras; b) informações que geram dúvidas quanto à confiabilidade dos documentos; c) respostas às indagações; d) indícios de possíveis fraudes e por fim e) situações que exijam auditar mais aspectos que os previstos. Faz-se necessário também manter tal ceticismo durante toda a auditoria para que haja redução de riscos como o de ignorar circunstâncias incomuns, generalizar conclusões e uso inadequado de premissas.

Os documentos e registros devem ser considerados legítimos pelo auditor até que condições identificadas durante a auditoria o levem a acreditar que os mesmos não são autênticos. Se isso vier a acontecer, este deve investigar.

Além do ceticismo, deve ser feito uso do julgamento profissional, aplicando treinamento, conhecimento e experiência relevantes dentro do contexto fornecido pelas normas e tomadas de decisões.

Tal julgamento é necessário pontualmente nas decisões sobre:

- a) materialidade e risco de auditoria;
- b) natureza, época e extensão dos procedimentos para cumprimento das exigências padrões e coleta de evidências;
- c) avaliação da robustez de evidências, bem como se as mesmas são apropriadas ou se será necessário fazer algo a mais para que os objetivos sejam cumpridos;
- d) avaliação das opiniões do auditado e por fim e) extração de conclusões baseadas nas evidências obtidas.

Quanto ao devido zelo, implica-se no planejamento e execução da auditoria de forma diligente e cuidadosa de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis para que se evite conduta que possa desacreditar o trabalho.

2.7 CONTROLE DE QUALIDADE

O controle de qualidade é implementado para que haja segurança razoável no que diz respeito às auditorias, de forma que as mesmas estejam de acordo com as normas profissionais, técnicas, exigências legais e regulatórias aplicáveis. Para a auditoria financeira, devem-se levar em consideração os padrões internacionais de controle de qualidade ISQC emitido pela IFAC.

A responsabilidade primária pelo controle de qualidade recai sobre o dirigente da unidade técnica e esse deve concluir os requisitos éticos aplicáveis ao trabalho de auditoria; certifica-se se há competência no Tribunal para realização das auditorias; verificar se a equipe tem, em coletividade, competência e habilidade para execução dos trabalhos; ser profissional na condução do trabalho e por fim revisar o relatório e suas evidências.





Quando ao supervisor, o mesmo deve cumprir as mesmas exigências do dirigente respeitando os limites de sua autoridade com maior intensidade e ação. O coordenador, por sua vez, também deve cumprir as mesmas exigências do dirigente da unidade, levando em consideração os limites de autoridade em relação ao supervisor.

Caso haja divergência de opiniões para realização do trabalho, deve-se seguir as políticas e procedimentos do tribunal para que os problemas sejam solucionados.

A documentação do controle de qualidade pode ser feita a partir de formulários com o objetivo de verificação, incluindo aspectos como os assuntos identificados referentes ao cumprimento das exigências éticas e como foram resolvidos; conclusões sobre o cumprimento dos requisitos éticos e qualquer discussão relevante que deem respaldo às conclusões e, por fim, conclusões obtidas com relação a competência do tribunal para realizar o trabalho de auditoria.

2.8 RISCO DE AUDITORIA

O objetivo do auditor é a identificação e avaliação dos riscos e distorções independente do que as causou. Isso deve ser feito entendendo a entidade e seu ambiente, bem como o controle interno de forma a proporcionar uma base para o planejamento e implementação das respostas aos riscos identificados como distorções relevantes.

O risco de auditoria ocorre quando o auditor possui uma opinião inadequada quando as demonstrações contiverem distorções relevantes, ou seja, o auditor fica impassível de mudar seu pensamento mesmo sabendo que há graves distorções nas informações.

Deve-se compreender também que o maior desafio da auditoria é a dificuldade na precisão de contabilização de distorção por parte dos auditores, tendo em vista que não se pode examinar todo o universo de transações para obter todas as possíveis evidências.

Por fim, conclui-se que quanto maior o risco, menor a segurança do auditor para o trabalho de auditoria. O risco é algo inevitável, mas trata do auditor decidir o tamanho do risco que está disposto a tolerar.

O risco de auditoria é uma função do risco de distorção relevante e do risco de detecção.

O **risco de distorção relevante** é composto pelos riscos inerentes e de controle que são riscos da entidade e existem independente da auditoria e representam a probabilidade de distorções antes da auditoria.

O risco inerente é a suscetibilidade de afirmações da administração a respeito de transações, saldos contábeis ou divulgações conterem distorções relevantes. O risco de controle, por sua vez, é a probabilidade dos controladores internos não serem eficazes para prevenir as distorções.

Quanto ao poder do auditor de controlar os riscos, esse se faz apenas referente aos riscos de auditoria e o de detecção, tendo em vista que os outros são responsabilidades da entidade. Para reduzir esses de sua competência, o auditor deve avaliar os riscos de distorção relevante, que envolva os riscos inerentes e de controle e controle os de detecção estabelecendo a amostra de procedimentos necessários para que não haja distorções.





2.9 COMUNICAÇÃO

Um dos objetivos da auditoria é comunicar claramente os responsáveis pela governança, quais são suas responsabilidades em relação às informações financeiras; fornecer, dentro de prazo hábil, as observações decorrentes da auditoria que sejam relevantes no que diz respeito à supervisão de modo geral dos processos contábeis e promover comunicação recíproca entre o auditor e o responsável pela governança.

Tais responsáveis pela governança são pessoas ou organizações que detêm responsabilidade pela supervisão geral da direção estratégica da entidade e das obrigações relacionadas à responsabilidade da entidade. A comunicação entre o auditor e os responsáveis deve ser recíproca objetivando aumentar a eficácia da auditoria ocorrendo dentro do processo de fiscalização de forma que o auditor aborde diversos aspectos como o planejamento, as deficiências, as distorções, dentre outros.

A participação do controle interno é fundamental para o desenvolvimento de auditorias. É através dele que se realizará reunião para apresentação da equipe da entidade auditada, além de ser nesse encontro que o Tribunal entrega o Ofício de apresentação assinado pela unidade técnica que irá auditar, bem como apresentará quais os objetivos, escopo e os critérios utilizados.

É importante evidenciar que no ofício de apresentação conterà a possibilidade de aplicação de multa prevista no art. 58, incisos V E VI, da lei 8.443/1992, caso haja obstruções ou sonegação de processo, documento ou informação exigido.

Quanto aos documentos que serão analisados durante a auditoria, esses deverão ser requisitados através de um ofício específico, que também fixará o prazo para seu atendimento de forma que não há comprometimento do início dos trabalhos. As informações necessárias serão consideradas ainda na fase de planejamento.

Ao final dos trabalhos de auditoria será realizada uma reunião para apresentação das principais constatações, essas são preliminares podendo sofrer alterações no decorrer do aprofundamento da análise. Estarão presentes os dirigentes e responsáveis da entidade analisada.

Caso a entidade fiscalizada apresente deficiência em relação ao controle externo, a comunicação desse fato deve ser feita por escrito e destinada não somente aos auditados, mas também aos responsáveis pela governança. Da mesma forma, a comunicação referente às fraudes e irregularidades deve ser feita sempre que aparecer uma nova descoberta.

2.10 DOCUMENTAÇÃO DE AUDITORIA

O auditor deve preparar a documentação de auditoria com devido zelo, de maneira tempestiva, clara, objetiva, completa, relevante e confiável, fornecendo evidência de que a auditoria foi realizada em conformidade com os padrões profissionais prescritos neste Manual. 104. Os auditores devem preparar a documentação de auditoria em detalhes suficientes para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, incluindo a fundamentação e o alcance do planejamento, a natureza, a época, a extensão e os resultados dos procedimentos de auditoria executados,





os achados de auditoria e as suas evidências. 105. O nível de documentação deve ser suficiente para permitir que um auditor experiente, sem nenhum envolvimento com a auditoria, entenda:

- a) a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria planejados e executados para cumprir os padrões profissionais de auditoria e exigências legais e regulamentares aplicáveis;
- b) os resultados dos procedimentos de auditoria executados e a evidência de auditoria obtida; e,
- c) os assuntos significativos identificados durante a auditoria, as conclusões obtidas a respeito deles e os julgamentos exercidos para chegar a essas conclusões.

Ao documentar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria executados, o auditor deve registrar:

- a) as características que identificam os itens ou assuntos específicos testados;
- b) quem executou o trabalho de auditoria e a data em que foi concluído; e,
- c) quem revisou o trabalho de auditoria e a data e extensão de tal revisão.

O auditor deve documentar discussões de assuntos significativos com o auditado, incluindo a natureza dos assuntos discutidos e quando e com quem as discussões ocorreram. Contudo, não é necessário nem praticável o auditor documentar todos os assuntos considerados ou todos os julgamentos profissionais exercidos na auditoria.

A elaboração tempestiva da documentação aprimora a qualidade da auditoria e facilita a revisão e a avaliação eficazes da evidência de auditoria e das conclusões obtidas antes da finalização do relatório. A documentação elaborada após a execução do trabalho de auditoria tende a ser menos precisa do que aquela elaborada no momento em que o trabalho é executado.

A documentação de auditoria geralmente é organizada em divisões lógicas de trabalho usando um sistema de indexação. Se o arquivo for eletrônico, a indexação pode ser na forma de pastas e subpastas. À medida que cada parte da documentação de auditoria é criada, atribui-se a ela uma referência única que a vincula diretamente ao índice do arquivo geral. O índice pode ser, por exemplo, por etapa da auditoria ou por área das demonstrações financeiras.

III - PLANEJAMENTO DA AUDITORIA

Objetiva-se esta parte a abordar as atividades de planejamento de uma auditoria financeira, de forma a realizá-la de maneira eficaz, abrangendo a definição da estratégia global de auditoria e o plano de auditoria (tópico 3.1), os procedimentos de avaliação de riscos que o auditor utiliza (tópico 3.2), a obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno (tópico 3.3) e a determinação da materialidade (tópico 3.4) que dão a direção para o processo de identificação e avaliação de riscos (tópico 3.5) para subsidiar as decisões do auditor na determinação da natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria (tópico 3.6). O tópico 3.7 fornece orientações sobre a documentação da fase de planejamento da auditoria e o tópico 3.8 aborda a auditoria de grupos e demonstrações financeiras consolidadas de governo.

As normas brasileiras e internacionais de auditoria, que formam a base deste capítulo, além de outras citadas diretamente no corpo do texto, são as seguintes:





- ISSAI 200 – Princípios de Auditoria Financeira.
- ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200 – Objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com as Normas de Auditoria.
- ISSAI 1240; ISA/NBC TA 240 – Responsabilidades do auditor em relação à fraude, no contexto da Auditoria de demonstrações financeiras.
- ISSAI 1300; ISA/NBC TA 300 – Planejamento da auditoria de demonstrações financeiras.
- ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315 – Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente.
- ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320 – Materialidade no planejamento e na execução da auditoria.
- ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330 – Respostas do auditor aos riscos avaliados.
- ISSAI 1530; ISA/NBC TA 530 – Amostragem em auditoria.
- ISSAI 1600; ISA/NBC TA 600 – Considerações especiais– auditorias de demonstrações financeiras de grupos, incluindo o trabalho dos auditores de componentes

3.1 AS ATIVIDADES DE PLANEJAMENTO

O propósito de uma auditoria de demonstrações financeiras é aumentar o grau de confiança dos usuários previstos, mediante a expressão de uma opinião. (ISSAI 200). Para atingir esse propósito, as normas de auditoria estabelecem como objetivos gerais do auditor que este alcance segurança razoável de que as demonstrações financeiras estão livres de distorções relevantes, seja por fraude ou erro, obtendo evidências de auditoria suficientes e apropriadas para reduzir o risco de expressar uma opinião de auditoria inadequada a um nível aceitavelmente baixo (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200), ou seja, para minimizar o risco de expressar uma opinião afirmando que as demonstrações financeiras não apresentam distorções relevantes quando, na verdade, apresentam.

Para cumprir esses objetivos, a ISSAI 1300; ISA/NBC/TA 300, base deste tópico, prescrevem que o auditor deve estabelecer uma estratégia global de auditoria que defina o alcance, a época e a direção da auditoria, para orientar o desenvolvimento do plano de auditoria de forma a realizá-la de maneira eficaz. A definição da estratégia global e o detalhamento do plano de auditoria não são necessariamente processos isolados ou sequenciais, estando intimamente relacionados, uma vez que mudanças em um podem resultar em mudanças no outro. O auditor deve atualizar e alterar a estratégia global e o plano de auditoria sempre que necessário no curso da auditoria.

O planejamento de auditoria é um processo iterativo que ocorre ao longo de toda a auditoria e não é uma fase isolada da auditoria, mas um processo contínuo que deve ser responsivo a mudanças significativas nas circunstâncias e condições (ISSAI 100). Portanto, a definição da estratégia global e o detalhamento do plano de auditoria não são necessariamente processos isolados ou sequenciais, ao contrário, são intimamente relacionados, uma vez que mudanças em um podem resultar em mudanças no outro. O auditor deve atualizar e alterar a estratégia global e o plano de auditoria sempre que necessário no curso da auditoria.





Entretanto, algumas atividades e alguns procedimentos precisam ser Concluídos antes da realização de outros passos.

Por exemplo, antes da identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante, como base para o planejamento dos procedimentos adicionais de auditoria, é necessário considerar aspectos como:

- a. os procedimentos analíticos a serem aplicados como procedimentos de avaliação de riscos;
- b. a obtenção do entendimento global da estrutura jurídica e do ambiente regulatório aplicável à entidade auditada e como ela cumpre os requerimentos dessa estrutura;
- c. a determinação da materialidade;
- d. o envolvimento de especialistas.
- e. a aplicação de outros procedimentos de avaliação de risco.

É importante que o tempo despendido no planejamento da auditoria seja adequado, pois isso assegurará que os objetivos sejam alcançados e que o trabalho da equipe de auditoria seja planejado para coletar evidências sobre as áreas mais críticas de possíveis distorções. (IFAC, 2010).

3.1.1 Estratégia global de auditoria

A estratégia global de auditoria tem a finalidade de orientar o desenvolvimento do plano de auditoria, nesse sentido a estratégia de auditoria está para a fase de planejamento, assim como o plano de auditoria está para a fase de execução, pois traz decisões e temas que deverão ser necessariamente observadas no desenvolvimento do plano de auditoria, como, por exemplo, a determinação da materialidade, a identificação preliminar das áreas em que pode haver maior risco de distorções relevantes, a previsão de uso de técnicas de auditoria assistidas por computador, dentre outras.

Apêndice da ISSAI 1300; ISA/NBC TA 300 fornece informações e exemplos sobre o que deve ser considerado na definição da estratégia global de auditoria.

A definição da estratégia global de auditoria exige que auditor tenha uma visão prospectiva do trabalho, portanto devem ser realizadas reuniões entre membros da equipe, responsáveis pela governança e administradores da entidade com vistas à compreensão das características e requerimentos do trabalho e das expectativas existentes, incluindo as do poder legislativo e de outros usuários relevantes, de forma a determinar o escopo ou alcance da auditoria; datas e tipos dos relatórios a serem emitidos e demais datas a serem observadas, dentre outras considerações. (ISSAI 200).

Outro objetivo da definição da estratégia global de auditoria é permitir a identificação dos recursos (humanos, tecnológicos e outros) a serem utilizados no trabalho, quando eles devem ser alocados, como serão supervisionados e terão seus trabalhos revisados.





Embora a estratégia global de auditoria deva ser concluída antes da elaboração do plano de auditoria, ela poderá sofrer alterações ao longo das atividades desenvolvidas para elaboração do plano de auditoria, sejam em função da conclusão dos procedimentos de avaliação de risco, de imprevistos, de mudanças nas condições ou da identificação de informação que difere significativamente da informação disponível quando o auditor definiu inicialmente a estratégia.

A documentação da estratégia global de auditoria consiste no registro das decisões-chave consideradas necessárias para planejar adequadamente a auditoria e para comunicar temas importantes à equipe de trabalho, considerando os fatores que no julgamento profissional do auditor são significativos para orientar os esforços da equipe de trabalho.

A forma e a extensão dessa documentação dependem do porte e da complexidade da entidade e do trabalho de auditoria. O auditor pode, por exemplo, resumir a estratégia global de auditoria na forma de um memorando contendo as decisões-chave relativas ao alcance global, à época e à condução da auditoria. As alterações significativas ocorridas na estratégia global de auditoria, e as razões dessas alterações, também devem ser documentadas. (ISSAI 1300; ISA/NBC TA 300).

3.1.2 Plano de auditoria

O plano de auditoria é mais detalhado do que a estratégia global de auditoria, uma vez que é elaborado para tratar os diversos temas identificados na estratégia global, levando em conta a necessidade de atingir os objetivos da auditoria meio do uso eficiente dos recursos. Inclui a natureza (o que e como fazer), a época (quando fazer) e a extensão (quanto fazer) dos procedimentos de auditoria planejados, tanto dos procedimentos de avaliação de risco como dos procedimentos adicionais de auditoria na forma de testes de controle e testes substantivos, compondo programas de auditoria a serem e executados pelos membros da equipe de trabalho.

A documentação do plano de auditoria deve evidenciar adequado tratamento dos temas estabelecidos na estratégia global de auditoria e uma clara ligação entre a avaliação dos riscos e as respostas do auditor para fazer frente aos riscos identificados de distorção relevantes em relação às afirmações sobre classes de transações, saldos de contas e divulgações. Para demonstrar estas relações, devem ser utilizadas referências cruzadas entre os papéis de trabalho que compõem o plano, especialmente entre áreas definidas na estratégia, riscos identificados e respostas do auditor a esses riscos.

3.2 PROCEDIMENTOS DE AVALIAÇÃO DE RISCOS

A finalidade dos procedimentos de avaliação de riscos é a identificação e avaliação de riscos de distorção relevante, seja por erro ou fraude, nas demonstrações financeiras e nas afirmações sobre classes de transações, saldos de contas e divulgações, objetivando formar uma base para que o auditor decida sobre as respostas gerais e específicas que adotará, em relação aos riscos de distorção relevante avaliados como significativos, para manter o risco de auditoria em um nível aceitavelmente baixo.





Os procedimentos de avaliação de riscos incluem os procedimentos para obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno (abordados no tópico 3.3 do Manual), denominados procedimentos preliminares de avaliação de risco; e os procedimentos para identificação e avaliação dos riscos inerente e de controle nos ciclos de transações ou processos relacionados às afirmações relevantes, denominados, em conjunto, como processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante.

Após a realização procedimentos preliminares de avaliação de riscos, e com base neles, o auditor deve determinar os referenciais de materialidade que serão utilizados como referência para determinar a relevância dos riscos no processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante.

A realização dos procedimentos de avaliação de riscos segue uma abordagem de cima para baixo (“top-down”), em que o auditor identifica e avalia riscos e controles percorrendo um caminho do geral para o específico, isto é, do nível da entidade para o nível das atividades (transações). Assim, ao identificar riscos no nível da entidade ou no nível das atividades, o auditor deve considerar como eles poderiam afetar os riscos de distorções no nível das afirmações (STUART, 2014). É essa a abordagem que o auditor utiliza para a identificação e avaliação dos riscos de distorções relevantes no nível das demonstrações financeiras como um todo e no nível de afirmações para classes de transações, saldos de contas e divulgações.

Figura 1: Níveis do Risco de Distorção Relevante



Riscos de distorção relevante no nível das demonstrações financeiras são aqueles que podem afetar muitas afirmações e, portanto, se relacionam de forma generalizada às demonstrações financeiras como um todo (ISSAI 200). Geralmente, são riscos associados a um ambiente de controle deficiente, a dúvidas quanto à integridade ou à





competência do pessoal da entidade, sobretudo dos seus administradores, a falta de confiabilidade nos registros e outras circunstâncias que podem gerar ressalvas na opinião do auditor (LONGO, 2011). A identificação dos riscos no nível das demonstrações financeiras pode ser especialmente relevante para as considerações do auditor sobre riscos de distorções decorrentes de fraude.

Os riscos desse nível não são necessariamente riscos que possam ser atribuídos a afirmações específicas sobre classes de transações, saldo de contas ou nível de divulgação, mas representam circunstâncias que podem aumentar os riscos de distorção relevante em tais afirmações. É o caso, por exemplo, de riscos que podem decorrer do fato de controles serem burlados pela administração.

A percepção necessária para a identificação dos riscos de distorção relevante no nível das demonstrações financeiras é desenvolvida quando da realização dos procedimentos preliminares de avaliação de risco para obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno, conforme explanado no tópico 3.3 deste Manual (ver também ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315, A105 a A107).

Com base nos riscos identificados de distorção relevante no nível das demonstrações financeiras, o auditor toma decisões quanto às respostas gerais, tais como: enfatizar para a equipe de auditoria a necessidade de manter ceticismo profissional; designar membros para a equipe com mais experiência ou com habilidades especiais para lidar com os riscos identificados ou usar especialistas; exercer uma supervisão mais intensa; efetuar alterações gerais na natureza, época ou extensão dos procedimentos de auditoria e incorporar neles elementos de imprevisibilidade. (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315). As respostas gerais devem estar refletidas na estratégia global de auditoria.

Riscos de distorção relevante no nível das afirmações representam a probabilidade de distorção relevante devido às características particulares de classes de transações, saldos de contas e divulgações. É o que poderia dar errado no nível de afirmação (ISSAI 200). Tais riscos ser identificados e avaliados porque isso auxilia diretamente na determinação da natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria necessários para a obtenção de evidências suficientes e apropriadas no nível das afirmações. Contudo, ao identificar e avaliar riscos de distorção relevante no nível das afirmações, o auditor pode concluir que os riscos identificados também podem se relacionar de forma generalizada às demonstrações financeiras como um todo e potencialmente afetar muitas afirmações (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).

Os riscos de distorção relevante no nível das afirmações irão determinar as respostas específicas do auditor, na forma de procedimentos adicionais de auditoria. As específicas, na forma de procedimentos adicionais de auditoria, devem estar refletidas no plano de auditoria.

Durante toda a fase de planejamento, a equipe de auditoria realiza procedimentos de avaliação de riscos com vistas a:

- a) obter entendimento sobre os negócios da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno;
- b) identificar saldos de contas, transações, correlações e tendências que possam indicar riscos de distorção relevante, incluindo riscos de fraude;





- c) determinar a natureza, extensão e época dos procedimentos de auditoria a serem realizados. (GAO, 2008).

Esses procedimentos de avaliação de riscos compreendem:

- a) indagações aos responsáveis pela governança, gestores e ao pessoal da entidade, que possam ter informações úteis ao objetivo de avaliar riscos de distorções relevantes, ou que possam proporcionar informações para o entendimento adequados sobre os negócios da entidade e o seu ambiente, inclusive do controle interno (alínea "a" acima);
- b) realização de procedimentos analíticos que permitam ao auditor identificar saldos de contas, transações, correlações e tendências que possam indicar riscos de distorção relevante, incluindo eventuais riscos de fraude (alínea "b"), e exercitar julgamentos para determinação da materialidade, tratada no tópico 3.4, deste capítulo.
- c) observações e inspeções com vistas à tomada de decisões sobre riscos e controles internos relevantes para auditoria, incluindo os sistemas de informação da entidade, afim de buscar a obtenção de entendimento sobre eles (alínea "a"), tratado no tópico 3.3, deste capítulo.

As técnicas de auditoria mais utilizadas para a realização dos procedimentos de avaliação de riscos são as indicadas na ilustração a seguir. Os conceitos e as orientações para aplicação das referidas técnicas estão explanados nos subtópicos 3.2.1 a 3.2.3 subsequentes.

A aplicação dos procedimentos preliminares de avaliação de riscos para obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno, devem fornecer uma base consistente para a identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras e nas afirmações. A escolha de qual procedimento utilizar e a extensão da sua aplicação dependem de julgamento profissional do auditor sobre o alcance e a profundidade do entendimento que é necessário obter a respeito da entidade auditada.

3.2.1. Indagações

Indagações devem abranger os assuntos que, no entendimento do auditor, possam gerar riscos à entidade, e as pessoas que possam trazer informações úteis ao propósito de avaliar riscos. Em geral, a maior parte das informações é obtida da própria administração e dos responsáveis pela governança, mas não se limitam a eles. Realizar indagações a outros responsáveis da entidade e a empregados de diferentes níveis de autoridade podem fornecer perspectivas diferentes e informações adicionais e úteis ao processo de identificação de riscos que, de outra forma, podem não ser identificados. (IFAC, 2010).

A seguir, alguns exemplos de pessoas que podem ser indagados sobre assuntos diversos dentro da entidade:

- a) indagações dirigidas aos responsáveis pela governança podem ajudar o auditor a entender o ambiente e a cultura da entidade, envolvendo os atributos relacionados aos princípios de controle interno em que





as demonstrações financeiras são elaboradas;

- b) indagações dirigidas ao pessoal de auditoria interna podem fornecer informações sobre procedimentos de auditoria interna executados durante o ano, relativos ao desenho e à efetividade do controle interno da entidade, e sobre como a administração reage às constatações advindas desses procedimentos;
- c) indagações junto a funcionários envolvidos nos procedimentos de início, processamento ou registro das transações complexas e não usuais da entidade podem ajudar o auditor a avaliar a adequação da seleção e aplicação de certas políticas contábeis;
- d) indagações dirigidas ao departamento jurídico podem fornecer informações sobre assuntos como litígios, conformidade com leis e regulamentos, conhecimento ou suspeita de fraude, garantias, obrigações pós-venda, acordos. (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).

Indagações, isoladamente, não produzem evidências suficientes e apropriadas para suportar as conclusões do auditor. Portanto, outros procedimentos de auditoria devem ser executados em complemento às indagações para proporcionar mais segurança às conclusões do trabalho de auditoria. Por exemplo, indagação combinada com a inspeção, observação, reexecução, recálculo etc.

3.2.2 Procedimentos Analíticos

Procedimentos analíticos consistem em avaliações de informações financeiras por meio de análise das relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros. Compreendem, também, o exame de flutuações ou relações identificadas que são inconsistentes com outras informações relevantes ou que diferem significativamente de valores esperados. Basicamente, consistem em fazer comparações de informações contábeis e financeiras da entidade com períodos anteriores, com resultados previstos, tais como orçamentos ou previsões e expectativas do auditor, ou ainda com informações de entidades do mesmo setor de atividade. (ISSAI 1520; ISA/NBC TA 520).

Procedimentos analíticos podem incluir informações financeiras ou não financeiras, tais como: a relação entre o valor orçado e o executado ou a relação entre o nível de execução física e financeira do orçamento; a receita tributária e o crescimento econômico; a despesa previdenciária e o número de beneficiários; a despesa com inativos e o número de inativos, dentre outros. Os procedimentos analíticos mais básicos são as análises verticais e horizontais das contas contábeis que compõem as demonstrações financeiras, bem como de contas selecionadas para averiguação da evolução ou desdobradas para avaliação da composição.

Procedimentos analíticos realizados na fase de planejamento como procedimentos de avaliação de risco podem identificar aspectos da entidade que o auditor não tinha conhecimento, auxiliando-o na avaliação de risco de erros relevantes ao identificar a existência de transações ou eventos, valores, índices e tendências não usuais que possam indicar assuntos com implicação para a auditoria. As relações não usuais ou inesperadas identificadas podem auxiliar o auditor na identificação de riscos de distorção relevante, especialmente riscos de distorção relevante por fraude (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).





Em geral, os procedimentos analíticos só fornecem um aviso de que algo parece estar errado, não fornecem evidências positivas e persuasivas sobre o suposto erro. Por si só, normalmente, não oferecem evidência de auditoria suficiente, relevante e confiável, apenas aponta o caminho de uma possível distorção (TCE, 2012).

Quando se usam dados agregados, como geralmente acontece na fase de planejamento, os resultados dos procedimentos analíticos realizados como procedimentos de avaliação de risco somente fornecem uma indicação inicial ampla sobre uma possível distorção. Em tais casos, é necessário considerar outras fontes de informação e evidências obtidas durante o processo de entendimento da entidade para, em conjunto, concluir sobre a existência ou não de um risco relevante para a auditoria.

Se os procedimentos analíticos indicarem flutuações ou relações que são inconsistentes com outras informações e evidências ou que diferem dos valores esperados de maneira significativa, o auditor deve examinar e/ou investigar as diferenças por meio de indagação à administração e aos responsáveis, bem como por meio da aplicação de outros procedimentos de auditoria, conforme entender necessário nas circunstâncias. (GAO, 2008).

3.2.3. Observações e inspeções

A observação consiste no exame de processo ou de procedimento executado por outros, por exemplo, a observação, pelo auditor, da contagem do estoque pelos empregados entidade ou da execução das atividades de controle interno. Embora a observação forneça evidência de auditoria a respeito da execução de processo ou procedimento, tal evidência é limitada a um ponto no tempo em que a observação ocorreu e pelo fato de que a observação do auditor, em dado momento, pode afetar a maneira como o processo ou o procedimento é executado (ISSAI 1500; ISA/NBC TA 500).

A observação geralmente fornece evidência altamente confiável, pois é aplicada quando o auditor está lá para observar os acontecimentos. Entretanto, não fornece uma prova cabal de que processos, controles e atividades operam da mesma maneira em qualquer outro momento. Assim, o auditor deverá complementar os testes de observação com outras evidências a partir de outros procedimentos de avaliação de risco como, por exemplo, inspeção.

A inspeção consiste basicamente em dois tipos de exames: o exame de registros e documentos (exame documental) e o exame de ativos tangíveis (inspeção física).

O exame documental é aplicado, dentre outras coisas, para avaliar se as transações realizadas estão devidamente documentadas, se a documentação que suporta a operação é idônea; se a transação e a documentação que a suporta foram autorizadas por pessoas competentes; e, se a operação realizada tem pertinência com as atividades da entidade.

No âmbito da auditoria financeira a inspeção é uma técnica ou um procedimento de auditoria, segundo as normas internacionais, que não se deve confundir com o instrumento de fiscalização do TCU, previsto no RITCU, conforme se observa abaixo.





A observação e a inspeção podem apoiar as indagações junto à administração e outros, além de fornecer informações sobre a entidade e o seu ambiente. Exemplos de tais procedimentos de auditoria incluem:

Quadro 1: Exemplos de Inspeção e Observação

Inspeção	Observação
<p>1. Inspeção de documentos (internos ou externos) em papel, formato eletrônico ou outros meios, tais como:</p> <ul style="list-style-type: none">documentos (tais como planos e estratégias de negócio), registros e manuais de controles internos;relatórios elaborados pela administração (tais como relatórios gerenciais trimestrais e demonstrações financeiras intermediárias) e pelos responsáveis da governança (tais como minutas de reunião do conselho de administração ou de outros conselhos e atas de audiências públicas em comissões parlamentares).	<p>Observar um processo ou procedimento realizado por outros, limita-se a um ponto no tempo, tais como:</p> <ul style="list-style-type: none">as operações da entidade;as dependências e instalações da entidade;o funcionamento do sistema de controle interno.
<p>2. Inspeção de ativos tangíveis:</p> <ul style="list-style-type: none">inspeção física de ativos como estoques ou imobilizados.	

3.2.4 Fontes de informação para os procedimentos de avaliação de riscos

As informações para a realização dos procedimentos de avaliação de riscos podem ser obtidas de fontes externas, como a internet e as publicações comerciais; e de fontes internas, como o pessoal-chave e documentos da entidade etc.

Outra fonte de informação, talvez a principal após o primeiro trabalho, é a documentação de auditoria, a experiência prévia do auditor junto à entidade e os procedimentos executados em auditorias anteriores, que proporcionam informações importantes para a identificação de riscos, tais como:

- distorções passadas e se foram corrigidas tempestivamente;
- natureza da entidade, do seu ambiente e o controle interno da entidade (incluindo deficiências nos controles internos);





- c) mudanças significativas que a entidade ou suas operações possam ter sofrido desde o período financeiro anterior, que possam auxiliar o auditor na obtenção de entendimento suficiente da entidade para identificar e avaliar riscos de distorção relevante (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).

É importante que o auditor determine se as informações obtidas em períodos anteriores continuam relevantes e se pretende usar tais informações para os fins da auditoria corrente. Isto porque mudanças no ambiente de controle, por exemplo, podem afetar a relevância das informações obtidas no período anterior.

Para determinar se ocorreram mudanças que possam afetar a relevância das informações, o auditor pode fazer indagações e executar outros procedimentos de auditoria apropriados, tais como reexecução (walk-through) em processos, sistemas e controles relevantes. (IFAC, 2010).

No primeiro ano em que o auditor conduz a auditoria, o trabalho necessário para obter e documentar as informações necessárias à realização dos procedimentos de avaliação de riscos exigirá um esforço maior e um período significativo de tempo. Porém, se as informações obtidas forem bem documentadas (pasta permanente, por exemplo), o tempo necessário para atualizar as informações nos anos subsequentes deverá ser consideravelmente menor do que aquele necessário no primeiro ano. (IFAC, 2010).

Quadro 2: Exemplo de fontes para a Identificação de Riscos

Fonte	Descrição
Trabalhos anteriores	<p>Experiência relevante obtida em trabalhos anteriores e em outros tipos de trabalho executados para a entidade. Isso poderia incluir:</p> <ul style="list-style-type: none">áreas de preocupação em auditorias anteriores;deficiências no controle interno;mudanças na estrutura organizacional, nos processos de negócio e nos sistemas de controle interno; edistorções passadas e se elas foram corrigidas tempestivamente.
Informações externas	<ul style="list-style-type: none">Indagações aos consultores jurídicos externos da entidade ou a especialistas em avaliação.Revisão de relatórios preparados por bancos ou agências de classificação de risco.Informações sobre o setor e a situação da economia, obtidas por meio de pesquisa pela Internet, jornais, revistas e publicações oficiais, tais





	como Diários Oficiais, boletins da dívida, da previdência e de outros assuntos.
Discussões da Equipe de Auditoria	Resultados de discussões de equipe sobre a suscetibilidade das demonstrações financeiras da entidade a distorções relevantes, incluindo fraude.

3.3 ENTENDIMENTO DA ENTIDADE E DO SEU AMBIENTE, INCLUSIVE DO CONTROLE INTERNO

O objetivo da obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno, é reunir informações que permitam ao auditor "identificar e avaliar riscos de distorção relevante independentemente se causada por fraude ou erro, nos níveis de demonstração contábil e afirmações, por meio do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive do controle interno da entidade, proporcionando assim uma base para o planejamento e a implementação das respostas aos riscos identificados de distorção relevante." (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).

Os elementos da entidade que o auditor deve obter entendimento são resumidos a seguir e abordados em mais detalhes na sequência, de acordo com a ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315, 11 a 24 (a letra e o número entre parênteses é uma referência cruzada para o tópico em que o elemento é tratado mais adiante, nesta seção):

- a) Entidade e o seu ambiente, incluindo: (a1) a estrutura de relatório financeiro aplicável, os fatores externos e internos relevantes, regulamentares e do setor de atividades; (a2) a natureza da entidade e suas estruturas de financiamento, investimento, operacionais, societária e de governança; (a3) as políticas contábeis, suas mudanças e sua adequação ao negócio, à estrutura de relatório financeiro e ao setor de atividade; (a4) os objetivos, as estratégias e os riscos que possam resultar em distorção relevante das demonstrações financeiras; (a5) a mensuração e revisão do desempenho das operações;
- b) Controle interno da entidade, abrangendo os componentes: (b1) ambiente de controle, (b2) processo de avaliação de risco, (b3) sistemas de informação, (b4) atividades de controle e de (b5) monitoramento.

3.3.1 Entendimento da entidade e do seu ambiente

O objetivo do entendimento da entidade e do seu ambiente é proporcionar uma base para desenvolver a percepção sobre os fatores de risco do negócio que podem gerar distorção relevante no nível das demonstrações financeiras ou no nível das afirmações, em função das características das operações, do marco regulatório e de outros fatores relevantes do ambiente da entidade.





Nessa etapa, o auditor busca identificar as principais características das operações, os fatores ambientais e regulatórios com potencial para originar eventos que possam afetar adversamente o alcance dos objetivos da entidade relacionados ao processo de elaborar demonstrações financeiras livres de distorções relevantes.

No contexto da gestão financeira de uma entidade, operações consistem nas atividades ou processos de trabalho por meio dos quais as transações são efetuadas durante determinado período. É fundamental para o planejamento da auditoria que o auditor entenda como tais operações funcionam e as normas e os regulamentos pertinentes.

Para obter as informações e documentos necessários ao adequado entendimento de entidade e do seu ambiente, e para realizar o detalhamento dos seus processos de trabalho relevantes para a auditoria, a equipe realiza procedimentos como os descritos no tópico 3.2, podendo fazer indagações a servidores, funcionários, responsáveis pela governança, dirigentes ou gestores dos processos abrangidos no escopo do trabalho; realizar observações e inspeções; pesquisar informações e requisitar documentos.

3.3.1.1 Estrutura de relatório financeiro aplicável

Estrutura de relatório financeiro aplicável (ERFA) consiste no conjunto de regras para elaboração de relatórios financeiros que a administração adota e que é considerado aceitável em vista da natureza da entidade e do objetivo das demonstrações financeiras ou das exigências de leis ou regulamentos (Iudicibus et al., 2013). Em outras palavras são as regras previamente estabelecidas que norteiam o processo de elaboração das demonstrações financeiras. Estas regras constituem o conjunto ou a estrutura de normas contábeis que estabelecem o regime contábil, os procedimentos de mensuração de ativos e passivos e as demonstrações financeiras obrigatórias, sejam de propósito geral ou específico.

Os relatórios financeiros de uma entidade devem expressar de forma clara, objetiva e confiável os efeitos dos eventos e das transações ocorridas durante o exercício ou período determinado. O formato de apresentação, divulgação e publicação deve obedecer aos padrões previamente estabelecidos em leis, regulamentos ou em padrões profissionais que estabelecem a estrutura de relatório financeiro aplicável. O objetivo desta etapa é identificar os critérios para verificar em que medida os relatórios financeiros elaborados obedecem às regras estabelecidas.

Demonstrações financeiras podem ser elaboradas de acordo com uma estrutura de apresentação adequada ou de uma estrutura de conformidade. O relatório financeiro publicado de acordo com uma estrutura de apresentação adequada exige conformidade com as exigências das normas profissionais de contabilidade. Já o relatório financeiro publicado de acordo com a estrutura de conformidade deve estar em consonância com dispositivos previstos em leis ou regulamentos competentes para definir as regras específicas sobre a apresentação e divulgação de relatórios financeiros de entidades (ISSAI 1200/ ISA/NBC TA 200).

No setor público brasileiro, regulado pela Lei 4.320/1964, as demonstrações financeiras compreendem, obrigatoriamente: o Balanço Patrimonial, o Balanço Financeiro, o Balanço Orçamentário e a Demonstração das Variações Patrimoniais. Além destes, o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) exige a Demonstração de Fluxo de Caixa, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e a Demonstração do





Resultado Econômico (na 5ª edição do MCASP, esta última tornou-se facultativa). As instituições públicas reguladas pela legislação aplicável ao setor privado devem apresentar um conjunto de relatórios financeiros, de acordo com o estabelecido na regulação da Comissão de Valores Mobiliários (companhias abertas), da Superintendência de Seguros Privados (seguradoras) e do Banco Central do Brasil (instituições financeiras).

3.3.1.1.2 Classes de transações, saldos de contas e divulgações relevantes

Um aspecto fundamental da obtenção do entendimento da entidade é a identificação das classes de transações, saldos de contas e divulgações relevantes das demonstrações financeiras.

Transações são atos e fatos que promovem alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio das entidades do setor público, as quais são objeto de registro contábil.

De acordo com suas características e seus reflexos no patrimônio público, as transações no setor público podem ser classificadas nas seguintes naturezas:

- a) Econômico-financeira – corresponde às transações originadas de fatos que afetam o patrimônio público, em decorrência ou não da execução de orçamento, podendo provocar alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais;
- b) Administrativa – corresponde às transações que não afetam o patrimônio público, originadas de atos administrativos, com o objetivo de dar cumprimento às metas programadas e manter em funcionamento as atividades da entidade do setor público (NBC T 16.4)

As transações econômico-financeiras são reconhecidas e registradas agrupadas em classes ou elementos, de acordo com as suas características econômicas.

No setor público, as informações necessárias para identificar classes de transações, itens de informações e contas relevantes da entidade são encontradas nas demonstrações financeiras e nos sistemas de informações do Governo Federal, como, por exemplo, o Sistema de Informações Organizacionais do Governo Federal - Siorg, o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - Siafi, o Sistema de Informações Sobre Orçamento Público - Siga Brasil e os demais sistemas corporativos da administração pública federal.

Na obtenção de entendimento sobre as classes de transações, saldos de contas e divulgação de itens de informações relevantes das demonstrações financeiras o auditor deve:

- a) identificar preliminarmente as áreas de atuação em que pode haver maior risco de distorções relevantes;
- b) identificar as classes de transações e saldos contábeis das operações da entidade que sejam materialmente relevantes para as demonstrações financeiras;
- c) identificar as contas contábeis mais relevantes, tanto do ponto de vista da materialidade como do ponto de vista de relevância em relação às operações da entidade;





- d) desdobrar as análises das contas contábeis selecionadas a fim de possibilitar a aplicação de procedimentos preliminares de avaliação de riscos;
- e) identificar e avaliar riscos de distorções relacionados a cada uma das contas contábeis selecionadas, independentemente dos controles internos instituídos.

3.3.1.1.3 Fatores externos e internos, regulamentares e do setor de atividades

Leis e regulamentos são de consideração essencial na obtenção de entendimento de entidades do setor público, bem como o marco normativo das políticas públicas, programas e ações orçamentárias de responsabilidade da entidade.

Fatores regulatórios:

- a) princípios e práticas contábeis específicos do setor;
- b) estrutura regulatória da indústria ou setor;
- c) legislação trabalhista, tributária, dentre outras;
- d) exigências ambientais.

Fatores internos e externos podem afetar as operações da entidade no exercício auditado. Cabe à equipe de auditoria identificar se existem, quais são e como podem afetar as o processo de elaboração das demonstrações financeiras da entidade. Como exemplo, pode-se citar:

Fatores internos:

- a) informações relevantes sobre a entidade descritas no Relatório de Gestão do último exercício;
- b) recomendações da auditoria interna nos últimos exercícios e a posição da administração quanto à implementação delas;
- c) ressalvas e determinações das prestações de contas dos últimos exercícios;
- d) resultados das auditorias realizadas nos últimos exercícios;
- e) notícias recentes envolvendo a entidade auditada.

Fatores externos:

- a) contingenciamento de despesas;
- b) alteração de legislação e de estrutura organizacional;
- c) intervenção externa na execução da política pública;
- d) crise econômica ou financeira;
- e) situações atípicas, tais como desastres naturais ou antropogênicos;
- f) dependência de fornecedores exclusivos.





Ao longo do processo de identificação dos fatores internos e externos relevantes, que podem ter um impacto nas operações e nas suas demonstrações financeiras da entidade, a equipe de auditoria deve identificar e documentar os eventos potenciais, isto é, os riscos associados a cada um dos fatores, independentemente se existem controles internos instituídos para mitigá-los ou não.

Para auxiliar no processo de identificação das condições ou fatores que podem aumentar de forma significativa os riscos de distorções relevantes nas demonstrações financeiras, o Apêndice V fornece mais exemplos de fatores de risco, de origem interna e externa. A ISSAI 1300; ISA/NBC TA 315, A17 a A21, fornece orientação adicional.

3.3.1.2. Natureza da entidade e suas estruturas de operação

O auditor deve obter entendimento sobre a natureza jurídica da entidade, as competências legais, as suas estruturas de societária e operacional, de financiamento e investimento, além de outras informações financeiras que entender pertinente, envolvendo: maneira como a entidade é estruturada e financiada (fonte das receitas) e sua execução orçamentária e financeira (aplicação dos recursos definidos nos programas, ações e projetos orçamentários publicados no PPA e LOA), para possibilitar ao auditor entender as classes de transações, saldos de contas e divulgações esperadas nas demonstrações;

O auditor deve obter entendimento sobre a natureza jurídica da entidade, as competências legais, as suas estruturas de societária e operacional, de financiamento e investimento, além de outras informações financeiras que entender pertinente, envolvendo:

- a) maneira como a entidade é estruturada e financiada (fonte das receitas) e sua execução orçamentária e financeira (aplicação dos recursos definidos nos programas, ações e projetos orçamentários publicados no PPA e LOA), para possibilitar ao auditor entender as classes de transações, saldos de contas e divulgações esperadas nas demonstrações;
- b) estrutura organizacional e de governança;
- c) estrutura societária, partes relacionadas e suas relações;
- d) estrutura de operações, empreendimentos conjuntos ou de propósito específico; etc.

Na obtenção de entendimento sobre partes relacionadas e transações com partes relacionadas¹ (letra "c", acima), o auditor deve considerar:

- a) a estrutura legal e os requisitos regulamentares que regem a entidade e suas partes relacionadas;
- b) a compreensão sobre negócios de entidades do setor público muitas vezes incluem a obtenção de conhecimento sobre os tipos de atividades governamentais realizadas, incluindo programas relevantes e principais entidades que se envolvem com na execução desses programas;
- c) a estrutura organizacional para controlar a entidade e estabelecer accountability, reconhecendo que no setor público os responsáveis pela governança servem como representantes dos cidadãos. A propriedade de entidades do setor público pode não ter a mesma relevância como no setor privado.





- d) a obtenção de um entendimento dos requisitos de comunicação da entidade, incluindo os relativos à divulgação dos relacionamentos e transações com partes relacionadas; e
- e) outros regulamentos que possam ser relevantes para a capacidade da entidade do setor público em conduzir negócios com partes relacionadas. Isso pode incluir a conformidade com os regulamentos de licitações e contratos. (NP ISSAI 1550).

O auditor deve fazer indagações à administração sobre:

- a) a identificação das partes relacionadas à entidade, incluindo mudanças em relação ao período anterior;
- b) a natureza dos relacionamentos entre a entidade e essas partes relacionadas; e
- c) se a entidade realizou transações com essas partes relacionadas durante o período e, se o fez, o tipo e a finalidade das transações.

A ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315, A23 e 25, fornece orientação adicional.

3.3.1.3. Políticas contábeis, suas mudanças e sua adequação

O auditor deve obter entendimento das políticas e práticas de reconhecimento, mensuração e contabilização que a entidade usa para registrar transações significativas e não usuais, bem como de mudanças ocorridas no período que possam originar ou modificar riscos de distorção relevante. A ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315, A 24 a A28, fornece orientação adicional.

Na obtenção de entendimento sobre essas políticas e práticas, o auditor deve obter entendimento das estimativas contábeis, abrangendo:

- a) as exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável para as estimativas contábeis, incluindo as respectivas divulgações;
- b) como a administração identifica as transações, eventos e condições que podem gerar a necessidade de reconhecimento ou divulgação de estimativas contábeis nas demonstrações financeiras;
- c) como a administração elabora as estimativas contábeis e o entendimento dos dados em que elas estão baseadas, incluindo:
 - i. o método e, quando aplicável, o modelo usado na elaboração da estimativa contábil;
 - ii. os controles relevantes;
 - iii. se a administração usou especialista;
 - iv. as premissas subjacentes às estimativas contábeis;
 - v. se houve ou deveria ter havido mudança nos métodos do período anterior para elaborar as estimativas contábeis e, em caso afirmativo, por quê; e
 - vi. se a administração avaliou o efeito da incerteza de estimativa e, em caso afirmativo, como avaliou esse efeito. (ISSAI 1540; ISA/NBC TA 540).





3.3.1.4. Objetivos, estratégias e riscos de negócio relacionados

O auditor deve obter entendimento dos objetivos e estratégias definidos pela administração e responsáveis pela governança, de modo a entender melhor os riscos de negócio enfrentados pela entidade, pois o entendimento desses riscos aumenta a percepção do auditor para identificar riscos de distorção relevante, já que a maioria dos riscos de negócio acabará por ter consequências financeiras. Não obstante, o auditor não tem responsabilidade de identificar e avaliar todos os riscos de negócio porque nem todos os riscos de negócio dão origem a riscos de distorções relevantes. (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).

Nas entidades do setor público, os “objetivos da administração” podem ser influenciados por preocupações de responsabilidade pública e podem incluir objetivos que têm sua origem em lei ou regulamento.

Exemplos de assuntos que o auditor pode considerar na obtenção do entendimento dos objetivos, estratégias e riscos de negócio que possam resultar em riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras são fornecidos em ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315, A32.

3.3.1.5. Mensuração e revisão do desempenho

Mensurações de desempenho, internas ou externas, criam pressões sobre a entidade que, por sua vez, podem motivar a administração a agir para melhorar o desempenho do negócio ou distorcer as demonstrações financeiras. Portanto, o entendimento das medidas de desempenho auxilia o auditor a considerar se as pressões para atingir metas de desempenho podem ou não resultar em ações da administração que aumentem os riscos de distorção relevante, inclusive por fraude. Orientações adicionais para a obtenção de entendimento desse tópico são fornecidas em ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315, A36 a A40.

A partir dos fatores de riscos identificados durante todo o processo de obtenção de entendimento da entidade e do seu ambiente, em relação às operações, ao marco regulatório e a outros fatores relevantes, o auditor deve documentar os riscos associados (eventos), de modo que depois seja possível avaliar quais deles são relevantes para o escopo da auditoria.

Os fatores de risco que devem ser considerados são aqueles que podem gerar eventos que possam causar distorção relevante no nível das demonstrações financeiras e afirmações. A eficácia das respostas do auditor ao planejar os procedimentos de auditoria, depende da sua habilidade em conseguir correlacionar os fatores de risco identificados no nível da entidade e de seu ambiente com os riscos no nível das afirmações relevantes sobre classes de transações, saldos de contas e divulgações.

A adequada identificação e avaliação desses riscos é que irá fornecer uma base para a concepção e a execução dos procedimentos adicionais de auditoria em resposta aos riscos avaliados como significativos. O processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante é tratado em detalhes no tópico 3.5, deste Manual.

A determinação sobre quais fatores de risco são relevantes para o trabalho de auditoria deve passar por um processo de discussão entre os integrantes da equipe de auditoria e de um julgamento sobre a natureza e os impactos sobre as demonstrações financeiras.





Uma vez identificados os fatores de risco que possam causar distorções relevantes nas demonstrações financeiras da entidade, o auditor deve obter entendimento do sistema de controle interno estruturado pela administração da entidade para lidar com tais fatores de risco.

3.3.2. Entendimento do controle interno da entidade

O objetivo do entendimento é avaliar a eficácia do controle interno da entidade e decidir sobre o nível de confiança que nele pode ser depositado para fornecer razoável segurança para o alcance dos objetivos relacionados ao processo de elaboração das demonstrações financeiras livres de distorções relevantes, independentemente se decorrentes de erro ou fraude.

Entende-se por controle interno o processo efetuado pela estrutura de governança, pela administração e pelo corpo de funcionários de uma organização, estruturado para enfrentar riscos e fornecer razoável segurança quanto à realização dos objetivos relacionados às operações, à divulgação de informações financeiras e não financeiras e à conformidade com leis e regulamentos aplicáveis.

A administração, com a supervisão do órgão de governança, é responsável por estabelecer e manter um sistema de controle interno que forneça razoável segurança para o alcance dos objetivos da entidade nas seguintes categorias:

Operacional: objetivos relacionados à execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações, inclusive as metas de desempenho financeiro e operacional e a salvaguarda de recursos e ativos para evitar perdas, mau uso e dano;

Divulgação: objetivos relacionados ao cumprimento das obrigações de accountability na divulgação de informações financeiras e não financeiras, incluindo o atendimento de requisitos de confiabilidade, oportunidade, transparência ou outros estabelecidos por autoridades normativas, organismos emissores de normas e políticas da entidade;

Conformidade: objetivos relacionados ao cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis à entidade.

A maneira como o controle interno é planejado e implementado depende do tamanho e da complexidade da entidade. Uma avaliação objetiva do desenho do sistema de controle interno por parte dos auditores deve se basear em uma estrutura razoável de critérios, como abordado a seguir.

3.3.2.1 Estrutura conceitual do COSO para controle interno

A estrutura conceitual de controle interno mais utilizada para tal fim é a do COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). As ISSAI recomendam que a avaliação da eficácia do sistema de controle interno da entidade, o modelo COSO seja utilizado como critério.

O controle interno de uma organização, segundo o COSO (2013), incluindo os controles de tecnologia da informação (TI) é estruturado em cinco componentes inter-relacionados:

- i. Ambiente de controle: é o alicerce do sistema de controle interno. Fornece a disciplina e a estrutura para ajudar uma entidade a alcançar os seus objetivos, com base nos princípios de compromisso com integridade e valores éticos, responsabilidade de supervisão da governança, estrutura organizacional com adequada delegação de autoridade e responsabilidades, compromisso com a competência e reforço e manutenção das responsabilidades individuais das pessoas.
- ii. Avaliação de risco: corresponde ao processo de avaliação de risco desenvolvido e implementado com a





finalidade de identificar e avaliar os riscos que a entidade enfrenta na busca de seus objetivos e de estimar o impacto e a probabilidade de ocorrência dos eventos, como base para decidir e desenvolver ações em resposta aos riscos, incluindo aqueles relacionados ao processo de elaboração das demonstrações financeiras.

- iii. Atividades de controle: ações gerenciais estabelecidas por meio de políticas e procedimentos para responder aos riscos e alcançar os objetivos no sistema de controle interno, que inclui o sistema de informação da entidade.
- iv. Informação e comunicação: é o fluxo de informações dentro de uma entidade, envolvendo considerações quanto à qualidade das informações, comunicação interna e externa e métodos de comunicação.
- v. Monitoramento: atividades gerenciais estabelecidas e executadas para avaliar a qualidade do desempenho do controle interno ao longo do tempo e para corrigir prontamente as deficiências constatadas, incluindo os achados de auditoria e de outras revisões.

A divisão do controle interno nos cinco componentes acima apresentados, para fins das normas de auditoria, tem o objetivo de fornecer uma estrutura útil para que os auditores considerem como diferentes aspectos do controle interno da entidade podem afetar a auditoria. Essa divisão não reflete necessariamente a maneira como a entidade projeta, implementa e mantém o controle interno ou como ela pode classificar qualquer componente específico. Trata-se de um referencial ou roteiro que é útil para ajudar o auditor no processo de entendimento do controle interno, o qual deve considerar todos os componentes descritos nas normas de auditoria que estão referenciadas nesta seção.

No planejamento de uma auditoria financeira, o auditor deve obter entendimento dos componentes do controle interno presentes e em funcionamento na entidade, de modo a identificar como os diferentes aspectos do controle interno afetam a auditoria, focando aqueles controles, no nível da entidade, que são relevantes para a auditoria, por estarem relacionados com riscos de distorção relevantes no nível das demonstrações financeiras e afirmações.

A ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315, itens 12 a 23, fornece informações sobre os elementos do controle interno que o auditor deve obter entendimento, tendo por base os componentes do COSO e alguns atributos resumidos adiante, para avaliar a eficácia do sistema de controle da entidade no que diz respeito a sua capacidade para cumprir o objetivo de divulgar demonstrações financeiras livres de distorção relevante.

É recomendável a leitura do material de aplicação relativo aos cinco componentes do controle interno na sua relação com uma auditoria de demonstrações financeiras descrito nos itens A69 a A104 da ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315. O Apêndice 1 da mesma norma, fornece explicação adicional sobre os elementos dos componentes do controle interno que podem ser relevantes para a obtenção do entendimento por parte dos auditores.

3.3.2.2 Ambiente de controle

Como parte do entendimento desse componente, o auditor deve avaliar se:

- a) a administração, com a supervisão geral dos responsáveis pela governança, criou e manteve uma cultura de honestidade e conduta ética; e
- b) os pontos fortes do ambiente de controle fornecem, coletivamente, fundamento apropriado para os outros





componentes do controle interno, e se os outros componentes não são prejudicados por deficiências no ambiente de controle.

3.3.2.3 Processo de avaliação de risco da entidade

O auditor deve entender se a entidade tem processo para:

- identificar riscos de negócio relevantes para os objetivos das demonstrações financeiras;
- estimar a significância dos riscos;
- avaliar a probabilidade de sua ocorrência; e
- decidir sobre ações em resposta a esses riscos (ver item A79 da ISA/NBC TA 315).

3.3.2.4 Sistema de informação e comunicação

Sistemas de informação envolvem software, infraestrutura (componentes físicos e hardware), pessoal, procedimentos e dados que identificam, capturam, processam e distribuem informações que dão suporte a concretização dos objetivos de apresentação de relatórios financeiros e de controles internos. Muitos sistemas de informações usam intensamente a tecnologia da informação (TI). Um sistema de informação relevante para a elaboração dos relatórios financeiros inclui os processos de trabalho da entidade e seu sistema contábil. Um sistema de informação possui políticas, procedimentos e registros manuais e automatizados planejados para tratar as transações e eventos ocorridos (dados de entrada), processar esses dados e apresentar os resultados (relatórios financeiros). (IFAC, 2010).

O auditor deve entender em que medida a entidade utiliza sistemas de informação, automáticos ou manuais, e quais processos de trabalho da entidade são relevantes para elaboração dos relatórios financeiros. Esse entendimento deve incluir a identificação dos procedimentos estabelecidos para autorizar, registrar, processar e relatar as transações e os eventos ocorridos na entidade. (GAO, 2008).

Assim, o auditor deve obter entendimento do sistema de informação, incluindo processos de negócio relacionados, relevantes para as demonstrações financeiras, abrangendo as seguintes áreas:

- as classes de transações nas operações da entidade que sejam significativas para as demonstrações financeiras;
- os procedimentos, tanto de tecnologia de informação (TI), quanto de sistemas manuais, pelos quais essas transações são iniciadas, registradas, processadas, corrigidas conforme a necessidade, transferidas para o razão geral e divulgadas nas demonstrações financeiras;
- os respectivos registros contábeis, informações-suporte e contas específicas nas demonstrações financeiras utilizados para iniciar, registrar, processar e reportar transações; isto inclui a correção de informações incorretas e a maneira como as informações são transferidas para o razão geral. Os registros podem estar em forma manual ou eletrônica;
- como o sistema de informações captura eventos e condições que são significativos para as





demonstrações financeiras, que não sejam transações;

- e) o processo usado para elaborar as demonstrações financeiras da entidade, inclusive estimativas e divulgações contábeis significativas; e
- f) os controles em torno de lançamentos de diário, inclusive lançamentos não rotineiros usados para registrar transações ou ajustes não usuais (ver itens A81 a A85 da ISA/NBC TA 315).

O auditor deve obter entendimento de como a entidade comunica funções e responsabilidades sobre demonstrações financeiras e assuntos significativos relacionados, incluindo:

- a) comunicações entre a administração e os responsáveis da governança; e
- b) comunicações externas, tais como as comunicações com os órgãos reguladores (ver itens A86 e A87 da ISA/NBC TA 315).

Caso o auditor já tenha uma compreensão sobre os sistemas de informações da entidade, basta identificar as possíveis mudanças e discutir com os gestores a existência de alterações promovidas no último exercício, bem como os seus impactos.

No processo de entendimento dos sistemas de informações da entidade o auditor pode utilizar a técnica de mapeamento de processos, a fim de entender as etapas e atividades de controle adotadas para garantir a confiabilidade dos dados. Além do mapeamento de processo, pode realizar indagações aos gestores e responsáveis técnicos que operacionalizam os sistemas e, se necessário, realizar testes de reexecução, a fim de verificar se o fluxo de dados acontece conforme o que foi mapeado e informado durante as indagações.

Por fim, o auditor deve documentar todas as informações sobre as tecnologias utilizadas e os sistemas de informações (manuais e automatizados) utilizados pela entidade auditada, bem como os resultados dos testes de reexecução realizados.

3.3.2.5 Atividades de controle relevantes para a auditoria

O auditor deve obter entendimento das atividades que ele julga necessárias entender para avaliar os riscos de distorção relevante no nível das afirmações e desenhar procedimentos adicionais de auditoria em resposta aos riscos avaliados. (ver itens A88 a A94 da ISA/NBC TA 315).

No entendimento das atividades de controle, o auditor deve obter entendimento de como a entidade respondeu aos riscos de TI (ver itens A95 a A97 da ISA/NBC TA 315).

3.3.2.6 Monitoramento de controles

O auditor deve obter entendimento das principais atividades que a entidade utiliza para monitorar as atividades de controle relevantes para a auditoria e como a entidade inicia ações corretivas para as deficiências nos seus controles.

Se a entidade tem a função de auditoria interna, o auditor deve obter entendimento dos seguintes assuntos para determinar se a auditoria interna é relevante para a auditoria:





- a) a natureza da responsabilidade da função de auditoria interna e como ela está posicionada na estrutura organizacional da entidade; e
- b) as atividades realizadas, ou a serem realizadas, pela função de auditoria interna.

O auditor deve obter entendimento das fontes de informação usadas nas atividades de monitoramento da entidade e do embasamento sobre o qual a administração considera as informações suficientemente confiáveis para esse propósito (ver itens A104 da ISA/NBC TA 315).

3.4 DETERMINAÇÃO DA MATERIALIDADE

O conceito de materialidade é aplicado pelo auditor na fase de planejamento, na fase de execução da auditoria, na etapa de avaliação do efeito de distorções identificadas na auditoria e de distorções não corrigidas, se houver, sobre as demonstrações financeiras e na etapa de formação da opinião no relatório do auditor independente.

As normas de auditoria estabelecem que ao conduzir a auditoria de demonstrações financeiras, os objetivos gerais do auditor são obter segurança razoável de que as demonstrações financeiras como um todo estão livres de distorções relevantes, devido a fraude ou erro, possibilitando dessa maneira o auditor expressar uma opinião sobre se tais demonstrações foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável, assim como reportar os assuntos identificados (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200, 11).

O conceito de materialidade é relacionado à expressão “todos os aspectos relevantes” a que se referem as normas de auditoria acima mencionadas. Expressa a relevância ou importância relativa de um assunto de auditoria. Em auditoria financeira, refere-se à relevância das distorções que podem estar presentes na apresentação, na divulgação ou nas afirmações que constam das demonstrações financeiras.

Uma distorção consiste na diferença entre o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação de um item nas demonstrações financeiras e o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação que seria requerido para que esse item estivesse em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Distorções podem decorrer de erro ou fraude (ISSAI 1450; ISA/NBC TA 450).

O conceito de materialidade é utilizado para estabelecer o nível ou níveis a partir do qual as distorções serão consideradas relevantes para a auditoria, limites a partir dos quais o auditor considerará que as informações apresentam distorções relevantes.

A materialidade é definida como a maior distorção, dentro de uma população, que o auditor está disposto a aceitar (distorção tolerável), levando em conta as necessidades de informação dos usuários previstos. Representa, pois, a magnitude (ou o tamanho) de uma distorção, incluindo omissão, de um item (informação) em uma demonstração financeira que e à luz das circunstâncias, individualmente ou de maneira agregada, pode influenciar as decisões econômicas dos usuários das informações (GAO, 2008).

O risco de auditoria é o risco de o auditor expressar uma opinião de auditoria inadequada quando as demonstrações financeiras apresentam distorções relevantes. Assim, a materialidade e o risco são inter-relacionados, uma vez que este é definido em termos daquela (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012), quanto mais forem significativos os fatores de risco (Apêndice V) e menos eficaz a estrutura de controle interno (Apêndice IV), menor deverá ser o nível





ou níveis de materialidade, implicando em maior extensão de procedimentos como forma de manter o risco de auditoria no nível aceitável.

A determinação da materialidade é um tema da estratégia global de auditoria, e tem por base o julgamento profissional do auditor. É responsabilidade do auditor estabelecer o referencial de materialidade para a identificação dos riscos de distorção relevante e para reduzir a um nível aceitavelmente baixo o risco de que as distorções não corrigidas e não detectadas, em conjunto, excedam a materialidade definida para as demonstrações financeiras como um todo (ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320). Assim, o auditor deve estabelecer a magnitude das distorções que serão consideradas relevantes, obtendo um referencial para:

- a) determinar da natureza, época e extensão dos procedimentos de avaliação de risco;
- b) identificar e avaliar os riscos de distorção relevante; e
- c) determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria. (ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320).

Ao estabelecer a estratégia global de auditoria, o auditor deve determinar a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo (materialidade global ou materialidade no planejamento) e, se nas circunstâncias específicas da entidade houver uma ou mais classes de transações, saldos contábeis ou divulgações que possam influenciar as decisões dos usuários, também deve ser determinado um nível de materialidade para eles (materialidade específica). (ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320). O auditor deve ainda determinar a materialidade para execução da auditoria e estabelecer o limite para acumulação de distorções, de modo a permitir a avaliação dos riscos de distorções relevantes e a determinação da natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria (ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320).

A determinação de materialidade é uma questão de julgamento profissional e é afetada pela percepção que o auditor tem sobre as necessidades de informações dos usuários das demonstrações financeiras. Portanto, é necessário identificar os usuários das informações no contexto das demonstrações financeiras auditadas, assumindo que eles:

- a) possuem conhecimento razoável de negócios, atividades econômicas, contabilidade e a disposição de estudar as informações das demonstrações financeiras com razoável diligência;
- b) entendem que as demonstrações financeiras são elaboradas, apresentadas e auditadas considerando níveis de materialidade;
- c) reconhecem as incertezas inerentes à mensuração de valores baseados no uso de estimativas, julgamento e a consideração sobre eventos futuros; e]
- d) tomam decisões econômicas razoáveis com base nas informações das demonstrações financeiras (ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320).

Além das necessidades de informações dos usuários, a determinação da materialidade envolve considerar que distorções típicas envolvem:

- a) erros e fraudes identificados na elaboração das demonstrações financeiras;
- b) descumprimento da estrutura de relatório financeiro aplicável;





- c) fraudes perpetradas pelos empregados ou pela administração;
- d) erros da administração;
- e) elaboração de estimativas imprecisas ou inadequadas;
- f) descrições inadequadas ou incompletas das políticas contábeis ou das divulgações das notas. (IFAC, 2010).

Como se pode depreender dos itens “b” e “f”, distorções não se restringem a aspectos monetários, ou seja, envolvem tanto a perspectiva quantitativa quanto a qualitativa. Distorções podem envolver o valor monetário (materialidade quantitativa), a natureza do item (materialidade qualitativa) e as circunstâncias da ocorrência. Isso implica que o auditor, ao exercer julgamento profissional sobre a relevância das distorções em uma auditoria, deve levar em consideração não apenas o valor monetário, mas também a natureza do item (características inerentes) e o contexto em que ocorreu a transação que gerou a informação.

A materialidade quantitativa é determinada pela definição de um valor numérico e serve como um determinante tanto no cálculo das dimensões das amostras para os testes de detalhes como na conclusão sobre os impactos das distorções nas demonstrações financeiras (resultados da auditoria). O valor numérico é calculado, utilizando-se uma porcentagem sobre um referencial escolhido como ponto de partida, que reflete, no julgamento do auditor, as medidas mais sensíveis para influenciar a tomada de decisão dos usuários da informação (TCE, 2012).

A escolha do referencial quantitativo a ser usado no cálculo da materialidade envolve exercício de julgamento profissional e se fundamenta no conhecimento adquirido sobre a entidade, levando ainda em consideração:

- a) os elementos das demonstrações financeiras (ativo, passivo, patrimônio líquido, receita, despesa);
- b) se há itens que tendem a atrair a atenção dos usuários das demonstrações financeiras da entidade específica (por exemplo, com o objetivo de avaliar o desempenho das operações, os usuários tendem a focar sua atenção em resultado, receita ou patrimônio líquido);
- c) a natureza da entidade, a fase do seu ciclo de vida, o seu setor e o ambiente econômico em que atua;
- d) a natureza jurídica da entidade e como ela é financiada (por exemplo, se a entidade é financiada somente por dívida em vez de capital próprio, os usuários dão mais importância a informações sobre os ativos, e processos que os envolvam, do que nos resultados da entidade); e
- e) a volatilidade relativa do referencial. (ISSAI 1320).

A perspectiva qualitativa, que também deve ser considerada pelos auditores na determinação da materialidade, decorre do fato de que apesar de quantitativamente imaterial, certos tipos de distorções podem ter um impacto relevante sobre os relatórios financeiros e influenciar as decisões econômicas dos usuários das informações.

A avaliação do que é relevante é sempre uma questão de julgamento profissional (IFAC, 2010). Assim, convém dividir a avaliação de relevância das distorções em dois tipos:

- I. Relevante por natureza: está relacionado às características inerentes, inclui qualquer suspeita de má gestão grave, fraude, ilegalidade ou irregularidade ou distorção intencional ou manipulação de resultados





ou informações;

- II. Relevante pelo contexto: são relevantes por sua circunstância, mudam a impressão dada aos usuários. Inclui casos em que um pequeno erro pode ter um efeito significativo, por exemplo, classificação incorreta de despesas como receita, de modo que um déficit real é relatado como um excedente nas demonstrações financeiras (TCE, 2012).

3.4.1 Conceito de Materialidade

Materialidade Global - a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo (materialidade global) é baseada no julgamento profissional do auditor sobre o valor (ou conjunto de valores) mais alto de distorções que poderia estar incluído nas demonstrações financeiras sem afetar as decisões econômicas dos usuários das demonstrações financeiras. Se o valor de distorções não corrigidas, individualmente ou em conjunto, é maior que a materialidade global estabelecida para o trabalho, isso significa que as demonstrações financeiras apresentam distorções relevantes.

Cálculo: Aplica-se uma porcentagem sobre o referencial como ponto de partida para determinar-se o limite numérico da materialidade. A natureza do referencial e a porcentagem a ser aplicada baseiam-se em julgamento profissional.

Pesquisa realizada com 31 EFS revelou que em suas orientações os referenciais mais recomendados são despesa, receita, ativo e passivo (do mais citado para o menos citado). A escolha por um ou outro referencial depende da entidade auditada (natureza, circunstâncias ou atividades), do tipo de demonstrativo financeiro e da percepção que o auditor tem sobre o referencial mais crítico para os usuários das demonstrações financeiras.

Na maioria das EFS, os intervalos percentuais aplicados sobre despesa, receita e ativo são estreitos, chegando a no máximo 2%.

Materialidade Específica - consiste na definição de um nível ou níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações, nos casos em que pode haver a necessidade de identificar distorções de valores inferiores ao da materialidade global que afetariam as decisões econômicas de usuários de demonstrações financeiras.

Cálculo: Estabelece-se um valor de materialidade específico mais baixo (com base em julgamento profissional) para a auditoria de áreas específicas ou sensíveis das demonstrações financeiras.

Materialidade para execução da auditoria - planejar a auditoria somente para detectar distorção individualmente relevante negligencia o fato de que as distorções individualmente irrelevantes em conjunto podem levar à distorção relevante das demonstrações financeiras e não deixa margem para possíveis distorções não detectadas. A materialidade para execução da auditoria (que, conforme definição é um ou mais valores) é fixada para reduzir a um nível adequadamente baixo a probabilidade de que as distorções não corrigidas e não detectadas em conjunto nas demonstrações financeiras excedam a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo. A materialidade para execução da auditoria é a distorção tolerável (erro tolerável) do trabalho de auditoria.

Será com base nesse valor que o auditor determinará a extensão dos procedimentos. Isso significa que quanto maior o risco, menor será o percentual estabelecido para a materialidade para execução de auditoria e, portanto, maior será





a quantidade de evidência necessária de auditoria, implicando maior extensão de testes (tamanho da amostra). Isso significa que materialidade para execução menor resulta na execução de mais trabalho de auditoria, pois distorções menores podem ser identificadas, e na redução do risco de auditoria para um nível apropriadamente mais baixo.

Por outro lado quanto maior for esse percentual, maior será a distorção tolerável e menor será o volume de testes.

Cálculo: As normas de auditoria não fornecem orientações específicas. As porcentagens podem variar entre 50% e 75% da materialidade global ou específica, dependendo do resultado da avaliação dos riscos da entidade. Quanto maior o risco mais próximo de 50%, quanto menor o risco mais próximo de 75%, ou seja, quanto maior o risco, menor o percentual.

Limite para Acumulação de Distorções - Além da magnitude de uma distorção, o auditor considera a natureza de possíveis distorções e as circunstâncias específicas de sua ocorrência ao avaliar seu efeito nas demonstrações financeiras. As circunstâncias relacionadas com algumas distorções podem levar o auditor a avaliá-las como relevantes mesmo que estejam abaixo do limite de materialidade (IFAC, 2010).

O auditor deve acumular distorções identificadas durante a auditoria que não sejam claramente triviais. Deve-se definir um valor abaixo do qual as distorções seriam consideradas claramente triviais e não precisariam ser acumuladas porque o auditor espera que a acumulação desses valores não teria obviamente efeito relevante sobre as demonstrações financeiras. "Claramente triviais" não é outra expressão para "não relevantes". Assuntos que são claramente triviais são de magnitude totalmente diferente (menor) que a materialidade determinada, e são assuntos claramente sem consequências. Quando há alguma incerteza sobre se um ou mais itens são claramente triviais, o assunto é considerado como não sendo claramente trivial (NBC TA 450).

Significa dizer que o auditor pode estabelecer um valor abaixo do qual as distorções não serão acumuladas, de modo que, individualmente ou em conjunto com todas as outras distorções, não sejam relevantes para as demonstrações financeiras (GAO).

Cálculo: pode variar entre 3% e 5% da materialidade global, a depender da avaliação de riscos.

3.4.2 Documentação da materialidade

O auditor deve incluir na documentação de auditoria os valores e os fatores a seguir, considerados na determinação da materialidade (ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320):

- a) materialidade para as demonstrações financeiras como um todo;
- b) o nível ou níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações;
- c) materialidade para execução da auditoria;
- d) limite para a acumulação de distorções (valor abaixo do qual as distorções serão consideradas claramente triviais e não serão acumuladas);



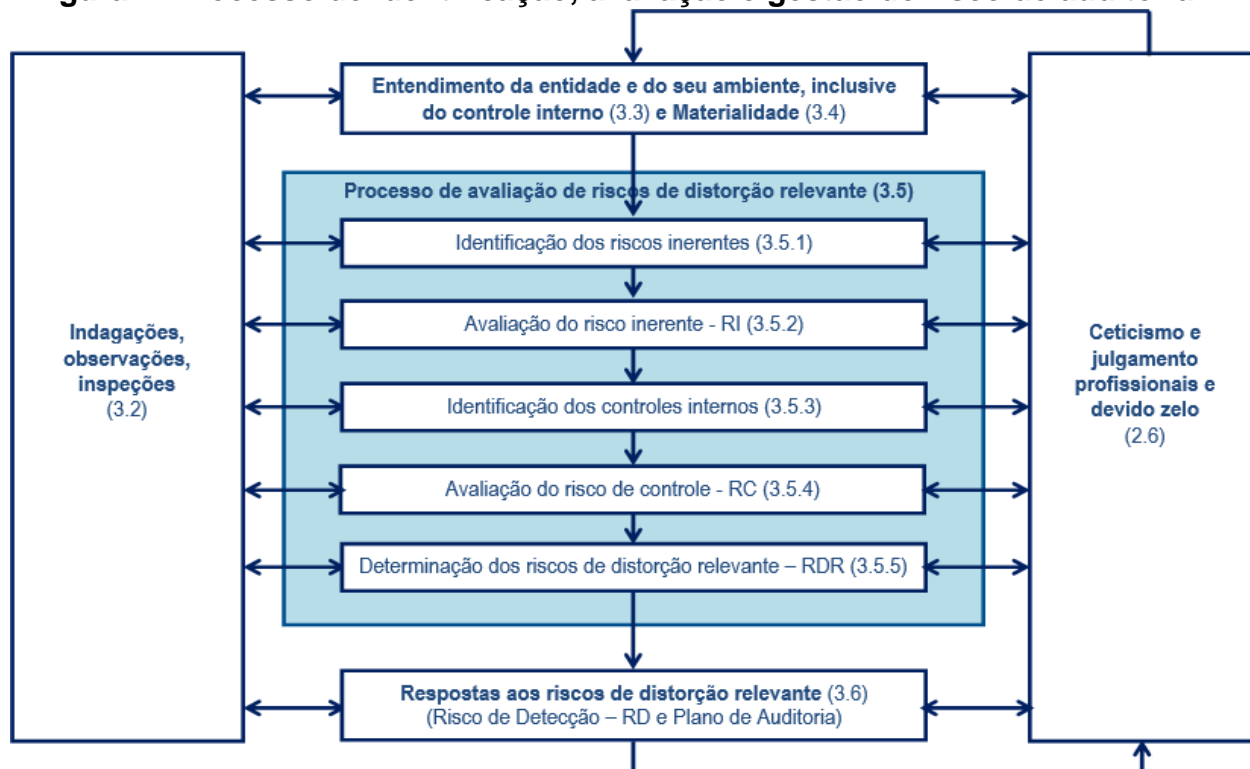
e) qualquer revisão de (a) a (c) com o andamento da auditoria.

3.5. PROCESSO DE IDENTIFICAÇÃO E AVALIAÇÃO DOS RISCOS DE DISTORÇÃO RELEVANTE

O auditor deve identificar e avaliar os riscos de distorção relevante no nível das demonstrações financeiras e no nível de afirmação para classes de transações, saldos de conta e divulgações, para fornecer uma base para a concepção e a execução de procedimentos adicionais de auditoria.

O núcleo das ISSAI 1315 e ISA/NBC TA 315 é o processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante para subsidiar as decisões do auditor sobre as respostas específicas, isto é, sobre os procedimentos adicionais de auditoria mais apropriados em termos de natureza, época e extensão, e da abordagem de auditoria de auditoria mais adequada, se puramente substantiva ou uma combinação de testes de controle e testes substantivos, para desenvolver o plano de auditoria, na parte destinada a tratar os riscos no nível de afirmações para classes de transações, saldos de contas e divulgações.

Figura 2: Processo de identificação, avaliação e gestão do risco de auditoria



Fonte: adaptado de ABNT NBR ISO 31000:2009 – Gestão de riscos: Princípios e diretrizes

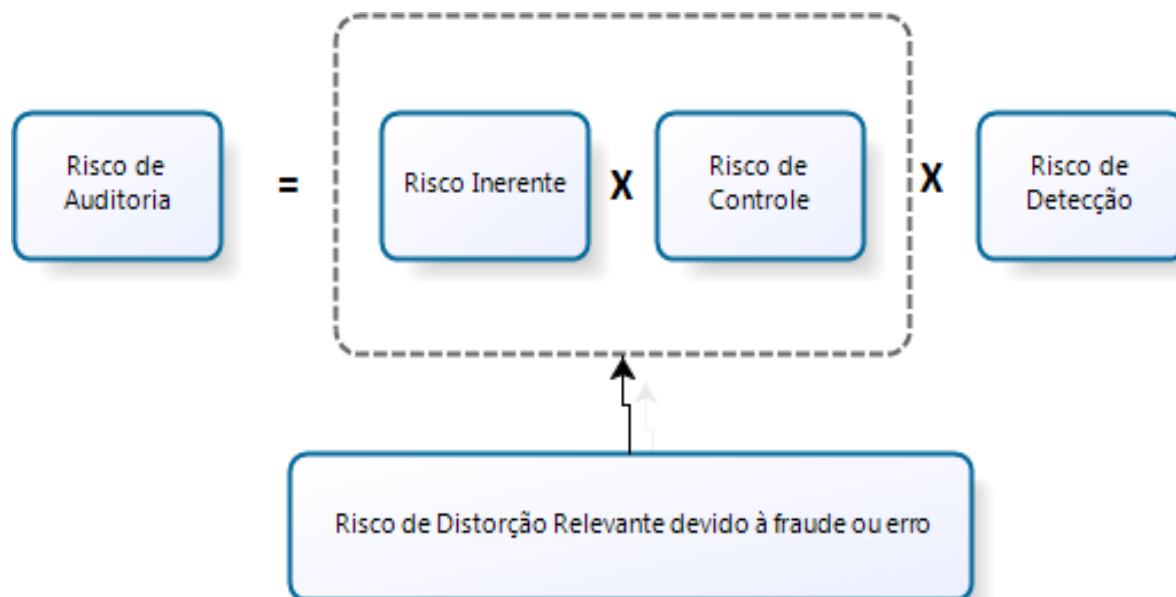
O processo de gerenciamento do risco de auditoria, ilustrado na Figura 7, evidencia que tomar decisões sobre risco representa uma das principais etapas da realização de uma auditoria. Gerenciar o risco de expressar uma opinião de auditoria inadequada sobre demonstrações financeiras que apresentam distorções relevantes envolve a aplicação de procedimentos de avaliação de riscos (tópico 3.2) para obter entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive

do controle interno (tópico 3.3) e definir os referenciais de materialidade (tópico 3.4) para servir de base ao processo de avaliação de riscos de distorção relevante (tópico 3.5), aplicando ceticismo e julgamento profissionais com devido zelo, conforme tópico 2.6 dos padrões gerais, formando assim uma base para determinar as respostas aos riscos de distorção relevante (tópico 3.6) no nível de afirmações.

O núcleo do processo de gestão do risco de auditoria, desenvolvido no tópico 3.5 e seus subtópicos, trata da identificação e avaliação dos riscos que compõem o risco de auditoria no nível das afirmações, todavia, ao identificar e avaliar riscos nesse nível, o auditor também pode concluir que eles podem se relacionar de forma generalizada às demonstrações financeiras (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).

O Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA, 2007) propõe o seguinte modelo teórico para guiar os processos de decisão do auditor no gerenciamento do risco de emitir um relatório de auditoria inadequado – ou mais especificamente, chegar a uma conclusão e emitir uma opinião de auditoria inadequada. O modelo de risco de auditoria, esquematizado na Figura 8, a seguir, considera os três componentes do risco de auditoria – risco inerente, de controle e de detecção, em consistência com o que estabelece a ISSAI 200, 51.

Figura 3: Esquema do Modelo de Risco de Auditoria



Fonte: AICPA, 2007; ISSAI 200 e 1200; ISA/NBC TA 200, adaptado.

O risco de auditoria (RA) é uma função do risco de detecção e do risco de distorção relevante, este composto pelos riscos inerente e de controle, conforme o modelo proposto pelo AICPA:

O risco de detecção (RD) é o risco de que os procedimentos executados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo não detectem uma distorção existente que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções.



Risco de distorção relevante (RDR) é o risco de que as demonstrações financeiras contenham distorção relevante antes da auditoria. No nível da afirmação, consistem em dois componentes: risco inerente e risco de controle:

- a) Risco inerente (RI) é a suscetibilidade de uma afirmação a respeito de uma transação, saldo contábil ou divulgação, a uma distorção que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, antes da consideração de quaisquer controles associados.
- b) Risco de controle (RC) é o risco de que uma distorção relevante não seja prevenida, detectada e corrigida tempestivamente pelo controle interno da entidade. (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200).

O risco inerente e o risco de controle – que compõem o risco de distorção relevante – são riscos da entidade auditada, relacionados ao seu ambiente e controle interno e existem independentemente da auditoria. Portanto, os únicos riscos que o auditor controla em uma auditoria são o risco de auditoria e o risco de detecção.

O risco de auditoria normalmente é um valor fixo, estabelecido conforme o nível de asseguarção³ pretendido, usualmente 5%, por aceitar-se que 95% de asseguarção é um parâmetro razoável para a segurança que uma auditoria pode oferecer⁴. Assim, para manter o risco de auditoria constante, o auditor varia inversamente o nível de risco de detecção em relação ao nível de risco de distorção relevante avaliado. Ou seja, quanto maior o risco de distorção relevante, mais baixo deve ser o risco de detecção aceitável, e vice-versa.

3.5.1. Identificação dos riscos inerentes

Riscos inerentes são eventos intrinsecamente associados a fatores como a natureza das atividades, das operações e das estruturas de gestão de uma organização. Estão relacionados às características típicas de uma entidade, de uma transação, de uma conta contábil ou de uma afirmação e somente existem por causa da tipicidade das operações.

Essas peculiaridades organizacionais podem gerar condições propícias à ocorrência de erros e fraudes, inclusive no tocante às avaliações ou estimativas realizadas com base em premissas e julgamentos da administração a respeito de mudanças no cenário econômico, da sustentabilidade e da continuidade operacional da entidade.

Tais riscos incluem eventos ou condições, internos ou externos, que podem resultar em distorção, por erro ou fraude, nas demonstrações financeiras. Fatores de risco, frequentemente classificados como riscos de negócio ou de fraude, podem ser decorrentes dos objetivos da entidade, da natureza de suas operações, do setor de negócios e do ambiente regulatório em que opera, e de seu porte e sua complexidade. (IFAC, 2010).

Para identificar e avaliar riscos de distorção no nível das demonstrações financeiras e no nível das afirmações, o auditor deve seguir os seguintes passos (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315):

No nível das demonstrações financeiras

- a) identificar riscos ao longo de todo o processo de obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, inclusive dos controles internos relevantes relacionados com os riscos, considerando as classes de transações, saldos de contas e divulgações nas demonstrações financeiras;
- b) avaliar os riscos identificados e como eles se relacionam de forma generalizada às demonstrações financeiras como um todo, isto é, se afetam potencialmente muitas afirmações.

No nível das afirmações





- a) relacionar os riscos identificados àquilo que pode dar errado no nível das afirmações, levando em conta os controles relevantes que o auditor pretende testar;
- b) considerar a probabilidade de distorção, inclusive a possibilidade de múltiplas distorções, e se a sua magnitude é tal que possa resultar em distorção relevante.

O processo de identificação e avaliação de riscos de distorção relevante visa à determinação de quais são os riscos significativos, aqueles que, no julgamento do auditor, requerem consideração especial na auditoria. Em geral, são aqueles riscos classificados como de alto impacto e alta probabilidade (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315). "Riscos significativos são aqueles riscos com grande probabilidade de ocorrer e, se ocorrerem, de ter um impacto relevante nos objetivos" (LONGO, 2011).

Os riscos significativos muitas vezes se relacionam com:

Transações não rotineiras:

- a) transações que não ocorrem frequentemente;
- b) maior intervenção da administração para determinar o tratamento contábil;
- c) maior intervenção manual para obtenção e processamento de dados;
- d) cálculos ou princípios contábeis complexos;
- e) natureza das transações não rotineiras, que pode dificultar a implementação, pela entidade, de controles efetivos sobre os riscos.

Questões de julgamento profissional:

- a) o risco é um risco de fraude;
- b) o risco é relacionado com mudanças significativas recentes, sejam econômicas, contábeis ou de outro tipo e que, portanto, exigem atenção específica;
- c) complexidade das transações;
- d) o risco envolve transações significativas com partes relacionadas;
- e) elevado grau de subjetividade na mensuração de estimativas contábeis relacionadas ao risco, especialmente as que envolvam uma vasta gama de incerteza; e
- f) o risco envolve transações significativas, fora do curso normal dos negócios da entidade ou que, de outra forma, pareçam não usual.

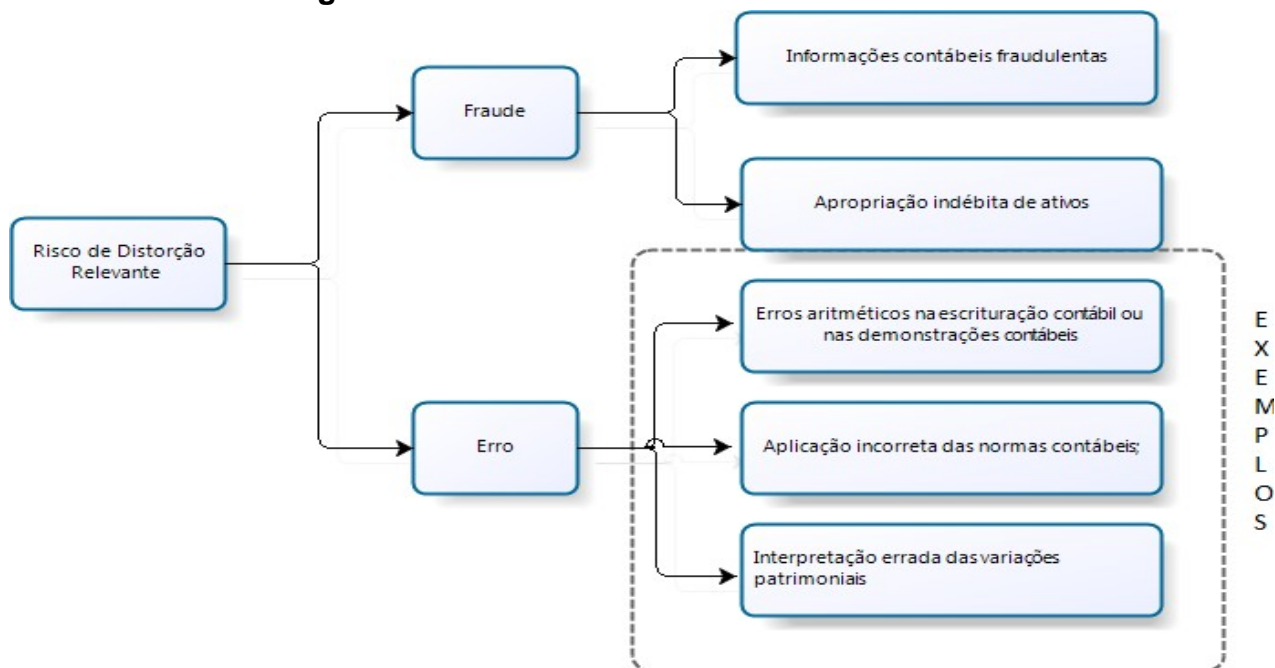
Distorções em demonstrações financeiras podem decorrer de fraude ou erro. A diferença entre os dois está no fato de que a fraude é um ato intencional e o erro um ato não intencional. Portanto, os riscos que devem ser identificados e avaliados em uma auditoria incluem tanto os que podem decorrer de erro como os que podem decorrer de fraude.

Erro refere-se a ato não intencional na elaboração de registros e demonstrações financeiras, que resulta em incorreções, em geral, erros aritméticos na escrituração contábil ou nas demonstrações financeiras, aplicação incorreta das normas contábeis, interpretação errada das variações patrimoniais, dentre outros.



Fraude é ato intencional praticado por um ou mais indivíduos da administração, ou por responsáveis pela governança, empregados e terceiros, que envolva dolo para obtenção de vantagem indevida ou ilegal (ISSAI 1240; ISA/NBC TA 240).

Figura 4: Características da Fraude e do Erro



Fonte: elaborado com base na ISSAI 1240; ISA/NBC TA 240.

Fatores de risco de fraude são eventos ou condições que indicam incentivos ou pressão para que a fraude seja perpetrada ou ofereçam oportunidade para que ela ocorra. Riscos significativos de fraude podem ser identificados em qualquer etapa da auditoria como resultado da obtenção de uma informação nova.

Muito embora a fraude constitua um conceito jurídico amplo, em auditoria financeira, o auditor está preocupado com a fraude que pode originar distorção relevante nas demonstrações financeiras. Portanto, apenas dois tipos de distorções decorrentes de fraudes interessam ao auditor: informações contábeis fraudulentas e apropriação indébita de ativos. Destaque-se que no âmbito da auditoria de demonstrações financeiras, o auditor pode suspeitar ou, em raros casos, identificar a ocorrência de fraude, mas não lhe cabe estabelecer juridicamente se realmente ocorreu a fraude (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).

Figura 5: Triângulo da Fraude: condicionantes para a Fraude



A fraude envolve três condições que quando presentes indicam que é altamente provável que esteja ocorrendo. Tais condições, descritas a seguir, formam o que é conhecido como “triângulo da fraude”, ilustrado na figura 10:

- i. Pressão: frequentemente gerada por necessidades imediatas (tais como dívidas pessoais significativas ou cumprimento de expectativas de lucro de analistas ou de bancos) que sejam difíceis de serem compartilhadas.
- ii. Oportunidade: caracterizada por uma cultura organizacional fraca e pela falta de procedimentos de controle interno, que podem muitas vezes gerar confiança de que a fraude não será detectada.
- iii. Racionalização: convicção de que uma fraude não é efetivamente cometida. Por exemplo, o perpetrador racionaliza que “não é grande coisa” ou “só estou pegando o que mereço”. (IFAC, 2010).

Ao aplicar procedimentos de avaliação de risco, o auditor deve manter ceticismo profissional para considerar a existência dessas condições. A fraude é sempre intencional e envolve ocultação de informações e/ou declaração de afirmações deliberadamente falsas. Consequentemente, a fraude é descoberta por meio de observação de padrões, esquisitices e exceções, frequentemente envolvendo quantias monetárias consideradas pequenas.

É improvável que uma fraude seja detectada somente por meio de procedimentos substantivos. Por exemplo, provavelmente um auditor não consegue identificar uma transação faltante ou determinar que uma transação é inválida, a menos que possua algum “entendimento da entidade” consistente, que possa ser usado como sistema de referência.

Muitas vezes informações contábeis fraudulentas envolvem burla de controles que aparentemente estão funcionando com eficácia. Informações contábeis fraudulentas podem decorrer de:



- a) manipulação, falsificação (inclusive de assinatura) ou alteração de registros contábeis ou documentos comprobatórios que serviram de base à elaboração de demonstrações financeiras;
- b) mentira ou omissão intencional nas demonstrações financeiras de eventos, operações ou outras informações significativas.
- c) aplicação incorreta intencional dos princípios contábeis relativos ao reconhecimento, à mensuração, à classificação, à apresentação ou à divulgação.

Já apropriação indevida de ativos costuma ser acompanhada de registros ou documentos falsos ou enganosos, destinados a ocultar o desaparecimento de ativos ou valores caucionados sem a devida autorização. A apropriação indevida de ativos envolve o roubo de valores, créditos ou bens da entidade e, muitas vezes, é perpetrada por empregados em valores relativamente pequenos e irrelevantes. Entretanto, também pode envolver a administração, que geralmente tem mais possibilidades de disfarçar ou ocultar a apropriação indevida, de forma difícil de detectar. A apropriação indevida de ativos pode ser conseguida de várias formas, inclumasterindo:

- a) fraudar documentos (por exemplo, apropriando-se de valores cobrados ou desviando valores recebidos relativos a contas já baixadas para as suas contas bancárias pessoais);
- b) furtar ativos físicos ou propriedade intelectual (por exemplo, furtar estoques para uso pessoal ou venda, roubar sucata para revenda, entrar em conluio com concorrentes para repassar dados tecnológicos em troca de dinheiro);
- c) fazer a entidade pagar por produtos e serviços não recebidos (por exemplo, pagamentos a fornecedores fictícios, propina paga por fornecedores aos compradores da entidade em troca de preços inflacionados, pagamentos a empregados fictícios);
- d) utilizar ativos da entidade para uso pessoal (por exemplo, usar ativos da entidade como garantia de empréstimo pessoal ou a parte relacionada) (ISSAI 1240; ISA/NBC TA 240).

A responsabilidade primária pela prevenção e detecção de erros e fraudes é dos responsáveis pela governança e da administração da entidade. A responsabilidade do auditor é obter segurança razoável de que as demonstrações financeiras, como um todo, não contem distorções relevantes, causadas por fraude ou erro, porém, devido às limitações inerentes ao processo de auditoria, há sempre um risco inevitável de que algumas distorções relevantes nas demonstrações financeiras possam não ser detectadas, apesar de a auditoria ser devidamente planejada e realizada de acordo com as normas. (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200).

O risco de não ser detectada uma distorção relevante decorrente de fraude é mais alto do que o risco de não ser detectada uma distorção relevante decorrente de erro. Isso porque a fraude pode envolver esquemas sofisticados e cuidadosamente organizados, destinados a ocultá-la. O risco de o auditor não detectar uma distorção relevante decorrente de fraude da administração é maior do que no caso de fraude cometida por empregados, isso porque a administração tem frequentemente mais condições de manipular, direta ou indiretamente, registros contábeis,





apresentar informações contábeis fraudulentas ou burlar controles internos destinados a prevenir fraudes semelhantes, cometidas por outros empregados.

Devido ao risco de distorção relevante decorrente de fraude, o auditor deve manter postura de ceticismo profissional durante toda a auditoria, reconhecendo que essa possibilidade existe (ISSAI 1240; ISA/NBC TA 240) e sempre é possível a própria administração cometer fraudes. Assim, é necessário manter-se alerta e ter uma mente questionadora, evitando aceitar evidência de auditoria menos que persuasiva, com base na convicção de que a administração e os responsáveis pela governança são honestos e íntegros. Não se deve desconsiderar circunstâncias não usuais ou aceitar declarações da administração em substituição à obtenção de evidência de auditoria suficiente e apropriada. (IFAC, 2010).

3.5.2. Avaliação do risco inerente (RI)

Avaliar os riscos inerentes significa estimar a probabilidade e o impacto de cada risco identificado. Essas duas variáveis combinadas permitem ao auditor determinar se qualquer um dos riscos é, em princípio, um risco significativo. Ao exercer esse julgamento, o auditor deve excluir os efeitos dos controles identificados relacionados ao risco. (ISSAI 1315, 27; ISA/NBC TA 315, 27).

Em geral, são usadas classificações numéricas para avaliar a probabilidade e o impacto de um risco. Os valores atribuídos a cada variável são multiplicados (probabilidade x impacto) para fornecer uma classificação combinada ou global do risco inerente. Esse cálculo é útil para destacar os riscos mais significativos de maneira objetiva. Além disso, se for usada uma planilha eletrônica, a listagem de riscos pode ser classificada e ordenada de modo que os riscos mais significativos fiquem sempre no topo da lista. (IFAC, 2010).

Tanto quanto possível, recomenda-se a utilização de escalas que empregam técnicas quantitativas, de forma a dar maior consistência às conclusões do processo de avaliação, no tocante às estimativas da probabilidade e do impacto do evento, e do nível de risco resultante da sua combinação (Dantas et al, 2010). Importante destacar que existem softwares que possibilitam a organização, sistematização e a própria avaliação de riscos, bem como a preparação de gráficos e tabelas.

A probabilidade refere-se a uma avaliação da possibilidade de ocorrência de um evento que leve a uma distorção relevante nas afirmações das demonstrações financeiras. Para estimar a probabilidade, geralmente utilizam-se escalas baseadas em parâmetros qualitativos (representações não numéricas) ou quantitativos (representações numéricas), conforme exemplo apresentado no Quadro 8, que proporcionam um modo mais objetivo para estimar as possibilidades de materialização de riscos, supondo que não haja controles internos para mitigá-los. Uma escala de probabilidade naturalmente fica entre 0.0 (nenhuma probabilidade) e 1.0 (certeza).





Quadro 3: Exemplo de escalas para avaliação da “probabilidade” de eventos

Probabilidade		Exemplo qualitativo	Exemplo quantitativo
0,2	Muito baixa	A probabilidade de o evento ocorrer é muito pouco provável.	Menos de 4%
0,4	Baixa	A probabilidade de o evento ocorrer é pouco provável.	De 4% a 6%
0,6	Média	A probabilidade de o evento ocorrer é provável.	De 6% a 8%
0,8	Alta	A probabilidade de o evento ocorrer é quase certa.	De 8% a 10%
1	Muito alta	A probabilidade de o evento ocorrer é certa.	Mais de 10%

Fonte: adaptado de Dantas et al, 2010, e Longo, 2011 (exemplo ilustrativo).

O impacto refere-se à avaliação da relevância da distorção que pode resultar da ocorrência de um evento (materialização de um risco), tendo como referencial a materialidade estabelecida para a execução de auditoria, aquele valor que o auditor deve determinar com o objetivo de avaliar os riscos de distorções relevantes para definir a natureza, a época e a extensão de procedimentos adicionais de auditoria (ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320, 11).

Para construir uma escala de impactos, podem ser estabelecidos intervalos baseados em valores referenciados no valor da materialidade para a execução de auditoria, como exemplificado no Quadro 9, ou em percentuais sobre o mesmo. A materialidade definida para classes específicas de transações, saldos contábeis e divulgações também pode ser utilizada como referencial para construir escalas e avaliar os riscos nesses itens de informação.

Quadro 4: Exemplo de escalas para avaliação do “impacto” de eventos

Impacto		Exemplo qualitativo	Exemplo quantitativo
0,2	Muito baixo	O impacto do evento é claramente trivial.	Omissão ou distorções abaixo do limite para acumulação de distorções
0,4	Baixo	O impacto do evento é muito inferior à materialidade para execução da auditoria e, mesmo em conjunto, pode não levar a distorção relevante.	Omissão ou distorção de R\$ 5.000 a R\$ 10.000
0,6	Médio	O impacto do evento é inferior à materialidade para execução da	Omissão ou distorção de R\$ 10.000 a R\$ 50.000





		auditoria, mas, em conjunto, pode levar a distorção relevante.	
0,8	Alto	O impacto do evento é próximo à materialidade para execução da auditoria e, em conjunto, certamente levará a distorção relevante.	Omissão ou distorção de R\$ 50.000 a R\$ 100.000
1	Muito alto	O impacto do evento excede à materialidade para execução da auditoria, podendo assumir relevância para as demonstrações financeiras como um todo.	Omissão ou distorção acima de R\$ 100.000

Fonte: adaptado de Dantas et al, 2010, e com base ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320 (exemplo ilustrativo).

O cálculo do risco inerente consiste na simples multiplicação dos valores atribuídos às variáveis probabilidade e impacto de cada risco, de acordo com a fórmula a seguir. Significa dizer que a combinação dessas duas variáveis é uma medida síntese da significância de cada um dos riscos inerentes identificados.

A partir da combinação de probabilidade e impacto, é possível desenvolver uma matriz gráfica, conforme ilustrado na Figura 11 a seguir, para apresentar os riscos inerentes classificados em grupos: risco muito alto (RMA) risco alto (RA) risco médio (RM), risco baixo (RB) e risco muito baixo (RMB).

Figura 6: Exemplo de Matriz Probabilidade x Impacto para classificação dos níveis de riscos

IMPACTO	1 Muito Alto	0,2 RA	0,4 RA	0,6 RMA	0,8 RMA	1 RMA
	0,8 Alto	0,16 RM	0,32 RM	0,48 RA	0,64 RMA	0,8 RMA
	0,6 Médio	0,12 RB	0,24 RM	0,36 RM	0,48 RA	0,6 RA
	0,4 Baixo	0,08 RMB	0,16 RB	0,24 RB	0,32 RM	0,4 RM
	0,2 Muito Baixo	0,04 RMB	0,08 RMB	0,12 RMB	0,16 RMB	0,2 RMB
		0,2 Muito baixa	0,4 Baixa	0,6 Média	0,8 Alta	1 Muito alta
		PROBABILIDADE				



Fonte: adaptado de Dantas et al, 2010, apud preceitos do COSO (exemplo ilustrativo).

Observe-se que no exemplo acima “a combinação matricial gráfica, utilizada para a apuração do nível de risco dos eventos, não é simétrica em relação às duas variáveis. Isso se justifica pelo fato de que um evento, que tenha uma probabilidade alta de ocorrência, mas tenha um impacto baixo, tem como resultado um risco médio, por razões óbvias – baixa importância para os objetivos” (Dantas et al, 2010, adaptado).

3.5.3. Identificação dos controles internos

O auditor deve identificar os controles internos instituídos pela administração para prevenir, detectar e corrigir tempestivamente todos os riscos inerentes avaliados como significativos. Assim, após avaliar os riscos inerentes em termos de probabilidade e impacto, o auditor irá decidir quais riscos deverão ter os controles internos identificados e avaliados. Se o auditor determinou que um risco inerente é significativo, ele deve identificar e obter entendimento dos controles internos relevantes para esse risco.

Controles internos são as políticas e os procedimentos definidos pela administração e implementados para responder aos riscos inerentes, o que inclui o sistema de informação da entidade e o processamento de informações, bem como atividades de controle manuais como autorizações, revisões de desempenho, segregações de funções e controles físicos, dentre outras.

Controles internos podem ser abrangentes ou específicos, como ilustra a Figura 7. Controles abrangentes são os de governança corporativa, as atividades de monitoramento exercidas pela administração e auditoria interna. Controles específicos são aqueles do nível das atividades, processos ou transações.

Figura 7: Relacionamento entre Riscos, Controles e a Estrutura da Entidade



Fonte: IFAC (2010).



Espera-se que a administração implante controles internos para responder aos riscos de negócio ou de fraude. Nesse processo, a administração avalia os riscos, desenha e implanta os controles adequados para reduzi-los a um nível aceitável sua exposição àqueles riscos. Assim, é provável que uma ou mais atividade de controle esteja associada a um risco, que por sua vez estará associado a uma afirmação.

Uma auditoria não requer entendimento de todos os controles relacionados a cada classe de transações, saldo de conta e divulgação nas demonstrações financeiras ou a toda afirmação nessas demonstrações. O julgamento do auditor sobre se uma atividade de controle, individualmente ou em combinação com outras, é ou não relevante para a auditoria depende do risco identificado. Deve-se enfatizar a identificação e obtenção de entendimento dos controles nas áreas em que o auditor considera ser mais provável existir riscos de distorção relevante significativos. (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315). Denominam-se controles-chave aqueles controles que são relevantes para a auditoria.

Considerando que nem todos os controles e nem todos os processos são relevantes, o auditor deve identificar quais são os processos e respectivos controles que podem impactar de forma significativa as demonstrações financeiras.

Essa identificação pode ser feita mediante a tabulação de diversas áreas das demonstrações financeiras (por exemplo: caixa ou equivalente de caixa, imobilizado, despesas com pessoal) e os processos que afetam os saldos das contas dessas áreas (por exemplo: recebimentos, pagamentos, folha de pagamento), inclusive em relação aos controles no nível de entidade (por exemplo: análise de acompanhamento da execução do orçamento) (LONGO, 2011).

O auditor deve obter entendimento dos controles internos que a entidade instituiu para responder os riscos decorrentes da utilização de TI e que possam ter efeito na elaboração de demonstrações e relatórios financeiros da entidade. Exemplos de tais riscos incluem:

- a) confiança em sistemas ou programas que estejam processando dados imprecisamente, processando dados incorretos ou ambas as coisas;
- b) acesso não autorizado a dados, que pode resultar em destruição de dados ou modificações inadequadas de dados, incluindo o registro de transações não autorizadas ou inexistentes ou o registro incorreto de transações. Podem surgir riscos específicos quando múltiplos usuários têm acesso a uma base de dados comum;
- c) possibilidade de que os funcionários de TI consigam acesso privilegiado além dos necessários para executar os deveres a eles atribuídos, rompendo assim a segregação de funções;
- d) modificações não autorizadas de dados nos arquivos- mestres;
- e) modificações não autorizadas de sistemas ou programas;
- f) falha na realização de modificações necessárias em sistemas ou programas;
- g) intervenção manual inadequada;
- h) perda potencial de dados ou incapacidade de acessar dados como exigido. (ISSAI 1315; ISA/NBC TA





315).

Se um controle-chave esperado pelo auditor não existe, ele deve identificar se existem controles compensatórios e avaliar a sua eficácia. Controles compensatórios são aqueles controles que podem substituir com eficácia controles-chave não existentes.

3.5.4. Avaliação do risco de controle (RC)

Risco de controle é o risco de que uma distorção possa ocorrer em uma afirmação sobre uma classe de transação, saldo contábil ou divulgação e que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, não seja prevenida, detectada e corrigida tempestivamente pelo controle interno da entidade. Ele é uma função da eficácia do desenho, da implementação e da manutenção do controle interno pela administração, para tratar riscos que ameacem o cumprimento de objetivos relacionados às demonstrações financeiras. (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200).

Para concluir sobre o risco de controle, o auditor precisa obter entendimento e realizar uma avaliação dos controles internos concebidos e implantados pela administração da entidade, para determinar se tais controles, individualmente ou em conjunto com outros, são capazes de efetivamente prevenir, ou detectar e corrigir as distorções que podem decorrer dos riscos inerentes avaliados como significativos.

Na avaliação dos controles relevantes para a auditoria, o auditor examina o desenho desses controles e se eles foram implementados, por meio de procedimentos preliminares de avaliação de riscos, que geralmente incluem exames passo a passo (reexecução ou walkthrough), elaboração de mapas de processos ou fluxogramas e resumos descritivos ou narrativos. Também podem ser empregados questionários de avaliação de controle interno (QACI), de utilização bastante simples, mas não tão úteis quanto os anteriores, porém aplicáveis quando em certas áreas são esperados controles-chave.

A implementação de um controle significa que ele existe e que a entidade está usando-o. Há pouco sentido em avaliar a implementação de controle que não seja efetivo, portanto, a concepção do controle é o primeiro passo a ser considerado. Um controle inadequadamente projetado pode representar uma deficiência significativa de controle interno. (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).

Para obter evidência de auditoria que suporte a avaliação do risco de controle, o auditor realiza procedimentos como:

- a) indagação ao pessoal da entidade;
- b) observação da aplicação de controles selecionados;
- c) inspeção de documentos e relatórios;
- d) acompanhamento (reexecução ou walkthrough) de transações por meio do sistema de informação relevante para as demonstrações financeiras.

Devido às limitações inerentes ao controle interno – que decorrem de fatos como a possibilidade de controles serem burlados pela administração, tornados ineficazes por conluio ou simplesmente sofrer falhas e colapsos por erro humano na sua aplicação – não importa quão efetivo seja o desenho e a implementação de um controle, ele só pode





fornecer à entidade uma segurança razoável, nunca absoluta, quanto ao cumprimento dos objetivos para os quais foi concebido. Isso significa que não se pode atribuir 100% de confiança a um controle interno.

Em razão dessa premissa, a lógica subjacente na determinação do risco de controle pode ser expressa na seguinte fórmula:

$$RC = 1 - C$$

Em que:

C = nível de confiança que se pode depositar no controle, com base na avaliação de seu desenho e implementação e 1 representa 100% de chance de que o controle falhe.

187. Por exemplo, se um controle interno é avaliado como inexistente, mal projetado ou mal implementado, o auditor avalia que não pode depositar nenhuma confiança nele, assim, o risco de controle será:

$$1 - 0 = 1, \text{ ou seja, o risco de controle é } 100\%.$$

No extremo oposto, quando o controle interno é avaliado como forte, ainda assim não se pode atribuir um nível de confiança de 100%, pois, conforme mencionado, devido às limitações inerentes aos controles internos, eles nunca podem oferecer uma segurança absoluta. Assim, a organização de auditoria estabelece o nível máximo de confiança que pode ser atribuído a controles internos, levando em consideração essas limitações e outros aspectos.

A título de exemplo, supondo que o TCU estabeleceu em 80% o nível de confiança máximo que pode ser atribuído a controles internos em suas auditorias, e supondo que o auditor concluiu que o controle é excelente no que diz respeito ao seu desenho à sua implementação, o risco de que esse controle falhe será:

$$1 - 0,8 = 0,2, \text{ ou seja, o risco de controle é de } 20\%.$$

Tendo por base essa lógica e essas premissas, o Quadro 10, a seguir, exemplifica uma escala para apoiar a avaliação do auditor sobre eficácia do desenho e implementação de controles internos e, com base nessa avaliação, obter o risco de controle.

Nesta fase de planejamento, a avaliação do risco de controle tem caráter preliminar (denominada avaliação preliminar), uma vez que se apoia apenas nos aspectos de desenho, implementação e limitações inerentes, mas não na efetividade operacional, o que implicaria a aplicação de procedimentos adicionais de auditoria para obter evidência sobre o modo como os controles foram aplicados ao longo do período, a consistência como eles foram aplicados, e por quem e por quais meios eles foram aplicados. (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315). Entretanto, caso a avaliação preliminar do risco de controle seja menor que "alto", as normas de auditoria exigem que o auditor planeje e realize testes de efetividade operacional dos controles para apoiar a sua aferição de risco. (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012).





Quadro 5: Exemplo de escala para avaliação do risco de controle

Avaliação do Controle	Descrição	Risco de Controle (RC)
Inexistente	O controle interno é inexistente, foi mal projetado ou foi mal implementado.	Muito alto 1,0
Fraco	Os controles internos têm abordagens <i>ad hoc</i> , que tendem ser aplicadas caso a caso. A responsabilidade é individual, havendo elevado grau de confiança no conhecimento das pessoas.	Alto 0,8
Mediano	Os controles internos estão implementados e mitigam alguns aspectos do risco, mas não apropriadamente, seja por não contemplar todos os aspectos relevantes do risco, seja por ser ineficiente em seu desenho técnico ou nas ferramentas utilizadas.	Médio 0,6
Satisfatório	Os controles internos estão implementados e mitigam o risco apropriadamente e estão sustentados por ferramentas adequadas, embora passível de aperfeiçoamento.	Baixo 0,4
Forte	Os controles internos estão implementados e mitigam o risco em todos os aspectos relevantes, podendo ser considerado num nível de “melhor prática”.	Muito baixo 0,2

Fonte: adaptado de Dantas et al, 2010 e Avalos, 2009 (exemplo ilustrativo).

Os procedimentos adicionais de auditoria para testar a efetividade operacional de controles internos são abordados mais adiante, porém cabe destacar desde já que se os resultados desses testes não corresponderem ao nível de confiança atribuído pelo auditor na avaliação preliminar do risco de controle, esse risco de controle deve ser reavaliado, caso o auditor pretenda confiar na efetividade operacional dos controles para determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos substantivos. (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330).

Importante destacar que as escalas de impacto, probabilidade e risco de controle apresentadas são sugestões de ferramentas que permitem uma boa aplicação do modelo de risco proposto pelo AICPA.

Entretanto, o modelo teórico do AICPA é estabelecido para orientar o auditor na tarefa de controlar o risco de emissão de um relatório inadequado e, embora possa ser utilizado como uma equação para calcular o risco de detecção, é também útil pensá-lo como uma expressão da relação entre os componentes do risco de auditoria. (STUART, 2014).





3.5.5. Determinação dos riscos de distorção relevante (RDR)

Uma vez que o auditor tenha identificado e avaliado os riscos inerentes e os riscos de controle, o risco de distorção relevante resulta da simples combinação desses riscos, de acordo com a fórmula proposta pelo modelo de risco do AICPA (2007):

$$RDR = (RI \times RC)$$

Ao relacionar os dois resultados (risco inerente x risco de controle) é possível apurar um indicador que permite ao auditor identificar quais riscos tem maior relevância para a auditoria, de modo a planejar a abordagem de auditoria e os procedimentos adicionais de auditoria, na forma de procedimentos substantivos ou de testes de efetividade operacional de controles internos, ou uma combinação de ambos. O RDR pode ser entendido como o risco residual, aquele risco que ainda permanece após o efeito dos controles internos.

A tabela 2, a seguir, demonstra a aplicação do modelo de avaliação dos riscos de distorção desenvolvido até aqui, por meio de uma Matriz de Avaliação de Riscos, que pode ser utilizada nos trabalhos de auditoria, não apenas para apoiar o processo de avaliação, mas também como ferramenta útil para documentar todo o processo e os julgamentos realizados pela equipe de auditoria.

Com base na matriz de avaliação de riscos exemplificada é possível determinar quais riscos de distorção relevante merecem maior esforço de auditoria, bem como dar suporte aos parâmetros de amostras a serem utilizados no cálculo da extensão de testes substantivos e dos testes de controle, especialmente depois de calculado o nível aceitável de risco de detecção, explanado no tópico subsequente.

Quadro 6: Exemplo Matriz para Avaliação de Riscos de Distorção Relevante (RDR)

Área	Afirmações	Descrição RI	P	I	RI A x B = C	Avaliação Controle Interno	RC	RDR
Créditos em circulação	Afirmção1	R1	A 0,8	A 0,8	RMA 0,64	Fraco	RA 0,8	RA 0,51
	Afirmção2	R2	M 0,6	A 0,8	RM 0,36	Mediano	RM 0,6	RM 0,22
	Afirmção3	R3	B 0,4	A 0,8	RM 0,32	Forte	RMB 0,2	RMB 0,06

Legenda: Área = classes de transações, contas e divulgações relevantes; RI = Risco Inerente; P = Probabilidade; I = Impacto; RC = Risco de Controle; RDR = Risco de Distorção Relevante.

Os resultados da avaliação do RDR realizada pelo auditor e sua equipe pode mudar durante o curso da auditoria, à medida que evidências adicionais são obtidas. O processo de avaliação não termina em um determinado momento. Novas informações podem ser obtidas no decorrer dos trabalhos e a execução dos procedimentos adicionais de auditoria pode identificar riscos adicionais, ou controles internos que não funcionam conforme avaliado preliminarmente. Quando isso ocorre, a avaliação de riscos original deve ser revisada, considerando as novas informações.





3.6. RESPOSTAS AOS RISCOS DE DISTORÇÃO RELEVANTE

Os riscos de distorção relevante identificados e avaliados no nível de afirmações são relacionados com saldos contábeis, classes de transações e divulgações específicos e as respostas consistem em planejar e executar procedimentos adicionais de auditoria (testes de controles, procedimentos analíticos e testes de detalhes) [IFAC, 2010] e uma abordagem de auditoria apropriada para aplicá-los.

Esses riscos são avaliados para que o auditor determine a natureza, época e extensão desses procedimentos adicionais de auditoria, de modo a obter evidência de auditoria apropriada e suficiente que possibilite ao auditor expressar uma opinião com um nível aceitavelmente baixo de risco de auditoria. Para cumprir esse objetivo, os auditores usam várias abordagens, por exemplo, o auditor pode fazer uso de um modelo que expresse a relação geral dos componentes do risco de auditoria em termos matemáticos para chegar a um nível aceitável de risco de detecção. (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200, A36).

3.6.1. Determinação do risco de detecção (RD)

O risco de detecção é uma função direta da eficácia dos procedimentos de auditoria planejados e de sua aplicação pelo auditor (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200). Basicamente, o auditor deve determinar o risco de distorção relevante, avaliando os riscos inerentes e de controle, e planejar os procedimentos adicionais de auditoria na extensão requerida pelo risco de detecção calculado, de tal forma que o risco de auditoria não supere o nível aceitável.

O auditor usa o risco de distorção relevante avaliado para determinar o nível aceitável de risco de detecção para uma determinada afirmação nas demonstrações financeiras. Quanto maior o risco de distorção relevante, mais baixo deve ser o nível de risco de detecção, de modo a reduzir o risco de auditoria a um aceitavelmente baixo. Essa relação decorre da seguinte fórmula, derivada do modelo proposto pelo AICPA:

$$RD = RA / (RI \times RC)$$

A tabela a seguir apresenta a matriz de avaliação de riscos com o nível aceitável de risco de detecção calculado para os riscos de distorção relevante avaliados, considerando que o risco de auditoria estabelecido é de 5%. Observe-se que quanto mais alto o nível de risco de distorção relevante, mais baixo o nível aceitável de risco de detecção, e vice-versa. Em outras palavras, quanto mais baixo o nível aceitável de risco de detecção, mais extensos devem ser os procedimentos adicionais de auditoria planejados e executados.

Quadro 7: Exemplo Matriz de Avaliação de Riscos com Risco de Detecção (RD) calculado Considerando Risco de Auditoria – RA = 5%

Área	Afirmações	Descrição RI	P	I	RI A x B = C	Avaliação Controle Interno	RC	RDR	RD
Créditos em circulação	Afirmação1	R1	A 0,8	A 0,8	RMA 0,64	Fraco	RA 0,8	RA 0,51	RA 0,10
	Afirmação2	R2	M 0,6	A 0,8	RM 0,36	Mediano	RM 0,6	RM 0,22	RM 0,23





	Afirmação ³	R3	B 0,4	A 0,8	RM 0,32	Forte	RMB 0,2	RMB 0,06	RMB 0,83
--	------------------------	----	----------	----------	------------	-------	------------	-------------	-------------

Legenda: Área = classes de transações, contas e divulgações relevantes; RI = Risco Inerente; P = Probabilidade; I = Impacto; RC = Risco de Controle; RDR = Risco de Distorção Relevante; RD = Risco de Detecção.

O nível aceitável de risco de detecção é o risco de auditoria ajustado para o contexto específico de uma dada afirmação, considerando os seus próprios riscos, inerente e de controle, isto é, o seu risco específico de distorção relevante. O cálculo do risco de detecção visa a obter, por diferença, o nível de confiança que é necessário para planejar a extensão dos procedimentos substantivos, pois o risco de detecção é definido como complementar ao nível de confiança no nível de afirmações⁵, conforme demonstrado nos exemplos a seguir.

NC = 1 - RD

EXEMPLO 1:

Supondo uma auditoria na qual o auditor avalia o risco inerente (RI) e o risco de controle (RC) para uma afirmação como máximos (ambos 1,0), e considerando que o risco de auditoria (RA) aceitável foi fixado em 5%, o efeito dessa situação sobre o risco de detecção (RD) e, portanto, sobre a extensão dos procedimentos adicionais de auditoria, será:

$$RA = 0,05 / (1,0 \times 1,0) = 0,05 \text{ ou } 5\%$$

Neste caso, o risco de detecção e o risco de auditoria são iguais pelo fato de que, além do risco inerente ser máximo, o auditor não pôde depositar nenhuma confiança no controle interno. Portanto, a extensão dos procedimentos substantivos deverá ser planejada para fornecer um nível de confiança de 95%, isto é, com o risco de detecção calibrado de 5%. O resultado é intuitivo, elevado risco inerente e de controle mantém o nível de confiança no nível de afirmações inalterado em relação ao da auditoria como um todo, levando a trabalho mais extenso para manter o risco de auditoria no nível aceitável.

EXEMPLO 2:

Supondo uma auditoria na qual o auditor avalia como baixo o risco de distorção relevante de uma afirmação (RI de 0,5 e RC de 0,2, respectivamente), com um risco de auditoria aceitável estabelecido em 5%:

$$RD = 0,05 / (0,5 \times 0,2) = 0,5 \text{ ou } 50\%$$

Neste caso, o auditor poderia planejar testes substantivos com extensão menor, suportando um risco de detecção moderado, porque eles, em tese, teriam a extensão apropriada para fornecer a evidência de auditoria suficiente.

3.6.2. Plano de Auditoria

O objetivo do auditor é o de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente relacionada aos riscos avaliados de distorção relevante por meio do planejamento e da implementação de respostas apropriadas a esses riscos.

Entenda-se por planejamento de respostas apropriadas a determinação da natureza (o que/como fazer), época (quando fazer) e extensão (quanto fazer) dos procedimentos adicionais de auditoria, que sejam os mais eficazes e eficientes nas circunstâncias específicas da auditoria (LONGO, 2011), bem como a escolha da abordagem de auditoria





mais apropriada, se puramente substantiva ou uma combinação testes de controle e testes substantivos, para manter o risco de auditoria em um nível aceitavelmente baixo.

O plano de auditoria, elaborado para tratar os diversos temas identificados na estratégia global, também inclui a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria planejados, tanto os de avaliação de risco como os adicionais de auditoria, na forma de testes de controle e testes substantivos.

Uma vez concluídos os procedimentos de avaliação de risco, o plano de auditoria deve ser atualizado para incorporar os procedimentos adicionais de auditoria planejados, ou seja, os programas de auditoria a serem executados pelos membros da equipe, contendo os testes de controle e os procedimentos substantivos, de acordo com a abordagem de auditoria definida pelo auditor.

3.6.2.1 Abordagem de auditoria

A avaliação dos riscos identificados no nível de afirmações fornece base para a consideração da abordagem de auditoria apropriada para planejar e executar os procedimentos adicionais de auditoria. Por exemplo, o auditor pode determinar que:

- a) somente mediante a execução de testes de controle é que o auditor pode obter resposta eficaz ao risco avaliado de distorção relevante em uma afirmação em particular;
- b) somente a execução de procedimentos substantivos é apropriada para afirmações em particular e, portanto, o auditor exclui o efeito dos controles da avaliação de risco relevante. Isso pode ser porque os procedimentos de avaliação de risco do auditor não identificaram nenhum controle eficaz relevante para a afirmação ou porque o teste dos controles seria ineficaz e, portanto, o auditor não pretende confiar na efetividade operacional dos controles para determinar a natureza, época e extensão dos procedimentos substantivos; ou
- c) uma abordagem combinada, que usa tanto testes de controle como procedimentos substantivos é uma abordagem eficaz.

Independentemente da abordagem selecionada, o auditor deve planejar e executar procedimentos substantivos para cada classe de transações, saldo de contas e divulgações significativas. Essa exigência reflete os fatos de que: (i) a avaliação de risco do auditor é questão de julgamento e, portanto, pode não identificar todos os riscos de distorção relevante; e (ii) há limitações inerentes ao controle interno, incluindo a burla dos controles pela administração. (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330).

3.6.2.2 Procedimentos adicionais de auditoria

O auditor deve planejar e executar procedimentos adicionais de auditoria, cuja natureza, época e extensão se baseiam e respondem aos riscos avaliados de distorção relevante no nível de afirmações.

As razões para a avaliação atribuída a um risco são relevantes para determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos adicionais de auditoria. A natureza se refere ao tipo de teste (de controle ou substantivo) e à técnica de auditoria (inspeção, observação, indagação, confirmação, recálculo, reexecução ou procedimento analítico).





Por exemplo, se o risco avaliado de distorção relevante, sem considerar os respectivos controles (risco inerente baixo), for menor devido às características particulares de uma classe de transações, o auditor pode determinar que somente procedimentos analíticos substantivos fornecem evidência de auditoria apropriada e suficiente.

Por outro lado, se o risco avaliado de distorção relevante for menor devido aos controles internos (risco de controle baixo) e o auditor pretende basear os procedimentos substantivos nessa avaliação, então, o auditor deverá testar a efetividade operacional desses controles (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330).

A época dos procedimentos de auditoria se refere ao momento em que eles devem ser executados ou ao período ou, ainda, a data em que a evidência de auditoria deve ser obtida ou é aplicável.

Na definição da época, que tem relação com o atributo de evidência apropriada, o auditor leva em consideração os seguintes elementos:

- a) controles internos relevantes em vigor;
- b) momento em que a informação relevante está disponível;
- c) natureza do risco;
- d) horários específicos, onde o risco é maior, por exemplo, picos de atividade, ausência ou mudanças de pessoal-chave, atualizações do sistema, dentre outros.

O auditor pode executar testes de controle ou procedimentos substantivos em uma determinada data ou período, no intermédio ou no final do período.

Executar procedimentos de auditoria antes do final do período favorece a identificação de assuntos significativos ainda na fase inicial da auditoria e, conseqüentemente, a resolvê-los com a ajuda da administração ou desenvolver uma abordagem de auditoria eficaz para resolvê-los. Se o auditor executa testes de controle ou procedimentos substantivos antes do final do período, ele deve obter evidência adicional para o período restante.

Certos procedimentos de auditoria, no entanto, somente podem ser executados no final do período ou após, como por exemplo, confrontar as informações das demonstrações financeiras com os saldos dos registros contábeis originários. Quanto maior o risco de distorção relevante, mais eficaz é executar procedimentos substantivos próximo do final ou no final do período, em vez de em uma data anterior.

A extensão dos procedimentos de auditoria se refere à quantidade de testes a ser executada e leva em consideração a materialidade, o risco avaliado e o grau de segurança que o auditor planeja obter. Em geral, a extensão de procedimentos aumenta na medida em que o risco de distorção relevante aumenta, diminuindo o nível aceitável de risco de detecção. Entretanto, o aumento da extensão de procedimentos de auditoria somente é eficaz se o procedimento em si é relevante para o risco específico.

O uso de técnicas de auditoria assistida por computador (TAAC) pode permitir um teste mais amplo de transações eletrônicas e arquivos de contas, que podem ser úteis quando o auditor decide modificar a extensão do teste. Essas técnicas podem ser usadas para selecionar amostra de transações de arquivos eletrônicos chaves, selecionar transações com características específicas ou examinar a população inteira ao invés de uma amostra (TCE, 2012).





3.6.2.2.1 Testes de controle

Testes de controle, realizados como procedimentos adicionais de auditoria, são os procedimentos de auditoria planejados para avaliar a efetividade operacional dos controles na prevenção ou detecção e correção de distorções relevantes no nível de afirmações (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330).

O objetivo dos testes de controle é avaliar se os controles-chave, ou os controles compensatórios⁷ relevantes, operaram efetiva e continuamente durante o período em análise, caso o auditor planeje confiar nos controles para reduzir a extensão dos procedimentos substantivos. (TCE, 2012).

A época dos testes de controle depende do objetivo do auditor e determina o período no qual o auditor pretende confiar nesses controles. A época dos testes refere-se tanto ao período auditado quanto ao momento em que o auditor irá realizar o teste.

Para riscos significativos, o auditor deve testar os controles no período corrente. Se controles substancialmente diferentes foram usados em momentos diferentes durante o período auditado, o auditor deve considerar cada um separadamente.

O auditor planeja testes de controles para obter evidência de auditoria suficiente e apropriada de que eles operaram de forma efetiva durante todo o período considerado. Quanto maior o nível de confiança atribuído ao controle na avaliação preliminar do risco de controle, maior deve ser a extensão dos testes efetividade operacional.

Ao definir a extensão dos testes de controles, o auditor pode considerar o seguinte:

- a) frequência de execução do controle pela entidade durante o período;
- b) período de auditoria em que o auditor precisa confiar no controle;
- c) relevância e a confiabilidade da evidência de efetividade do controle;
- d) extensão da evidência de auditoria obtida nos testes de outros controles relacionados com a afirmação;
- e) nível de confiança atribuído ao controle na avaliação preliminar do risco de controle;
- f) desvio esperado do controle – um aumento nessa expectativa leva a um aumento nos testes de controle (se são esperados muitos desvios, testes de controle podem não ser eficazes) (TCE, 2012).

Se os testes de efetividade operacional confirmarem que os controles têm operado de forma contínua e eficiente durante todo o período coberto pela auditoria, corroborando o risco de controle atribuído na avaliação preliminar, então se poderá confiar nos controles e executar a quantidade mínima de testes substantivos que foi planejada.

O programa de auditoria deve prever que auditor deverá reavaliar a abordagem de auditoria e aumentar a extensão dos testes substantivos a ser realizada, quando a efetividade operacional de controles não se confirmar.

Para controles automatizados, dada a sua esperada e inerente consistência no processamento, cuja lógica, acesso e outros aspectos dos controles gerais devem ter sido objeto de análise na avaliação preliminar do risco de controle (teste de desenho e implementação), normalmente não se estende os testes de efetividade operacional para cobrir transações, aplicando-se o conhecido “teste de um”, ou seja, funcionou para um item, vai funcionar para os demais.





Essa decisão só pode ser tomada se a área de TI estiver efetivamente suportada por controles gerais que foram testados e avaliados pelo auditor (LONGO, 2011).

As técnicas geralmente usadas para testar controles-chave são a observação e a indagação, inspeções e recálculo, ou uma combinação delas. O Quadro 11, a seguir, fornece orientações de como testar a efetividade operacional dos controles-chave. (TCE, 2012).

Quadro 8: Técnicas e procedimentos de auditoria para obtenção de evidências de controle

Evidência de auditoria a ser obtida	Técnicas e procedimentos de auditoria geralmente utilizados
Qualidade dos controles e da entrada de dados.	<u>Testes de controles de aplicativos</u> 1º passo: baseando-se no mapeamento dos controles de aplicativos, identificar os principais processos, arquivos mestre, interfaces com outros módulos e sistemas, e o link para os registros contábeis e relatórios gerenciais. Determinar os objetivos de controle (integridade, precisão, validade, acesso restrito), abordando os riscos específicos (acesso, entrada, rejeição, processamento) para cada componente. 2º passo: os controles-chave projetados para atender a esses objetivos de controle devem ser testados por meio de indagação, observação, inspeção e reexecução.
Integridade e confiabilidade das transações sobre as quais são esperados controles.	<u>Testes dessas afirmações</u> Identificar controles-chave que asseguram a integridade e confiabilidade das operações e garantir que eles são eficazes por meio de reexecução, se necessário.
Como os controles foram aplicados e sua consistência em momentos relevantes durante o período.	<u>Teste de reexecução de controle (“walkthrough”)</u> Teste de reconstrução que envolve o rastreamento, do início ao fim, de algumas transações pelo sistema de controle como um todo (LONGO, 2011). <ul style="list-style-type: none">• compreender e documentar o fluxo de transações e as políticas e procedimentos do controle;• confirmar o processo, os dados utilizados para o controle e o período desde quando o controle está operando; e





	<ul style="list-style-type: none">• indagar os indivíduos que executam o controle sobre o tipo de informação que eles usam e como eles detectam erros, desvios e / ou anomalias e como os tratam. <p><u>Testes de itens individuais</u></p> <ul style="list-style-type: none">• Se o auditor não conseguir obter evidência de auditoria suficiente usando o teste de reexecução (“walkthrough”), podem ser usados procedimentos de amostragem para testar itens individuais.• A amostra pode ser desenhada para testar somente controles (teste de único propósito) ou também para testes substantivos (testes de duplo propósito).
<u>Correção de erros detectados.</u>	Revisão das ações corretivas e indagação sobre o seu acompanhamento.
<u>Evidenciação e documentação que suportam a aplicação dos controles.</u>	<p><u>Revisão da evidência dos controles</u></p> <ul style="list-style-type: none">• Evidência de autorização de uma transação selecionada (assinatura do ordenador, do setor de conferência etc.).• Evidência de revisão por outro funcionário (p. ex. correção de cálculos).• Evidência de verificação do cumprimento de regras orçamentárias, de legalidade / regularidade e da documentação.
<u>Sensibilidade dos controles de gerenciamento e monitoramento.</u>	<p><u>Testar controles de gerenciamento e monitoramento</u></p> <ul style="list-style-type: none">• Certificar-se de que os controles de gerenciamento e monitoramento estão operando regularmente e de forma consistente durante o período em análise.• Verificar se a administração analisou os resultados dos controles e tomou ações corretivas, se for o caso.

3.6.2.2.2 Procedimentos substantivos

Procedimento substantivo é o procedimento de auditoria planejado para detectar distorções relevantes no nível de afirmações. Os procedimentos substantivos incluem:

- a) procedimentos analíticos substantivos; e





- b) testes de detalhes (de classes de transações, de saldos de contas e de divulgações). (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330).

Procedimentos analíticos substantivos são geralmente mais aplicáveis a grandes volumes de transações que tendem a ser previsíveis com o tempo. Testes de detalhes são normalmente mais apropriados para obter evidência de auditoria para determinadas afirmações, incluindo existência e avaliação. (TCE, 2012).

237. Dependendo das circunstâncias, o auditor pode determinar que:

- a) executar somente procedimentos analíticos substantivos é suficiente para reduzir o risco de auditoria para um nível baixo aceitável. Por exemplo, quando a avaliação de risco do auditor é suportada por evidência de auditoria dos testes de controles;
- b) somente os testes de detalhes são apropriados;
- c) uma combinação de procedimentos substantivos analíticos e testes de detalhes responde melhor aos riscos identificados. (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330).

Se o auditor determinar que um risco de distorção relevante no nível de uma afirmação é significativo, deverá planejar a execução de procedimentos substantivos que respondam especificamente a esse risco. Quando apenas procedimentos substantivos forem aplicados para um risco significativo, esses procedimentos devem incluir testes de detalhes. (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330).

Caso o auditor tenha decidido não confiar nos controles internos, ao executar procedimentos substantivos ele não pode presumir que os controles relacionados ao item estão operando efetivamente ou que os dados são confiáveis. Controles internos não confiáveis ou não testados exigem que o auditor verifique a confiabilidade dos dados processados e ajuste a extensão dos procedimentos substantivos de acordo com essa verificação. (TCE, 2012).

A extensão dos procedimentos substantivos é determinada quando da definição da abordagem de auditoria e refere-se à escolha da natureza e do tamanho da amostra a fim de abordar todos os riscos significativos em todas as afirmações relevantes. Dependendo do nível de materialidade, da avaliação combinada dos riscos inerente e de controle (RDR) e do nível aceitável de risco de detecção (RD) definido em função dessa avaliação, a extensão dos procedimentos substantivos pode ser maior ou menor.

3.6.2.2.1 Procedimentos analíticos substantivos

Procedimentos analíticos substantivos são utilizados para prever valores, com base na expectativa de que existam relações entre os dados e que estas continuem na ausência de condições conhecidas que indiquem o contrário. No entanto, o risco de formar uma conclusão incorreta pode ser maior para os procedimentos analíticos do que para os testes de detalhes, por causa do uso extensivo de julgamento no primeiro caso. (TCE, 2012).

A utilização de procedimentos analíticos envolve a obtenção de informações a partir de várias fontes, a fim de definir o que é esperado; comparar a situação atual com essa expectativa; investigar as razões para quaisquer discrepâncias decorrentes; e avaliar os resultados. (TCE, 2012).

Procedimentos analíticos substantivos vão desde comparações simples, como análises de proporção, razão, porcentagens e tendências (ex.: análises horizontais e verticais), até análises de indicadores e regressão estatística.





Os resultados dessas análises são utilizados para interpretar as demonstrações financeiras e a escolha de qual técnica usar é uma questão de julgamento profissional do auditor. (Porter, Simon, & Hatherly, 2011).

Procedimentos analíticos aplicados próximo ao final da auditoria auxiliam a formar uma conclusão geral sobre se as demonstrações financeiras são consistentes com o entendimento que o auditor possui da entidade.

Entretanto, ao aplicar procedimentos analíticos com esses propósitos em auditorias do setor público, o auditor deve considerar que as relações entre itens individuais de demonstrações financeiras, tradicionalmente consideradas em auditorias de entidades de fins lucrativos, podem nem sempre ser relevantes nas auditorias de governos ou de outras entidades do setor público que não tenham objetivo de lucro. Por exemplo, em muitas entidades do setor público pode haver pouca relação direta entre receita e despesa.

Além disso, pelo fato de que as despesas orçamentárias de capital podem não ser capitalizadas, por exemplo, as despesas com transferências de capital, pode não haver relação entre as despesas orçamentárias de capital e o ativo imobilizado. Contudo, outras relações podem ser relevantes, por exemplo, variações no custo por quilômetro de estrada construída ou no número de veículos adquiridos, comparado com os retirados de circulação (adaptado de ISSAI 1520; ISA/NBC TA 520).

Como visto, procedimentos analíticos são utilizados tanto no processo de identificação e avaliação de riscos como também são aplicáveis na fase de execução e próximo ao final da auditoria, na forma de procedimentos analíticos substantivos. Assim, a aplicação desses procedimentos nesta fase pode identificar novos riscos de distorção relevante anteriormente não identificados. Caso isso ocorra, o auditor deve revisar a sua avaliação de riscos de distorção relevante e modificar os procedimentos adicionais de auditoria planejados.

3.6.2.2.2 Testes de detalhes

Testes de detalhes são procedimentos substantivos planejados para obter evidência de auditoria referente a afirmações, tais como existência, precisão e avaliação de valores das demonstrações financeiras. (IFAC, 2010).

A natureza do risco e da afirmação é relevante para o planejamento dos testes de detalhes. Por exemplo, os testes de detalhes relacionados com afirmação de existência ou de ocorrência podem envolver a seleção, a partir de itens incluídos em saldos das demonstrações financeiras, para a obtenção da respectiva evidência de auditoria.

Por outro lado, os testes de detalhes relacionados com a afirmação de integridade podem envolver a seleção, a partir de itens de valores relevantes que deveriam estar incluídos nas demonstrações financeiras, para investigação quanto à sua inclusão.

Ao planejar os testes de detalhes, a sua extensão é geralmente considerada em termos do tamanho da amostra. Entretanto, outros assuntos são também relevantes, incluindo se é mais eficaz usar outros meios seletivos de teste. (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330).

3.6.2.3 Amostragem de auditoria

O objetivo do auditor, ao usar a amostragem em auditoria, é o de proporcionar uma base razoável para o auditor concluir quanto à população da qual a amostra é selecionada.





Amostragem em auditoria é a aplicação de procedimentos de auditoria em menos de 100% dos itens de população relevante para fins de auditoria, de maneira que todas as unidades de amostragem tenham a mesma chance de serem selecionadas para proporcionar uma base razoável que possibilite o auditor concluir sobre toda a população. (ISSAI 1530; ISA/NBC TA 530).

3.6.2.3.1 Métodos de seleção de itens para testes de auditoria

Antes de adentrar as abordagens para planejar a seleção de itens para testes de controles e procedimentos substantivos, ressalta-se que a amostragem não é o único método que os auditores utilizam para obter evidências sobre afirmações.

Enfoques alternativos à coleta de evidências sobre afirmações em demonstrações financeiras e exemplos de tipos específicos de evidência que podem ser obtidas de acordo com cada tipo de afirmação são apresentados no Quadro 12, a seguir.

Quadro 9: Enfoques alternativos à obtenção de evidência de auditoria sobre afirmações

Afirmação	Enfoques para obtenção de evidência
Existência	<ul style="list-style-type: none">• Amostragem: tomar uma amostra e examinar a evidência subjacente ou enviar pedidos de confirmação.• Procedimentos analíticos: comparação com expectativas do auditor baseadas em dados do ano anterior ou outros indicativos econômicos.• Análise: revisão de 100% das transações ou de dados em um sistema computadorizado para determinar se a classificação é apropriada.• Software de auditoria: ordenar o arquivo para identificar os itens maiores, os menores, os mais frequentes; também é útil para identificar transações incomuns.• Rever blocos de transações para verificar se a classificação é apropriada, por exemplo, fazendo testes de corte no final do ano.
Integridade	<ul style="list-style-type: none">• Amostragem: selecionar uma amostra em busca de passivos contabilizados de forma incompleta.• Procedimentos analíticos: comparação com expectativas do auditor baseadas em dados do ano anterior ou outros indicativos econômicos.• Rever blocos de transações para verificar se a classificação é apropriada, por exemplo, fazendo testes de corte no final do ano.





Direitos	<ul style="list-style-type: none">• Amostragem: geralmente em conjunto com testes de existência, mediante o exame de documentos originais.• Procedimentos analíticos: buscar relações incomuns (saldo de caixa superior ou inferior ao esperado ou anomalias semelhantes nos dados básicos).
Avaliação	<ul style="list-style-type: none">• Amostragem: selecionar itens e associá-los a documentos originais (por ex., contratos de compra ou faturas).• Procedimentos analíticos: exame de modelos utilizados para prever valores estimados, tais como provisões para devedores duvidosos e comparação de estimativas de modelos às expectativas do auditor.• Software de auditoria: totalizar o arquivo e testar cálculos.• Procedimentos analíticos: identificar anomalias nos dados básicos.
Apresentação e divulgação	<ul style="list-style-type: none">• Amostragem: verificar estimativas ou outros itens para determinar se a divulgação é apropriada.• Revisão de 100%, tal como a leitura das notas explicativas de demonstrações financeiras.

Fonte: Gramling, Rittenberg e Johnstone (2012).

A escolha do método de obtenção de evidência depende da natureza das transações e das afirmações específicas que estão sendo testadas. Embora seja importante entender as técnicas de amostragem, é igualmente importante saber que há poucas contas para as quais a conclusão do auditor sobre seus saldos será baseada exclusivamente em dados de amostragem (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012).

Há três métodos principais de selecionar itens para testes:

- i. seleção de todos os itens (exame de 100%);
- ii. seleção de itens específicos; e
- iii. amostragem.

A escolha do método de seleção é uma questão de julgamento profissional do auditor, com base na avaliação de risco, materialidade, eficiência e custo da auditoria. No entanto, o método escolhido deve ser eficaz no cumprimento do objetivo do procedimento de auditoria (TCE, 2012). O Quadro 13, a seguir, sintetiza as circunstâncias em que cada método é apropriado, podendo haver aplicação combinada deles.





Quadro 10: Métodos de seleção e circunstâncias apropriadas para sua utilização

Método	Apropriado quando/para:
Seleção de todos os itens	<ul style="list-style-type: none">• A população constituída por uma pequena quantidade de itens de valor alto.• Existe um risco significativo e outros meios não fornecem evidência de auditoria suficiente e apropriada.• Podem ser usadas TAAC (técnicas de auditoria assistidas por computador) em uma população maior para testar eletronicamente um cálculo repetitivo ou outro processo.
Seleção de itens específicos (amostragem não estatística)	<ul style="list-style-type: none">• Itens-chave ou de valor alto que individualmente poderiam resultar em distorção relevante.• Todos os itens acima de um valor especificado.• Quaisquer itens ou divulgações de demonstrações financeiras não usuais ou sensíveis.• Quaisquer itens altamente suscetíveis à distorção.• Itens que fornecerão informações sobre assuntos/áreas, tais como a natureza da entidade, a natureza das transações e o controle interno.• Itens para testar a operação de certas atividades de controle.
Amostragem estatística	<ul style="list-style-type: none">• Chegar a uma conclusão sobre todo um conjunto de dados (população) por meio da seleção e do exame de uma amostra representativa de itens da população.

Fonte: adaptado de IFAC (2010).

Ao definir uma amostra de auditoria, o auditor deve considerar a finalidade do procedimento de auditoria e as características da população da qual será retirada a amostra (ISSAI 1530; ISA/NBC TA 530). Como os objetivos dos testes de controles e dos procedimentos substantivos são distintos, diferentes abordagens serão utilizadas (TCE, 2012).

A amostragem pode ser estatística (o que pressupõe seleção aleatória e uso da teoria das probabilidades para a avaliação dos resultados) e não estatística. Pela amostragem estatística, os itens da amostra são selecionados de modo que cada unidade de amostragem tenha uma probabilidade conhecida e diferente de zero de ser selecionada. Pela amostragem não estatística, o julgamento é usado para selecionar os itens da amostra. (ISSAI 1530; ISA/NBC TA 530).





Tanto a amostragem estatística quanto a não estatística, quando adequadamente utilizadas, podem fornecer evidência suficiente para as conclusões do auditor. (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012).

Entretanto, somente os resultados de amostras estatísticas podem ser extrapolados para toda a população (TCE, 2012). Os resultados obtidos em amostragens não estatísticas são válidos apenas para os elementos observados. Essa situação deve ser registrada de forma clara para evitar interpretações enviesadas acerca da população.

Além disso, o tamanho da amostra não é um critério válido para distinguir entre as abordagens estatísticas e não estatísticas (ISSAI 1530; ISA/NBC TA 530), pois uma amostra estatística não necessariamente implicará numa amostra de tamanho maior do que uma não estatística.

Em qualquer amostra inferior a 100% da população sempre há o risco de uma distorção não ser identificada e de ela poder exceder o nível tolerável de distorção ou desvio. Isso é denominado risco de amostragem (IFAC, 2010). Em outras palavras, o risco de amostragem é o risco de que a conclusão do auditor, com base em uma amostra, seja diferente daquela que seria obtida se toda a população tivesse sido testada (TCE, 2012).

O auditor deve determinar o tamanho de amostra suficiente para reduzir o risco de amostragem a um nível mínimo aceitável (ISSAI 1530; ISA/NBC TA 530). A amostragem estatística permite controlar precisamente o risco de fazer uma inferência incorreta a respeito da população da qual a amostra é extraída, enquanto a não estatística não possibilita tal tipo de controle (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012).

3.6.2.3.2 Amostragem para testes de controles

O auditor deve testar se um controle está operando de maneira efetiva quando a avaliação preliminar dos riscos de distorção relevante inclui uma expectativa positiva da sua efetividade operacional, ou seja, o objetivo dos testes de controle é apoiar a avaliação preliminar do risco de controle quando esse risco for avaliado menor que "alto", ou quando os procedimentos substantivos isoladamente não puderem fornecer a evidência de auditoria apropriada e suficiente.

A amostragem por atributos é frequentemente usada para testar controles. Essa técnica usa o menor tamanho de amostra possível para fornecer uma chance especificada de detectar uma taxa de desvio que ultrapassa a taxa tolerável de desvio (IFAC, 2010). Ela é particularmente útil em situações nas quais a pergunta de auditoria pode ser respondida com um sim ou um não (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012).

Um atributo é uma característica da população de interesse para o auditor (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012). Assim, a amostragem busca avaliar se determinado atributo está ou não presente em um elemento amostral. Isto é, caso o auditor busque avaliar a eficácia de um determinado controle, ele irá observar, com base nas operações selecionadas, se o controle funcionou ou não, ou seja, se as operações observadas continham ou não o atributo que estava sendo avaliado.

As etapas para implantação de um plano de amostragem para estimação de atributos podem ser consultadas no Apêndice II deste Manual.

3.6.2.3.3 Amostragem para procedimentos substantivos

O objetivo da utilização de amostragem ao testar saldos de contas é estimar o volume de informação incorreta em uma população subjacente, como os lançamentos de uma conta. Em outras palavras, os auditores usam a





amostragem para testar itens individuais que compõem os saldos de contas, como base da determinação da existência de informações materiais incorretas no valor desses saldos.

Quando se usa amostragem, sempre há um risco de que a amostra não reflita precisamente a população. O auditor deverá considerar dois riscos possíveis: (i) o de concluir que o valor contábil é correto quando, na verdade, é materialmente incorreto (risco de aceitação incorreta); e (ii) o de concluir que o valor contábil é materialmente incorreto quando não o é (risco de rejeição incorreta).

O auditor provavelmente utilizará uma combinação de amostragem e outros procedimentos de auditoria para testar saldos de contas (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012), pois a sua principal preocupação ao realizar procedimentos substantivos é controlar o risco de aceitação incorreta. Com a aceitação incorreta, o saldo da conta pode conter uma informação material incorreta, mas os resultados amostrais podem levar o auditor a acreditar que a conta não contém informação material incorreta. Nesse caso, nenhum trabalho adicional de auditoria seria realizado e as demonstrações financeiras seriam publicadas contendo tal informação.

O método de amostragem por unidades monetárias (MUS, do inglês Monetary Unit Sampling) é um método em que cada unidade monetária (por ex., cada real) tem uma chance igual de seleção (TCE, 2012). O MUS foi desenvolvido com a finalidade de ser eficaz no teste de sobreavaliações e em situações nas quais são esperadas poucas distorções ou nenhuma. (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012).

A quantidade de elementos amostrais é definida pelo número de unidades monetárias da população que está sendo testada (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012). Por esse método, a probabilidade de um item ser selecionado é diretamente proporcional ao valor monetário do item. Portanto, um saldo de contas a receber no valor de \$ 6.000,00 tem uma chance três vezes maior de ser selecionado que um saldo de contas a receber de \$ 2.000,00 (IFAC, 2010).

As etapas básicas da amostragem para procedimentos substantivos, incluindo um plano amostral por unidades monetárias, podem ser consultadas no Apêndice III.

3.7. DOCUMENTAÇÃO DA FASE DE PLANEJAMENTO

Todo o processo de identificação e avaliação de riscos, incluindo as decisões do auditor, de caráter geral e específico, para responder aos riscos de distorção relevante no nível das demonstrações financeiras e no nível das afirmações deve ser documentado e estar refletido na estratégia global e no plano de auditoria, estabelecendo um relacionamento claro entre os riscos de distorção relevante avaliados, a abordagem e os procedimentos de auditoria planejados, que se configurem como os mais adequados nas circunstâncias para obter evidência suficiente e apropriada e respaldar a opinião de auditoria. (ISSAI 1300 e 1315; ISA/NBC TA 300 e315).

A documentação da fase de planejamento deve ser elaborada de maneira a fornecer evidência de que a auditoria foi planejada em conformidade com as normas de auditoria e as exigências legais e regulamentares aplicáveis. (ISSAI 1230; ISA/NBC TA 230).

3.7.1. Estratégia global de auditoria

A estratégia global de auditoria é uma parte obrigatória da documentação, pois inclui as decisões mais importantes e necessárias para desenvolver o plano de auditoria.





Ao documentar a estratégia global que orientará a equipe no desenvolvimento do plano de auditoria, deve-se incluir a descrição de elementos que permitam (ISSAI 100; ISSAI 1300; ISA/NBC TA 300):

- i. identificar das características do trabalho para definir o seu alcance;
- ii. definir dos objetivos do relatório do trabalho de forma a planejar a época da auditoria e a natureza das comunicações requeridas;
- iii. Considerar os fatores que, no julgamento profissional do auditor, são significativos para direcionar os esforços da equipe de trabalho;
- iv. Considerar os resultados das atividades preliminares e, quando aplicável, se o conhecimento obtido em outros trabalhos realizados pelo auditor é relevante para o trabalho na entidade auditada;
- v. determinar a natureza, época e extensão dos recursos necessários para realizar o trabalho, tais como:
 - a) recursos a serem alocados em áreas de auditoria específicas, tais como membros da equipe com experiência adequada para áreas de alto risco ou o envolvimento de especialista em temas complexos;
 - b) recursos a alocar a áreas de auditoria específicas, tais como o número de membros da equipe alocados para observar as contagens de estoque em locais relevantes, a extensão da revisão do trabalho de outros auditores no caso de auditoria de grupo ou o orçamento de horas de auditoria a serem alocadas nas áreas de alto risco;
 - c) quando esses recursos devem ser alocados, por exemplo, se em etapa intermediária de auditoria ou em determinada data-base de corte; e,
 - d) como esses recursos são gerenciados, direcionados e supervisionados, por exemplo, para quando estão previstas as reuniões preparatórias e de atualização, como devem ocorrer as revisões do supervisor e do coordenador do trabalho (por exemplo, em campo ou fora dele) e se devem ser realizadas revisões de controle de qualidade do trabalho.
- vi. Considerar os resultados e conhecimentos obtidos das auditorias operacionais e de outras atividades de auditoria relevantes para a entidade auditada, incluindo as implicações de recomendações anteriores;
- vii. Considerar as avaliações das expectativas do legislativo e de outros usuários relevantes do relatório de auditoria.

3.7.2. Plano de auditoria

O plano de auditoria é um documento mais detalhado do que a estratégia global de auditoria e não só é uma parte obrigatória da documentação como é fundamental para:

- a) assistir a equipe de trabalho na execução da auditoria;





- b) permitir que a equipe possa ser responsabilizada por seu trabalho;
- c) assistir aos membros da equipe responsáveis pela direção e supervisão do trabalho de auditoria no cumprimento de suas responsabilidades de revisão em conformidade com a ISSAI 1220; ISA/NBC TA 220 – Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Financeiras.

O plano de auditoria deve incluir a descrição de:

- i. a natureza, época e extensão dos procedimentos de avaliação de risco planejados;
- ii. a natureza, época e extensão de procedimentos adicionais de auditoria planejados no nível de afirmação;
- iii. outros procedimentos de auditoria planejados que são necessários para que o trabalho esteja em conformidade com as normas aplicáveis. (ISSAI 200).

O plano de auditoria pode ainda incluir ou descrever:

- i. uma revisão do marco legal para a auditoria;
- ii. uma breve descrição da atividade, programa ou entidade a ser auditada;
- iii. as razões para realizar a auditoria; os fatores que afetam a auditoria, incluindo os que determinam a materialidade de assuntos a ser considerada;
- iv. os objetivos e o alcance da auditoria;
- v. a abordagem da auditoria;
- vi. as características da evidência de auditoria a ser coletada, e os procedimentos necessários para coletar e analisar a evidência;
- vii. os recursos necessários;
- viii. um cronograma para a auditoria;
- ix. a forma, o conteúdo e os usuários do relatório do auditor e da carta da administração. (ISSAI 200).

3.7.3. Processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante

O auditor deve documentar os procedimentos de avaliação de riscos executados e todo o processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante, bem como todos os riscos identificados e a sua avaliação, incluindo:

- i. a discussão entre a equipe encarregada do trabalho e as decisões significativas alcançadas, na definição da estratégia global de auditoria;





- ii. os elementos-chave do entendimento obtido referentes a cada um dos aspectos da entidade e do seu ambiente especificados no tópico 3.3.1 e cada um dos componentes do controle interno especificados no tópico 3.3.2; as fontes de informações a partir das quais foi obtido o entendimento; e os procedimentos de avaliação de riscos executados;
- iii. os riscos identificados e avaliados de distorção relevante nas demonstrações financeiras; e
- iv. os riscos avaliados como significativos e os controles relacionados a respeito dos quais o auditor tenha obtido entendimento.

Quanto ao processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante, desenvolvido no tópico 3.5, o auditor deve incluir na documentação de auditoria:

- i. os riscos inerentes identificados;
- ii. os controles internos relacionados a cada risco inerente;
- iii. assuntos que dão origem a riscos significativos;
- iv. os possíveis riscos de fraudes identificados;
- v. procedimentos de avaliação de riscos executados;
- vi. os riscos identificados e avaliados de distorção relevante tanto nível de demonstrações financeiras como no nível de afirmações, a respeito dos quais o auditor tenha obtido entendimento;
- vii. os resultados de procedimentos de auditoria que indiquem (i) que as demonstrações financeiras podem conter distorção relevante, ou (ii) a necessidade de revisar a avaliação anterior dos riscos de distorção relevante feita pelo auditor e as respostas do auditor aos riscos avaliados;
- viii. as discussões entre a equipe encarregada do trabalho, quando o auditor julgar necessário;
- ix. as fontes de informações a partir das quais foi obtido o entendimento.

Para apoiar a documentação do processo de identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante, sugere-se elaborar uma Matriz de Avaliação Riscos, tendo por base os modelos apresentados na Tabela 3 e no Apêndice I.

Uma matriz de avaliação de riscos é um documento que organiza e sistematiza todo o processo de avaliação dos riscos inerentes, de controle, de distorção relevante e de detecção no nível de afirmações, podendo conter outras informações adicionais que proporcionem compreensão e justificativas para os julgamentos realizados. É um meio de combinar as classificações de probabilidades e impacto, a fim de classificar os riscos e formar uma base para que o auditor possa planejar os procedimentos adicionais de auditoria.





Para auditorias recorrentes, certa documentação pode ser reutilizada e atualizada para acompanhamento das mudanças no negócio ou processos da entidade. Ao documentar fatores de risco, considerar que a documentação poderá ser reutilizada, atualizada em períodos subsequentes, de forma a se ter um histórico sobre as avaliações da entidade.

O registro de informações deve ser elaborado em um formato estruturado, e se possível codificado. Isso pode tomar um pouco mais de tempo para preparação no início, mas será muito mais fácil de atualizar no futuro. O formato estruturado também ajuda a assegurar:

- i. que os riscos não sejam tratados mais de uma vez;
- ii. uma avaliação consistente de cada risco;
- iii. que os riscos significativos sejam identificados;
- iv. facilidade na revisão. Uma planilha eletrônica possibilita a classificação dos riscos (classificação numérica) segundo sua pontuação combinada ou por probabilidade ou impacto; e
- v. que a lista de riscos seja compartilhada com o cliente (para obter suas opiniões) ou que seja solicitada do cliente a preparação de uma listagem de fatores de risco para revisão do auditor.

3.8. AUDITORIA DE GRUPOS E DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS CONSOLIDADAS DE GOVERNO

Audidores encarregados de examinar demonstrações financeiras de grupo devem obter evidência de auditoria apropriada e suficiente a respeito das informações financeiras de todos os componentes e do processo de consolidação para expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras de todo o governo foram elaboradas, em todos os

Esta seção trata, em conformidade com as normas ISSAI 200 e 1600; ISA/NBC TA 600, os requisitos que devem ser observados na auditoria de demonstrações financeiras de grupos de órgãos e entidades ou de órgão/entidade formados por diferentes componentes, incluindo as demonstrações consolidadas de governo em diversos níveis.

Esta parte do Manual é aplicável às situações em que:

- a) a equipe encarregada da auditoria do grupo e a(s) equipe(s) de auditoria de componentes pertençam a diferentes unidades técnicas do TCU, da sede ou de regionais;
- b) o auditor ou as equipes de auditoria de componentes pertençam ao sistema de controle interno dos poderes da União, atuando em apoio ao controle externo no exercício de sua missão institucional, nos termos do art. 74, IV, da Constituição Federal;
- c) um membro da equipe encarregada da auditoria do grupo realiza trabalhos sobre as informações financeiras de um componente, sob a responsabilidade do auditor do grupo, caso em que esse membro também é considerado auditor de componente;





d) outros arranjos em que são envolvidos outros auditores na realização de procedimentos em componentes.

As orientações contidas nesta seção abrangem, no essencial, aspectos típicos e relevantes das auditorias do setor público, entretanto a diversidade de situações e características dessas auditorias recomenda fortemente a leitura integral da NP ISSAI 1600 e da ISA/NBC TA 600, especialmente a seção “Aplicação e outros materiais aplicativos”, bem como os seus Apêndices, que proporcionam considerações especiais, além de orientações adicionais e abrangentes sobre auditorias de demonstrações financeiras de grupos, incluindo o trabalho dos auditores de componentes e, no caso da NP ISSAI 1600, as demonstrações consolidadas de governo.

3.8.1. Introdução e conceitos

No setor público, as demonstrações financeiras auditadas podem se referir a um ministério, uma secretaria de estado ou outro nível de governo que agrupa entidades estatais sob um comando comum (o órgão supervisor, vinculante ou a entidade de comando) ou que, devido a necessidades de informação dos usuários, apresentem informações financeiras de componentes nas demonstrações financeiras do grupo, pelos métodos de consolidação, de equivalência patrimonial ou de agregação, em demonstrações financeiras combinadas, das informações financeiras de componentes.

Têm-se, nesses casos, a figura de grupo ou de unidade de evidenciação (reporting entity) que apresenta informações financeiras de componentes agrupadas, sem prejuízo de que componentes, individualmente, ou subgrupos de componentes, também sejam unidades de evidenciação (reporting entity), a depender de sua significância para as necessidades de informação dos usuários e para cumprimento das obrigações de accountability do setor público.

Componentes consistem nas diversas unidades de operações, atividades de negócios ou outras entidades e órgãos que, juntamente com a entidade de comando ou com o órgão supervisor ou vinculante, formam o grupo.

Dependendo do nível de evidenciação, componentes podem ser órgãos, ministérios, secretarias, entidades, agências, empresas, fundos, unidades gestoras, ente subnacional, consórcios (ISSAI 200), sociedades com controle compartilhado, tais como empreendimentos em conjunto (joint ventures) e entidades de propósito específico (LONGO, 2011) ou ainda, no caso brasileiro, superintendências, departamentos, divisões, delegacias, dependências, filiais etc.

Podem existir vários níveis de evidenciação dentro do sistema de relatórios financeiros do grupo, caso em que pode ser mais apropriado identificar componentes em certos níveis de combinação ao invés de individualmente. Componentes agregados em certo nível podem constituir um componente (por exemplo, subgrupo) para os fins da auditoria do grupo; contudo, tal componente também pode ser exigido a elaborar demonstrações financeiras desse subgrupo, que incorporem informações financeiras dos componentes que compõem o subgrupo.

Um componente geralmente possui uma administração independente (administração do componente), que é a parte responsável pelas informações financeiras do componente e que se diferencia da administração do grupo, que tem sob sua responsabilidade as demonstrações financeiras consolidadas, combinadas ou por equivalência patrimonial do grupo.

Um componente pode ser significativo ou não significativo para as demonstrações financeiras do grupo como um todo. Essa diferenciação é importante na definição da estratégia de auditoria que orientará a elaboração do plano de auditoria do grupo. Um componente é significativo:





- a) devido a sua relevância financeira individual, ou seja, tem uma representatividade em relação aos ativos, passivos ou o resultado total do grupo;
- b) se, devido a sua natureza ou circunstâncias específicas, é provável que inclua riscos significativos de distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo;
- c) se envolverem assuntos que tenham alta sensibilidade pública, tais como questões de segurança nacional, projetos financiados por doadores, ou relatórios sobre receitas fiscais. (ISSAI 200).

Quando um ou mais componentes têm auditor diferente daquele que tem a responsabilidade pela auditoria das demonstrações financeiras do grupo, temos as figuras do auditor do grupo e do auditor de componente, bem como de equipe encarregada do trabalho do grupo e equipe de auditoria de componente.

3.8.2 Definições

Para os fins deste Manual, em consistência com as normas de auditoria ISSAI 200 e 1600; ISA/NBC TA 600, os seguintes termos têm os significados a seguir atribuídos:

- a) Administração de componente – parte responsável por elaborar informações financeiras de um componente.
- b) Administração de grupo – parte responsável por elaborar e apresentar as demonstrações financeiras de um grupo.
- c) Auditor do componente – um auditor que, por solicitação do auditor do grupo, executa trabalho sobre informações financeiras de um componente para a auditoria do grupo (ver item A7 da ISA/NBC TA 600).
- d) Auditor do grupo – auditor responsável pelo trabalho de auditoria de grupo e pelo relatório de auditoria sobre as demonstrações financeiras do grupo.

Tais informações podem consistir nas próprias demonstrações financeiras do componente.

- a) Auditoria de grupo – auditoria das demonstrações financeiras consolidadas, combinadas ou por equivalência patrimonial de um grupo.
- b) Componente – uma entidade ou atividade de negócios cuja informação financeira, preparada pela administração do componente ou do grupo, é incluída nas demonstrações financeiras do grupo (ver itens A2 a A4 da ISSAI 1600; ISA/NBC TA 600).
- c) Componente significativo – um componente identificado pela equipe encarregada do trabalho do grupo que (i) possui relevância financeira individual para o grupo ou que (ii) em decorrência de sua natureza ou circunstâncias específicas, é provável que inclua riscos significativos de distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo (ver itens A5 e A6 da ISA/NBC TA 600).
- d) Controles abrangentes no nível do grupo – controles sobre as informações financeiras e contábeis do grupo, planejados, implementados e mantidos pela administração do grupo.





- e) Demonstrações financeiras do grupo – demonstrações que incluem informações financeiras de mais de um componente ou demonstrações financeiras combinadas que agregam informações financeiras elaboradas por componentes que não têm uma entidade controladora, mas que estão sob o comando comum de um órgão supervisor, vinculante ou a de uma entidade de comando.
- f) Equipe encarregada do trabalho do grupo – compreende o supervisor do trabalho do grupo, a equipe de auditoria e os profissionais que estabelecem a estratégia global da auditoria de grupo, comunicam-se com os auditores de componentes, executam trabalho no processo de consolidação e avaliam as evidências de auditoria para extrair conclusões para formação da opinião no relatório sobre as demonstrações financeiras do grupo.
- g) Grupo – conjunto de componentes cujas informações são incluídas nas demonstrações financeiras do grupo. Um grupo é sempre composto por mais de um componente (ver item A4 da ISA/NBC TA 600).
- h) Materialidade do componente – materialidade para o componente, determinada pela equipe encarregada do trabalho do grupo.
- i) Relatório de auditoria do grupo – opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras do grupo.

3.8.3 Responsabilidade profissional

Embora o auditor do grupo possa ser ou não o auditor do componente, a responsabilidade integral pela opinião sobre as demonstrações financeiras que evidenciam o grupo é do auditor do grupo e não pode ser compartilhada com o auditor de componente. Assim, o relatório de auditoria sobre as demonstrações financeiras do grupo como um todo não deve se referir ao auditor de componente (ISSAI 1600; ISA/NBC TA 600, 11), por exemplo, mencionando que a opinião se baseia no trabalho de outros auditores.

Não obstante, há situações em que é necessário mencionar o relatório do auditor de componente, como, por exemplo, na seção do relatório que contém a base para a opinião com ressalva e em outros casos, para explicar e fundamentar a ressalva, ou quando tal referência for requerida por lei ou regulamento. Nesses casos, o auditor de grupo deve indicar que a referência não diminui sua responsabilidade.

O auditor de grupo é responsável pela direção, supervisão e desempenho do trabalho de auditoria do grupo. Em decorrência dessa responsabilidade, exige-se que ele esteja satisfeito de que os auditores que executam o trabalho, inclusive os auditores de componentes, atendam as exigências e os requisitos profissionais relacionados à ética, à qualidade e que possuam, coletivamente, habilidade e competência apropriadas. Portanto, é exigido que a equipe encarregada do trabalho do grupo obtenha entendimento sobre os auditores de componentes (ver itens A32 e A36 da ISA/NBC TA 600) para avaliar:

- a) se os auditores de componentes entendem e cumprirão as exigências éticas que são relevantes para a auditoria do grupo e, em particular, se são independentes (ver item A39 da ISA/NBC TA 600);
- b) a competência profissional dos auditores de componente (ver itens A38 e A40 da ISA/NBC TA 600);





- c) se a equipe encarregada do trabalho do grupo será capaz de se envolver no trabalho dos auditores de componente na extensão necessária para a obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente; e
- d) se os auditores de componente operam em um ambiente regulatório que supervisiona ativamente os auditores.

Ao realizar trabalho sobre informações financeiras para a auditoria de grupo, o auditor do componente está sujeito às mesmas exigências éticas exigidas na auditoria do grupo.

3.8.5 Avaliações preliminares

Nos trabalhos de auditoria sobre demonstrações financeiras de grupo existem aspectos que devem ser avaliados preliminarmente. Em especial, o auditor de grupo deverá avaliar se é possível obter evidência de auditoria suficiente e apropriada sobre o processo de consolidação e as informações financeiras dos componentes, de modo a formar uma opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras do grupo. Para tanto, o auditor do grupo deverá:

- a) obter ou atualizar o seu entendimento sobre o grupo, seus componentes e o ambiente em que operam;
- b) efetuar uma avaliação preliminar sobre a importância dos componentes, de forma a determinar os componentes significativos que irão requerer consideração especial na auditoria e influenciar na determinação do tipo de trabalho a ser executado em cada um deles;
- c) avaliar o grau de envolvimento que terá no trabalho dos auditores de componentes significativos, com a extensão necessária à obtenção de evidência de auditoria suficiente e apropriada;
- d) assegurar-se de que possui equipe com as competências necessárias, inclusive no nível dos trabalhos sobre as informações financeiras de componentes.

Em trabalhos recorrentes, as tarefas das alíneas "a" e "b" acima, irão centrar-se na análise de eventuais alterações na estrutura do grupo, devido a reorganizações e outros fatores; nas atividades dos componentes que possam alterar sua significância; nas estruturas de governança etc.

3.8.6 Estratégia global de auditoria e plano de auditoria do grupo

Depois de concluída a fase de avaliações preliminares, será iniciada a etapa de definição da estratégia global de auditoria do grupo. Para isso, a equipe encarregada do trabalho do grupo deverá aprofundar seu entendimento sobre o grupo e os seus componentes, os ambientes em que operam e sobre os controles abrangentes no nível do grupo, bem como sobre o processo de consolidação.

A equipe encarregada do trabalho do grupo deve estabelecer uma estratégia global de auditoria do grupo para orientar o desenvolvimento do plano de auditoria, incluindo instruções detalhadas aos auditores de componentes, especificando a materialidade e outros aspectos relevantes para o trabalho. A estratégia global e o plano de auditoria devem ser revisados pelo auditor do grupo, sendo essa uma parte importante do cumprimento da sua responsabilidade pela direção e supervisão do trabalho de auditoria do grupo.





Para estabelecer a estratégia global e o plano de auditoria, a equipe encarregada do trabalho do grupo, de forma similar ao que foi abordado anteriormente para a auditoria de uma entidade individual, tendo agora uma perspectiva do grupo como um todo, não da entidade de comando ou do órgão supervisor ou vinculante individualmente, deve:

- a) aprofundar entendimento do grupo, seus componentes e de seus ambientes de operação, incluindo os controles abrangentes no nível do grupo;
- b) determinar a materialidade para as demonstrações financeiras do grupo como um todo e para as informações financeiras dos componentes, estabelecendo o referencial para avaliação da relevância financeira individual dos componentes e dos riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo, em função de riscos em um componente significativo, devido a sua natureza ou circunstâncias específicas;
- c) identificar e avaliar os riscos de distorção relevante no nível do grupo, que os componentes identificados como significativos possam apresentar para as demonstrações financeiras do grupo; e
- d) responder aos riscos avaliados determinando o tipo de trabalho a ser executado sobre as informações financeiras dos componentes, pela própria equipe encarregada do trabalho do grupo ou pelos auditores de componentes, sob sua responsabilidade, bem como a natureza, época e extensão de seu envolvimento no trabalho dos auditores de componentes.

3.8.6.1 Entendimento do grupo, seus componentes e seus ambientes

O entendimento a ser obtido do grupo, de seus componentes e ambientes, incluindo controles abrangentes no nível do grupo, deve ser suficiente para:

- a) confirmar ou rever avaliação preliminar para determinar os componentes significativos;
- b) avaliar os riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo, independentemente se causada por fraude ou erro. (ISSAI 1600; ISA/NBC TA 600).
- c) fornecer entendimento do processo de consolidação, inclusive das instruções sobre esse processo emitidas pela administração do grupo para os componentes.

Os assuntos a respeito dos quais a equipe encarregada do trabalho de grupo deve obter entendimento, incluem:

- a) os controles abrangentes no nível do grupo, envolvendo o monitoramento das operações, dos controles e dos riscos dos componentes (ver Apêndice 2 da ISA/NBC TA 600), incluindo a existência de auditoria interna e a avaliação de sua competência e objetividade, especialmente quando a equipe encarregada do trabalho do grupo planeja usar o seu trabalho (ver ISSAI 1610; ISA/NBC TA 610).
- b) o sistema de tecnologia da informação (TI) do grupo, em particular, se ele é centralizado e se propicia controle uniforme aplicado a todo grupo, incluindo controles gerais de acesso e outros controles;
- c) instruções emitidas pela administração do grupo aos componentes especificando exigências para informações contábeis e financeiras (ver itens A24 a A26 da ISA/NBC TA 600), abrangendo:





- i. as políticas contábeis aplicáveis;
- ii. as exigências estatutárias (ou legais) e outras exigências de divulgação aplicáveis, incluindo: identificação dos relatórios e relatórios por segmento; relacionamento e transações com partes relacionadas; transações intragrupo e resultados não realizados; saldos contábeis intragrupo; e
- iii. o cronograma para apresentação e divulgação das demonstrações financeiras do grupo.
- iv. os fatores de risco que, individualmente ou em conjunto, podem indicar riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo, inclusive riscos de fraude (ver Apêndice 3 da ISA/NBC TA 600);
- v. o processo de consolidação (ver Apêndice 2 da ISA/NBC TA 600).

3.8.6.2 Determinação da materialidade

Ao estabelecer a estratégia global de auditoria do grupo, o auditor do grupo deve determinar a materialidade para as demonstrações financeiras do grupo como um todo e para cada componente significativo, como a seguir:

- a) materialidade, no nível do grupo, para as demonstrações financeiras do grupo como um todo;
- b) nível ou níveis de materialidade específicos para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações, no nível do grupo, se necessário;
- c) os níveis de materialidade global e específicos para os componentes, similarmente aos itens "a" e "b" acima;
- d) limite acima do qual as distorções não poderão ser consideradas como claramente triviais para as demonstrações financeiras do grupo. As distorções acima deste limite, identificadas nas informações financeiras do componente, devem ser comunicadas ao auditor de grupo pelo auditor do componente.

Os níveis de materialidade referidos na alínea "c", acima (materialidade do componente), são determinados apenas para os componentes cujas informações financeiras serão auditadas ou revisadas⁹ pela equipe encarregada do trabalho do grupo ou pelo auditor de componente, como parte da auditoria do grupo.

Se for requerido por lei, regulamento ou outra razão, que o auditor do componente expresse uma opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras desse componente, os níveis de materialidade, inclusive para execução da auditoria, podem ter sido determinados pelo auditor do componente. Assim, se a equipe encarregada do trabalho do grupo decidir usar essa auditoria para fornecer evidência para a auditoria do grupo, essa equipe deve determinar:

- a) a materialidade para as demonstrações contábeis do componente como um todo; e,
- b) se a materialidade para execução da auditoria do componente cumpre as exigências da ISA/NBC TA 60010.

Em situação normal, espera-se que o valor da materialidade para o exame das demonstrações financeiras do componente, mencionadas no parágrafo anterior, tomadas isoladamente, seja menor do que a materialidade atribuída





pelo auditor do grupo àquele componente e, dessa forma, a extensão dos trabalhos normalmente é maior do que a necessária para fins da auditoria do grupo, não gerando problemas ao auditor do grupo, todavia, o auditor do grupo deve se assegurar de que realmente o nível de materialidade adotado é apropriado às circunstâncias. (LONGO, 2011).

A materialidade dos componentes é estabelecida abaixo da materialidade para as demonstrações financeiras do grupo como um todo e podem ser estabelecidas materialidades diferentes, para diferentes componentes, dependendo da significância do componente, todavia, não precisa ser uma necessariamente uma proporção aritmética da materialidade estabelecida para as demonstrações financeiras do grupo, pelo que a soma das materialidades dos diferentes componentes pode exceder a materialidade das demonstrações financeiras do grupo como um todo.

Sobre o item "d" acima, auditores de grupos do setor público também devem ter em conta a perspectiva mais ampla desse setor na qual eles podem ser obrigados a comunicar todas as distorções, incluindo aquelas que foram corrigidas pela entidade, todas as deficiências de controle e os casos de não conformidade com leis e regulamentos. Em tais casos, esse limite não seria estabelecido. (NP ISSAI 1600, P16).

3.8.6.3 Identificação e avaliação de riscos

A auditoria de demonstrações financeiras de grupos encerra em si circunstâncias que aumentam a probabilidade de riscos de distorção relevante, tais como: estruturas de grupo complexas, reorganizações, estruturas de governança e controles abrangentes no nível de grupo deficientes, pouca transparência nos processos de decisão, aplicação de práticas contábeis diferentes das do grupo pelos componentes, existência de transações complexas e manipulação de registro tempestivo de transações, dentre outros. O Apêndice 3 da ISA/NBC TA 600 apresenta exemplos de condições que podem dar causa a distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo, inclusive riscos de fraude.

No setor público, em particular, a natureza das atividades desempenhadas por diferentes componentes é um dos principais determinantes do risco de distorção relevante. Por exemplo, o risco de distorção relevante em uma operação de ajuda humanitária em geral será maior do que o risco de distorção relevante em uma operação mais estável, como a de pagamento de salários a professores. (NP ISSAI 1600).

Para avaliar o risco de distorção relevante nas operações de todo o grupo, o auditor de grupo pode categorizar componentes de acordo com a natureza de suas operações, e realizar a avaliação de riscos separadamente para cada determinar a natureza, época e extensão do trabalho a ser executado. (NP ISSAI 1600).

A avaliação dos riscos de distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo, realizada pela equipe encarregada do trabalho do grupo, baseia-se em informações, como as seguintes:

- a) informações obtidas a partir do entendimento do grupo, seus componentes e do processo de consolidação, incluindo evidência de auditoria obtida ao avaliar o desenho e a implementação de controles abrangentes no nível do grupo e controles que são relevantes para a consolidação;
- b) informações obtidas dos auditores de componentes.





No nível de componentes significativos, a norma ISSAI 1600; ISA/NBC TA 600 estabelece os seguintes requisitos mínimos para avaliação de riscos com vistas a determinar a natureza, época e extensão do envolvimento da equipe encarregada do trabalho do grupo no trabalho executado pelos auditores de componentes:

- a) discutir com o auditor do componente ou com a administração do componente as atividades de negócios do componente que são significativas para o grupo;
- b) discutir com o auditor do componente a suscetibilidade do componente à distorção relevante das informações financeiras, independentemente se causada por fraude ou erro; e
- c) rever a documentação do auditor do componente para os riscos significativos de distorções relevantes identificados nas demonstrações financeiras do grupo. Essa documentação pode assumir a forma de memorando que reflita a conclusão do auditor do componente no que se refere aos riscos significativos identificados.

Ou seja, quando o auditor de componente significativo não é o mesmo das demonstrações financeiras do grupo, o auditor do grupo deverá envolver-se na avaliação de risco que o auditor do componente realiza, devendo comunicar a este a extensão e forma desse envolvimento. Do mesmo modo, o auditor do componente deverá fornecer ao auditor do grupo documentação sobre os principais riscos identificados que possam ter impacto relevante nas demonstrações financeiras do grupo como um todo.

3.8.6.4 Resposta aos riscos avaliados

A equipe encarregada do trabalho do grupo deve determinar o tipo de trabalho a ser executado por ela, ou pelos auditores de componentes sob sua responsabilidade, sobre as informações financeiras dos componentes, bem como a natureza, época e extensão de seu envolvimento no trabalho.

A determinação pela equipe encarregada do trabalho do grupo do tipo de trabalho a ser executado nas informações financeiras do componente e seu envolvimento no trabalho de auditor do componente é afetada:

- a) pela significância do componente;
- b) pelos riscos significativos de distorção relevante identificados nas demonstrações financeiras do grupo;
- c) pela avaliação da equipe encarregada do trabalho do grupo, do planejamento dos controles abrangentes no nível do grupo e se eles foram implementados ou não; e
- d) pelo entendimento que a equipe encarregada do trabalho do grupo tem sobre o auditor do componente.

3.8.6.4.1 Determinação do tipo de trabalho a ser executado

Com base nos aspectos elencados acima, o auditor do grupo e a equipe encarregada do trabalho do grupo determinarão o tipo de trabalho a ser executado pela própria equipe ou pelos auditores de componentes, sob sua responsabilidade, bem como, nesse último caso, se haverá envolvimento da equipe encarregada do trabalho do grupo no trabalho que será realizado pelo auditor de componente.

O tipo de trabalho a ser realizado em cada componente pode assumir uma das seguintes naturezas:





Diário Oficial Eletrônico

do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas



Manaus, quarta-feira, 19 de dezembro de 2018

Edição nº 1961, Pag. 93

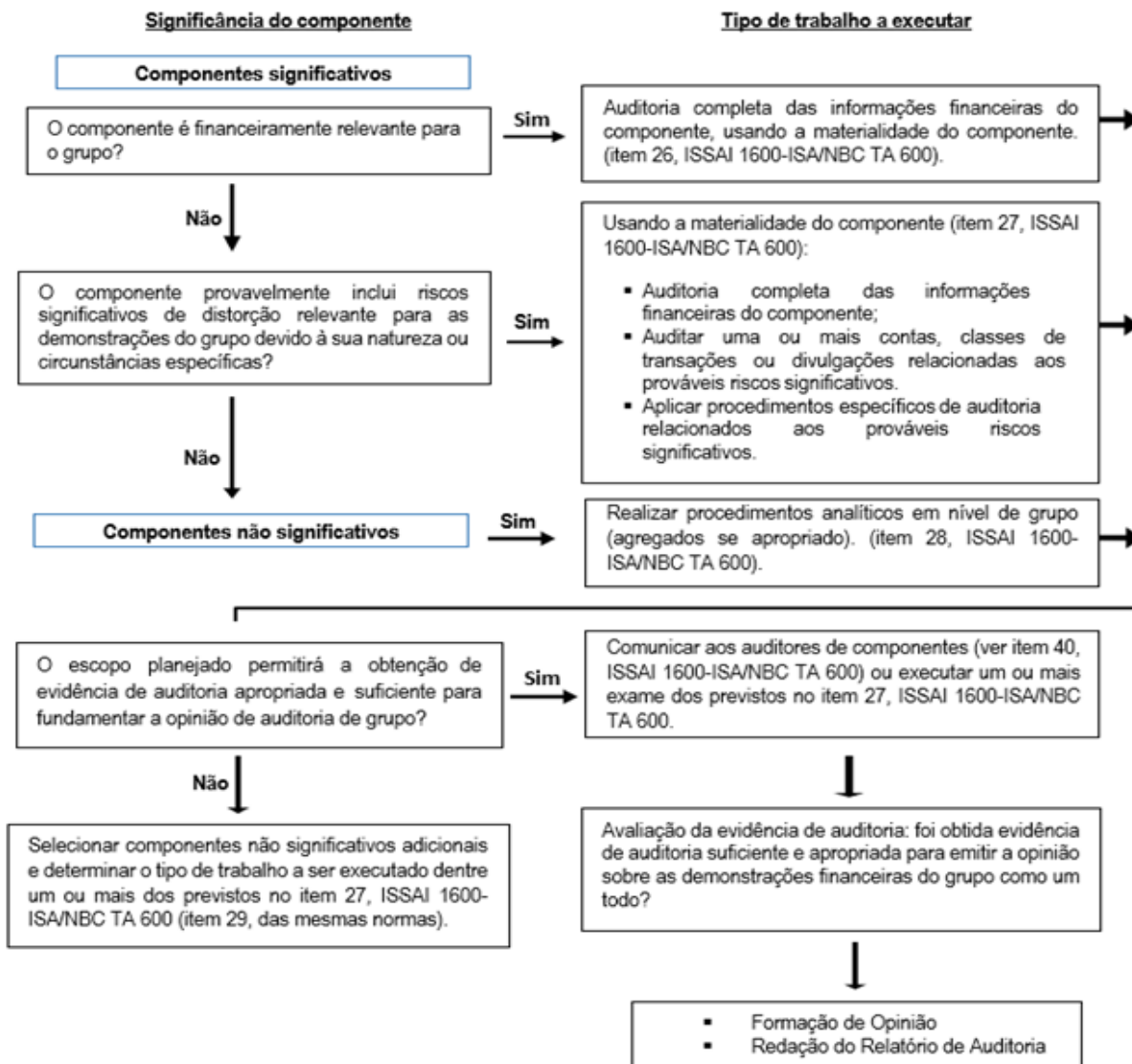
- a) auditoria ou revisão das informações financeiras;
- b) auditoria em contas contábeis, classes de transações ou divulgações específicas;
- c) procedimentos de auditoria específicos; ou
- d) procedimentos analíticos em nível de grupo.

A determinação do alcance do trabalho varia de situação para situação, podendo requerer desde auditoria completa com emissão de relatório de auditoria para os componentes significativos, revisões contábeis de acordo com as NBC TR12 para componentes não significativos, ou até mesmo nenhum trabalho no nível de componente, quando o auditor do grupo considera que pode concluir sobre os saldos desses componentes não significativos mediante exames diretos no próprio órgão supervisor, vinculante ou na entidade de comando. (LONGO, 2011, adaptado).

A figura 13, a seguir, mostra o processo decisório para determinar os tipos de trabalho a serem executados, na qual se percebe que os aspectos que mais afetam essas decisões são a significância do componente e os riscos envolvidos.



Figura 13 – Processo decisório para determinar o tipo de trabalho a ser executado



Em adição às informações mostradas na Figura 13, acima, cabe destacar que se a natureza, época e extensão do trabalho a ser executado sobre o processo de consolidação ou sobre as informações financeiras do componente envolver expectativas de que os controles abrangentes no nível do grupo estão operando eficazmente ou se os procedimentos substantivos sozinhos não são aptos a fornecer evidência de auditoria apropriada e suficiente no nível da afirmação, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve testar, ou solicitar que o auditor do componente teste, a eficácia operacional desses controles. (ISSAI 1600; ISA/NBC TA 600, 25).

Ao determinar o trabalho a ser executado em cada um dos componentes, convém que a equipe encarregada do trabalho do grupo elabore documentação para evidenciar o resultado do processo decisório e justificar os julgamentos realizados. No Apêndice I deste Manual, sugere-se uma matriz para o registro dessas informações.



3.8.6.4.2 Envolvimento no trabalho dos auditores de componentes

A equipe encarregada do trabalho do grupo, de cumprir os requisitos mencionados no item 3.8.6.3 (base para identificação de riscos) com base nas informações mencionadas no item 3.8.6.4 (base para determinação do tipo de trabalho e do envolvimento da equipe encarregada do grupo), deve determinar outras formas do seu envolvimento no trabalho realizado pelos auditores de componentes, bem como a natureza, época e extensão desse envolvimento.

Dentre as formas de envolvimento no trabalho do auditor de componente, a depender do entendimento sobre esse auditor pela equipe encarregada do trabalho do grupo (ver parágrafo 407 e itens A32 e A36 da ISA/NBC TA 600), incluem-se uma ou mais das seguintes:

- a) reunir-se com a administração do componente ou com os auditores do componente para obter entendimento do componente e do seu ambiente;
- b) rever a estratégia global de auditoria e o plano de auditoria do auditor do componente;
- c) executar procedimentos de avaliação de riscos para identificar e avaliar os riscos de distorção relevante em nível de componente. Esses procedimentos podem ser executados com os auditores de componente ou pela equipe encarregada do trabalho do grupo;
- d) planejar e realizar procedimentos adicionais de auditoria. Esses procedimentos podem ser planejados e executados em conjunto com os auditores de componente ou pela equipe encarregada do trabalho do grupo;
- e) participar da reunião de encerramento e de outras reuniões-chave entre os auditores do componente e a administração do componente;
- f) revisar outras informações relevantes da documentação de auditoria do auditor do componente.

Os fatores que a equipe encarregada do trabalho do grupo deve considerar na determinação do seu envolvimento no trabalho do auditor de componente incluem a relevância financeira do componente, os riscos significativos identificados no componente que podem causar distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo, bem como o entendimento da equipe encarregada do trabalho do grupo sobre os auditores dos componentes.

No caso de componentes significativos, a equipe encarregada do trabalho de grupo, deve:

- a) envolver-se na avaliação de risco que o auditor do componente realiza, devendo comunicar a este a extensão e forma desse envolvimento. Do mesmo modo, o auditor do componente deverá fornecer ao auditor do grupo documentação sobre os principais riscos identificados que possam ter impacto relevante nas demonstrações financeiras do grupo como um todo; e
- b) se forem identificados riscos de distorção relevante para as demonstrações financeiras do grupo num componente, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve avaliar a adequação dos procedimentos de auditoria planejados pelo auditor de componente para responder a esses riscos e, com base no seu entendimento sobre esse auditor, determinar se é necessário o seu envolvimento nos procedimentos adicionais de auditoria.





No caso de componentes não significativos, a natureza, época e extensão do envolvimento irão variar com base no entendimento sobre o auditor do componente. O fato do componente não ser significativo torna-se secundário. Por exemplo, embora um componente não seja considerado significativo, a equipe encarregada do trabalho do grupo pode decidir estar envolvida na avaliação de riscos do auditor do componente porque tem preocupações a respeito da competência profissional auditor (por exemplo, falta de conhecimento específico do setor) ou porque ele opera em ambiente que não supervisiona ativamente os auditores.

3.8.6.5 Processo de consolidação

A equipe encarregada do trabalho do grupo deve planejar e executar procedimentos adicionais de auditoria sobre o processo de consolidação para responder aos riscos avaliados de distorção relevante nas demonstrações financeiras do grupo, decorrentes desse processo. Isso abrange avaliar se todos os componentes foram incluídos nas demonstrações financeiras do grupo.

O processo de consolidação pode exigir ajustes nos valores reportados nas demonstrações financeiras do grupo que não passam pelos sistemas usuais de processamento de transações e que podem não estar sujeitas aos mesmos controles internos a que estão outras informações contábeis. A avaliação da adequação, integridade e precisão dos ajustes, pela equipe encarregada do trabalho do grupo pode incluir:

- i. avaliar se os ajustes significativos refletem apropriadamente os eventos e as transações a eles subjacentes;
- ii. determinar se os ajustes significativos foram corretamente calculados, processados e autorizados pela administração do grupo e, quando aplicável, pela administração do componente;
- iii. determinar se os ajustes significativos estão apropriadamente suportados e suficientemente documentados; e
- iv. verificar a conciliação, a eliminação de transações intragrupo, os lucros não realizados e os saldos contábeis intragrupo.

Se as informações financeiras do componente não foram elaboradas em conformidade com as práticas contábeis aplicadas às demonstrações financeiras do grupo, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve avaliar se as informações financeiras desse componente foram apropriadamente ajustadas para fins de elaboração e apresentação das demonstrações financeiras do grupo.

3.8.7 Comunicação

As características inerentes aos trabalhos de auditoria de demonstrações que incluem informações financeiras de mais de um componente ou que agregam informações financeiras elaboradas por componentes elevam o nível de complexidade do trabalho e implicam muitas vezes uma grande dispersão de informação.

Na maioria dos casos, é necessário recorrer a várias equipes de auditoria até auditores distintos, em localizações distintas, o que eleva o risco de auditoria para o auditor do grupo. Em face dessas características, a comunicação assume um papel fundamental no trabalho e, portanto, é de extrema importância a definição de um plano de comunicação, logo no início dos trabalhos.





A definição de protocolos de comunicação é essencial para viabilizar uma comunicação clara, transparente, tempestiva, relevante e recíproca. A troca tempestiva de informação relevante entre os auditores de componentes e o auditor do grupo permite que a auditoria seja mais eficaz e eficiente. À medida que os auditores dos componentes desenvolvem seu trabalho, estes deverão comunicar ao auditor do grupo os aspectos relevantes e impactos nas demonstrações financeiras do grupo. Isto deverá ser efetuado de acordo com protocolos de comunicação e reporte definidos pelo auditor do grupo no início dos trabalhos.

É de todo recomendável a definição de um plano de comunicação estabelecendo reportes intermediários, avisos antecipados de situações relevantes, principais contatos e métodos de comunicação. (NUNES, 2009).

3.8.7.1 Comunicação com os responsáveis pela governança do grupo

Além dos assuntos mencionados no tópico 2.9 deste Manual, a equipe encarregada do trabalho de grupo deve comunicar aos responsáveis pela governança do grupo os seguintes:

- a) uma visão geral do tipo de trabalho a ser executado sobre as informações financeiras dos componentes;
- b) uma visão geral da natureza do seu envolvimento planejado no trabalho a ser executado pelos auditores de componentes sobre as informações financeiras dos componentes significativos;
- c) os casos em que, na sua avaliação do trabalho do auditor do componente, deu origem a uma preocupação sobre a qualidade do trabalho desse auditor;
- d) quaisquer limitações à auditoria do grupo, por exemplo, quando o acesso da equipe encarregada do trabalho do grupo pode ter sido restringido;
- e) fraude ou suspeita de fraude que envolva a administração do grupo, a administração de componente, empregados que tenham funções relevantes nos controles abrangentes no nível do grupo ou outros em que a fraude tenha resultado em distorções relevantes nas demonstrações financeiras do grupo, observando, neste caso, as políticas e as normas processuais do TCU para o tratamento e o encaminhamento de fraudes.

3.8.7.2 Comunicação com a administração do grupo

Além dos assuntos mencionados no tópico 2.9 deste Manual, a equipe encarregada do trabalho de grupo deve comunicar à administração do grupo, seguindo as normas processuais do TCU aplicáveis a cada caso, o seguinte:

- a) se for requerido por lei, regulamento ou outra razão, que o auditor do componente expresse uma opinião de auditoria sobre as demonstrações financeiras desse componente, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve solicitar à administração do grupo que informe a administração do componente qualquer assunto que a equipe encarregada do trabalho do grupo venha a ter conhecimento e que possa ser significativo para as demonstrações financeiras do componente, mas que a administração do componente possa não ter conhecimento. Se a administração do grupo recusar-se a comunicar o assunto à administração do componente, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve discuti-lo com os responsáveis pela governança do grupo.





- b) se for identificada fraude pela equipe encarregada do trabalho do grupo ou se for levada ao seu conhecimento por auditor ou ainda se as informações indicarem que pode existir fraude, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve comunicar ao nível apropriado da administração do grupo, a fim de informar aos que têm responsabilidade primária de prevenir e detectar fraude de assuntos relevantes, como parte de suas responsabilidades.
- c) determinar quais deficiências identificadas nos controles internos devem ser comunicadas aos responsáveis pela governança do grupo e à administração do grupo, de acordo com a ISSAI 1265; ISA/NBC TA 265. Para atender a essa determinação, a equipe encarregada do trabalho do grupo deve considerar:
 - i. deficiências nos controles internos abrangentes no nível do grupo que a equipe encarregada do trabalho do grupo tenha identificado;
 - ii. deficiências nos controles internos que a equipe encarregada do trabalho do grupo tenha identificado nos controles internos dos componentes; e
 - iii. deficiências nos controles internos que os auditores de componentes tenham levado ao conhecimento da equipe encarregada do trabalho do grupo.

3.8.7.3 Comunicação com os auditores de componentes

A equipe encarregada do trabalho de grupo deve comunicar suas exigências ao auditor de componente tempestivamente, incluindo:

- a) a definição do trabalho a ser executado, incluindo datas, cronograma etc.
- b) finalidade do trabalho, forma e conteúdo da comunicação do auditor de componente com a equipe encarregada do trabalho. O Apêndice 5 da ISA/NBC TA 600 fornece uma lista de assuntos que devem ser incluídos numa carta de instrução da equipe encarregada do trabalho do grupo
- c) a materialidade do componente (e, se aplicável, o nível ou níveis de materialidade aplicável a classes específicas de operações, saldos contábeis ou divulgações) e o limite acima do qual as distorções não podem ser consideradas como claramente triviais, considerando as demonstrações financeiras do grupo;
- d) os riscos significativos de distorção relevante identificados nas demonstrações financeiras do grupo, decorrentes de fraude ou erro, que sejam relevantes para o trabalho do auditor do componente;
- e) lista de partes relacionadas elaborada pela administração do grupo e quaisquer outras partes relacionadas de que a equipe encarregada do trabalho do grupo tenha conhecimento.

A equipe encarregada do trabalho de grupo deve solicitar que o auditor do componente comunique assuntos relevantes para a sua conclusão no que se refere à auditoria do grupo, incluindo:





- a) identificação das informações financeiras do componente sobre as quais o auditor esteja fazendo o relatório;
- b) informações sobre casos de não conformidade com leis e regulamentos que poderiam dar origem a uma distorção relevante das demonstrações financeiras do grupo;
- c) lista de distorções não corrigidas nas informações financeiras do componente (essa lista não precisa incluir distorções que estejam abaixo do limite para distorções claramente triviais comunicadas pela equipe encarregada do trabalho do grupo);
- d) indicadores de possível tendenciosidade da administração;
- e) descrição de quaisquer deficiências significativas identificadas nos controles internos no nível de componente;
- f) assuntos significativos que o auditor do componente comunicou ou espera comunicar aos responsáveis pela governança do componente, incluindo fraude ou suspeita de fraude envolvendo a administração do componente, empregados com funções relevantes nos controles internos em nível de componente ou outros, quando a fraude resultou em distorção relevante das informações financeiras do componente;
- g) quaisquer riscos significativos de distorções relevantes identificados nas demonstrações financeiras do grupo, decorrentes de fraude ou erro, no componente, e as respostas do auditor do componente para tais riscos;
- h) as partes relacionadas não identificadas anteriormente pela administração do grupo ou pela equipe encarregada do trabalho do grupo. A equipe encarregada do trabalho do grupo deve determinar se deve ou não identificar tais partes relacionadas adicionais aos outros auditores de componentes.
- i) quaisquer outros assuntos que possam ser relevantes para a auditoria do grupo ou que o auditor do componente deseje chamar a atenção da equipe encarregada do trabalho do grupo, incluindo exceções mencionadas nas representações formais que o auditor do componente solicitou à administração do componente; e
- j) constatações em termos gerais, conclusões ou relatório do auditor do componente.

3.8.8 Documentação

A equipe encarregada do trabalho do grupo deve incluir na documentação de auditoria os seguintes assuntos:

- a) análise dos componentes, indicando aqueles que são significativos e o tipo de trabalho executado sobre as informações financeiras deles;
- b) natureza, época e extensão do envolvimento da equipe encarregada do trabalho do grupo no trabalho executado pelos auditores de componentes nos componentes significativos, incluindo, quando aplicável,





a revisão pela equipe encarregada do trabalho do grupo das partes relevantes da documentação de auditoria e das conclusões nelas baseadas;

- c) comunicações escritas entre a equipe encarregada do trabalho do grupo e os auditores de componente a respeito das exigências feitas por ela.

IV - EXECUÇÃO DA AUDITORIA

A execução é a etapa da auditoria destinada à reunião de evidências para respaldar os achados e conclusões da equipe. É nesse momento que são desenvolvidos os trabalhos de campo, executando os procedimentos de auditoria delineados no planejamento. Suas atividades consistem basicamente na implementação de respostas apropriadas aos riscos avaliados de distorção relevante, de modo a obter evidência de auditoria suficiente e apropriada.

4.1 IMPLEMENTAÇÃO DAS RESPOSTAS DO AUDITOR AOS RISCOS ANALISADOS

Os mecanismos de análise de risco são organizados no sentido de distinguir e avaliar o mesmo, no nível de informações financeiras como um todo e de afirmações para cada classe de transações, saldos contábeis e divulgações específicas, formando uma base para o planejamento e a implementação de respostas aos riscos de distorção relevante avaliados como significativos.

Os riscos avaliados no nível de informações financeiras são de natureza generalizada e exigem respostas gerais de auditoria. Já para os avaliados no nível de afirmações, as respostas específicas consistem em executar procedimentos adicionais de auditoria, tais como testes de controles, procedimentos analíticos substantivos e testes de detalhes (IFAC, 2010).

4.1.1 Respostas gerais aos riscos no nível das informações financeiras

Riscos de distorção relevante no nível de informações financeiras referem-se aos riscos relacionados de maneira generalizada com as informações financeiras como um todo e podem gerar alterações importantes no nível de afirmações. Esses riscos muitas vezes não podem ser tratados por meio da execução de procedimentos de auditoria específicos, mas exigem uma resposta geral. (IFAC, 2010).

As respostas gerais podem incluir, segundo a ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330:

- a) enfatizar para a equipe de auditoria a necessidade de manter ceticismo profissional;
- b) designar pessoal mais experiente ou com habilidades especiais, ou usar especialistas;
- c) fornecer mais supervisão;
- d) incorporar elementos de imprevisibilidade na seleção dos procedimentos adicionais de auditoria a serem executados; Alguns exemplos, segundo o IFAC (2010) são:
 - i. Aplicação de procedimentos substantivos sobre saldos contábeis e afirmações não testadas de outra forma em virtude de sua materialidade ou risco;





- ii. Ajuste da época em que seriam esperados os procedimentos de auditoria;
 - iii. Utilização de diferentes métodos de amostragem;
 - iv. Execução de procedimentos de auditoria em locais diferentes ou em locais sem anúncio prévio.
- e) efetuar alterações gerais na natureza, época ou extensão dos procedimentos de auditoria. Exemplos, segundo IFAC (2010) são:
- a. Realização de procedimentos substantivos no final do período ou em uma data intermediária;
 - b. Observação física ou inspeção de certos ativos; revisão de registros de inventário para identificar itens não usuais, valores inesperados e outros itens para procedimentos de acompanhamento;
 - c. Execução de trabalho adicional para avaliar a razoabilidade das estimativas da administração e os julgamentos e as premissas que as fundamentam; aumento do tamanho das amostras ou realização de procedimentos analíticos em um nível mais detalhado;
 - d. Uso de técnicas de auditoria assistidas por computador (TAAC) para: coletar mais evidência sobre dados contidos em arquivos significativos de contas ou transações eletrônicas; aplicar testes mais amplos de transações eletrônicas e arquivos de contas; selecionar amostra de transações de arquivos eletrônicos chave; classificar transações com características específicas; testar uma população inteira ao invés de uma amostra;
 - e. Solicitação de informações adicionais em confirmações externas;
 - f. Modificação da natureza e extensão de procedimentos de auditoria para obter evidência de auditoria mais substantiva.

4.1.2 Respostas específicas aos riscos no nível de afirmações

Riscos de distorção relevante no nível de afirmações são relacionados com saldos contábeis, classes de transações e divulgações específicos. As respostas a esses riscos, na fase de execução, consistem na aplicação dos procedimentos adicionais de auditoria planejados, na forma de testes de controle e procedimentos substantivos (procedimentos analíticos e testes de detalhes), para obter evidência de auditoria apropriada e suficiente que permita a obtenção de conclusões razoáveis para fundamentar a opinião do auditor. A evidência de auditoria é assim obtida mediante a realização de procedimentos de auditoria, como:

- a) Procedimentos de avaliação de riscos;
- b) Procedimento adicionais de auditoria, que abrangem:
 - a. Testes de controles;





- b. Procedimentos substantivos, que, por sua vez, incluem os procedimentos analíticos e os testes de detalhes.

4.2. PROCEDIMENTOS ADICIONAIS DE AUDITORIA

Algumas técnicas de auditoria utilizadas na aplicação de procedimentos de auditoria, segundo NBC TA 500, são:

1. **Inspeção:** Exame de registros ou documentos, internos ou externos, em forma de papel, eletrônica ou em outras mídias, ou o exame físico de um ativo.
2. **Observação:** Exame de processo ou procedimento executado por outros, por exemplo, a observação pelo auditor da contagem do estoque pelos empregados da entidade ou da execução de atividades de controle. (A NBC TA 501 apresenta orientação adicional sobre a observação da contagem de estoque).
3. **Confirmação externa:** Solicitação de resposta escrita de terceiro (a parte que confirma ao auditor), em forma escrita, eletrônica ou em outra mídia. (A NBC TA 505 apresenta orientação adicional sobre o assunto).
4. **Recálculo:** Verificação da exatidão matemática de documentos ou registros, podendo ser realizada manual ou eletronicamente.
5. **Reexecução:** Execução independente, pelo auditor, de procedimentos ou controles que foram originalmente realizados como parte do controle interno da entidade.
6. **Procedimentos analíticos:** Avaliação das informações feitas por meio de estudo das relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros. Os procedimentos analíticos incluem também a investigação de flutuações e relações identificadas que sejam inconsistentes com outras informações relevantes ou que se desviem significativamente dos valores previstos. (A NBC TA 520 apresenta orientação adicional sobre o assunto).
7. **Indagação:** Busca de informações junto a pessoas com conhecimento, financeiro e não financeiro, dentro ou fora da entidade. Podem incluir desde indagações escritas formais até indagações orais informais. A avaliação das respostas às indagações é parte integral do processo de indagação. (A NBC TA 580 apresenta orientação adicional sobre o assunto).

Na hipótese de detectadas, na aplicação dos procedimentos adicionais de auditoria planejados, distorções que o auditor não esperava na avaliação de riscos de distorção relevante em data intermediária, o auditor deve avaliar se a respectiva avaliação de risco e a natureza, época e extensão dos procedimentos substantivos planejados precisam ser modificadas para cobrir o período remanescente. Essa modificação pode incluir a extensão ou a repetição dos procedimentos executados em data intermediária no final do período (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330).





4.2.1 Testes de controle

O auditor ao realizar os testes de efetividade operacional de controles internos tem como objetivo obter evidência de auditoria suficiente e apropriada de que eles operaram de forma efetiva durante todo o período considerado.

A natureza do controle influencia o tipo de procedimento de auditoria necessário para obter evidência sobre se ele estava operando efetivamente durante o período auditado. (TCE, 2012). A título de exemplo, se a efetividade operacional é evidenciada por meio de documentação, o auditor pode decidir inspecioná-la para obter evidência de auditoria. Todavia, para controles em que a documentação pode não estar disponível ou não ser relevante, como é o caso das atividades de controle realizadas por computador, a evidência de efetividade operacional pode ser obtida por meio de indagação em conjunto com outros procedimentos, como observação ou o uso de TAAC. (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330).

4.2.2 Procedimentos substantivos

Os procedimentos substantivos resumem-se em procedimentos analíticos substantivos e testes de detalhes de saldos de contas, transações ou divulgações.

O objetivo do auditor ao executar os procedimentos substantivos é obter evidência de auditoria suficiente e apropriada de que não há distorções relevantes no nível de afirmações específicas relacionadas a classes de transações, saldos contábeis e divulgações. Consistem em procedimentos analíticos substantivos e testes de detalhes de saldos de contas, transações ou divulgações.

4.2.2.1 Procedimentos analíticos substantivos

Procedimentos analíticos têm ampla aplicação no processo de auditoria, tanto como procedimentos de avaliação de riscos, na fase de planejamento, como procedimentos substantivos, na fase de execução. É pouco provável que exista alguma área em que não sejam aplicados procedimentos analíticos, pois mesmo quando sejam os mais simples, do tipo análise de variação em relação ao valor orçado para o período, esses procedimentos são aplicados em quase todas as contas e áreas das informações financeiras e nas mais diversas fases do trabalho de auditoria. (LONGO, 2011).

Segundo o *Audit Guide* do AICPA (2007a), a aplicação de procedimentos analíticos trata-se de um processo realizado em quatro fases:

- a) Formulação das expectativas
- b) Identificação das diferenças
- c) Investigação das diferenças
- d) Avaliação dos resultados





4.2.2.2 Testes de detalhes

Testes de detalhes podem ser identificados como todos os procedimentos adicionais de auditoria, que não testes de controle ou procedimentos analíticos substantivos, aplicados para obter evidência de auditoria suficiente e apropriada de que não existem distorções relevantes no nível de afirmações sobre saldos de contas, classes de transações e divulgações.

4.2.3 Procedimentos específicos

Dentre os procedimentos de auditoria, alguns são tão extensivamente utilizados ou tão imprescindíveis a ponto de existir normas de auditoria específicas para abordá-los. Estes procedimentos são tratados nos tópicos que se seguem.

4.2.3.1 Confirmações Externas

Confirmação externa é a evidência de auditoria obtida como resposta por escrito direta para o auditor de um terceiro (a parte que confirma), em papel, no formato eletrônico ou outro meio. (ISSAI 1505; ISA/NBC TA 505).

Essas confirmações são muitas vezes usadas para fornecer evidência de auditoria sobre integridade de um passivo e existência de um ativo. Também podem fornecer evidência sobre se o valor foi registrado com precisão nos registros contábeis (afirmação de precisão) e no período apropriado (afirmação de corte). Confirmações externas são menos relevantes ao tratar assuntos de avaliação, tais como a recuperação de contas a receber ou a obsolescência de estoque mantido. (IFAC, 2010).

O auditor pode utilizar solicitação de confirmação externa do tipo positiva ou negativa, ou uma combinação desses tipos. (TCE, 2012).

4.2.3.2 Saldos iniciais

O auditor ao conduzir um trabalho de auditoria inicial, possui como objetivo em relação a saldos iniciais obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre se: a) os saldos iniciais contêm distorções que afetam de forma relevante as informações financeiras do período corrente; e b) as políticas contábeis apropriadas refletidas nos saldos iniciais foram aplicadas de maneira uniforme nas informações financeiras do período corrente, ou as mudanças nessas políticas contábeis estão devidamente registradas e adequadamente apresentadas e divulgadas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. (ISSAI 1510; ISA/NBC TA 510).

Saldos iniciais são os saldos contábeis existentes no início do período. Eles se baseiam nos saldos finais do período anterior e refletem os efeitos de transações e eventos de períodos anteriores e políticas contábeis aplicadas no período anterior. Também incluem assuntos existentes no início do período, que precisam ser divulgados, tais como contingências e compromissos. (ISSAI 1510; ISA/NBC TA 510).





4.2.3.3 Estimativas contábeis

Estimativa contábil é a aproximação de um valor monetário na ausência de um meio de mensuração preciso. Este termo é usado para um valor mensurado do valor justo¹³ quando existe incerteza de estimativa, bem como para outros valores que requerem estimativas. (ISSAI 1540; ISA/NBC TA 540).

No setor público, a estrutura de relatório financeiro aplicável nem sempre exige a mensuração pelo valor justo. Neste caso, os auditores devem avaliar o método de mensuração utilizado e avaliar se está conforme a estrutura de relatório financeiro aplicável e se não induz a erro. (NP ISSAI 1540).

A responsabilidade do auditor em relação a estimativas contábeis se situa no momento em que ele conclui o seu trabalho¹⁵, incluindo a análise das estimativas contábeis com base nas informações que eram disponíveis quando a administração da entidade elaborou as informações financeiras.

Nos procedimentos de avaliação de riscos para obter entendimento da entidade e de seu ambiente, incluindo o controle interno da entidade, o auditor deve obter entendimento das políticas e práticas de reconhecimento, mensuração e contabilização que a entidade usa para registrar transações significativas e não usuais, incluindo as mudanças realizadas no período.

Ao responder aos riscos identificados de distorção relevante nas estimativas contábeis, o auditor deve seguir um ou mais dos passos abaixo, levando em consideração a natureza da estimativa:

- a) determinar se até a data do relatório do auditor independente os eventos ocorridos fornecem evidências de auditoria com relação à estimativa contábil;
- b) testar como a administração fez a estimativa contábil e os dados em que ela está baseada. Ao fazer tal teste, o auditor deve avaliar se:
 - a. o método de mensuração usado é apropriado nas circunstâncias; e
 - b. as premissas usadas pela administração são razoáveis à luz dos objetivos de mensuração da estrutura de relatório financeiro aplicável;
- c) testar a efetividade operacional dos controles sob os quais a administração elaborou a estimativa contábil e realizar os procedimentos substantivos apropriados;

4.3 AVALIAÇÃO DAS DISTORÇÕES IDENTIFICADAS E DAS EVIDÊNCIAS OBTIDAS

O objetivo nessa fase é determinar o efeito das distorções identificadas na auditoria e das distorções não corrigidas, se houver, nas informações financeiras e se há necessidade de executar procedimentos de auditoria adicionais. Para





isso, o auditor deve manter um registro completo das distorções identificadas durante toda a auditoria e acumular aquelas que não sejam claramente triviais.

4.3.1 Revisão da materialidade e da avaliação de riscos

A materialidade para as informações financeiras como um todo são orientadas pelas normas de auditoria, elas instruem que deve ser revista no caso de o auditor tomar conhecimento de informações durante a auditoria que teriam levado o auditor a determinar inicialmente um valor diferente.

O auditor deve considerar e documentar o impacto da revisão nos riscos avaliados e na natureza, época e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria sempre que uma revisão de materialidade for necessária. Isso significa que se a materialidade for reduzida é possível que sejam necessárias alterações nas avaliações de riscos e na aplicação de novos procedimentos adicionais de auditoria.

Quando a materialidade e a avaliação de riscos original são alteradas, todos os detalhes dessa alteração devem ser documentados. Devem ser fornecidos, também, detalhes de como o plano de auditoria foi alterado para tratar da avaliação de riscos revisada e da materialidade. Esses detalhes podem ser uma modificação da natureza, da época ou da extensão de outros procedimentos do planejamento da auditoria ou da execução de procedimentos adicionais de auditoria.

4.3.2 Avaliação do efeito de distorções identificadas

A classificação das distorções identificadas durante a auditoria que não sejam claramente triviais e que devem ser acumuladas, são:

- a. Distorção factual
- b. Distorção de julgamento
- c. Distorção projetada

A determinação de que as distorções são relevantes, individualmente ou em conjunto é realizada pelo auditor. Para tanto, ele deve considerar: a magnitude e a natureza das distorções, tanto em relação a classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgação quanto às informações financeiras como um todo, e as circunstâncias específicas de sua ocorrência, bem como o efeito das distorções não corrigidas relacionadas a períodos anteriores sobre as classes relevantes de transações, saldos contábeis ou divulgação, e sobre as informações financeiras como um todo.

Uma distorção pode não ser uma ocorrência isolada. Evidências de que podem existir outras distorções incluem, por exemplo, quando o auditor identifica a ocorrência de distorção decorrente de falha no controle interno ou de premissas ou métodos de avaliação inadequados largamente aplicados pela entidade. (ISSAI 1450; ISA/NBC TA 450).





4.3.3 Avaliação da evidência de auditoria

A evidência de auditoria é qualquer informação utilizada pelo auditor para determinar se o objeto está em conformidade com os critérios aplicáveis. A evidência pode tomar várias formas, tais como registros de transações eletrônicas ou em papel, documentação dos procedimentos de auditoria executados, comunicações escritas ou eletrônicas com pessoas de fora, observações do auditor e testemunho oral ou escrito da entidade auditada. Abrangem informações que sustentam e corroboram as afirmações da administração e informações que contradizem tais afirmações. Além disso, em alguns casos, a ausência de informações (por exemplo, a recusa da administração de fornecer uma representação solicitada) é usada pelo auditor e, portanto, também constitui evidência de auditoria. (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200).

4.3.4 Procedimentos analíticos finais

O planejamento e execução de procedimentos analíticos no final ou próximo do final da auditoria devem se feitos pelo auditor, objetivando formar uma conclusão geral sobre se as informações financeiras são consistentes com o entendimento que o auditor possui da entidade, conforme as normas: (ISSAI 1520; ISA/NBC TA 520).

Os objetivos da execução dos procedimentos analíticos finais são:

- a. identificar um risco anteriormente não considerado de distorção relevante;
- b. assegurar que as conclusões formadas durante a auditoria sobre componentes ou elementos individuais das informações financeiras possam ser corroboradas; e
- c. auxiliar a conclusão geral sobre a razoabilidade das informações financeiras.

Se forem identificados novos riscos ou relações inesperadas entre dados, o auditor deve reavaliar os procedimentos de auditoria planejados ou executados e determinar se há a necessidade de aplicar procedimentos adicionais.

4.4 DOCUMENTAÇÃO DA FASE DE EXECUÇÃO

Na fase de execução da auditoria a documentação deve atender os requisitos aplicáveis, estabelecidos nos padrões gerais deste Manual. Alguns modelos de documentação são fornecidos no Apêndice I deste Manual. Entretanto, a forma e a extensão da documentação de auditoria é uma questão de julgamento profissional e são influenciadas pela natureza, porte e complexidade da entidade e de seu controle interno, disponibilidade das informações da entidade e metodologia de auditoria e tecnologia usadas na auditoria.

Os auditores devem documentar a execução do trabalho em detalhes suficientes para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, incluindo a evidenciação da execução dos procedimentos de auditoria planejados ou de procedimentos alternativos adotados, com a devida justificativa, de modo tal que um auditor experiente, sem nenhum envolvimento com a auditoria, entenda o que e como foi feito, quando foi feito, quanto foi feito, e chegue às mesmas conclusões da equipe.





A documentação do auditor deve demonstrar que as informações financeiras estão de acordo ou foram conciliadas com os registros contábeis que as suportam. (ISSAI 1230; ISA/NBC TA 230).

4.5 OUTRAS RESPONSABILIDADES DO AUDITOR RELACIONADAS AO RELATÓRIO DE AUDITORIA

Todas as informações relevantes para dar suporte às conclusões e aos resultados da auditoria devem ser registradas.

Os objetivos do auditor são:

- (a) obter evidência de auditoria apropriada e suficiente sobre se as informações comparativas incluídas nas demonstrações contábeis foram apresentadas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com os requisitos para informações comparativas na estrutura de relatório financeiro aplicável; e,
- (b) emitir relatório de acordo com as responsabilidades do auditor relacionadas com essa emissão.

Informações comparativas referem-se a valores e divulgações incluídas nas demonstrações financeiras referentes a um ou mais períodos anteriores. (ISSAI 200).

As responsabilidades do auditor em relação às informações comparativas no relatório de auditoria dependem das exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável e são frequentemente especificadas por lei ou regulamentação, mas também pode ser especificada nos termos do trabalho (ISSAI 1710; ISA/NBC TA 210).

Existem duas abordagens diferentes para a responsabilidade do auditor em relação a relatório referente a essas informações comparativas: (i) valores correspondentes e (ii) demonstrações financeiras comparativas.

As diferenças básicas dos relatórios de auditoria entre as abordagens são:

- a) para valores correspondentes, a opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras refere-se somente ao período corrente;
- b) para demonstrações contábeis comparativas, a opinião do auditor refere-se a cada período para o qual as demonstrações financeiras são apresentadas.

Conforme sejam as exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável ou dos termos do trabalho, o auditor deverá observar os requisitos aplicáveis ao seu relatório estabelecidos nos itens 162 a 168 da ISSAI 200, e na ISSAI 1710; ISA/NBC TA 710.





4.5.1 Responsabilidades do auditor em relação a outras informações incluídas em documentos que contenham demonstrações financeiras auditadas

Para os fins dessas responsabilidades, “documentos que contenham demonstrações financeiras auditadas” refere-se a relatórios anuais de gestão (ou documentos similares), que são emitidos para o Tribunal de Contas (ou partes interessadas similares), e que contenham demonstrações financeiras auditadas e o respectivo relatório do auditor.

O auditor deve ler as outras informações a fim de identificar quaisquer inconsistências relevantes ou distorções relevantes de um fato com as demonstrações financeiras auditadas. Se, ao ler outras informações, o auditor identificar quaisquer dessas discrepâncias, ele deve determinar se as demonstrações financeiras auditadas ou as outras informações precisam ser retificadas. A ação que o auditor deve tomar pode incluir a notificação aos responsáveis pela governança, ao Tribunal de Contas e a outros destinatários, conforme aplicável.

No cumprimento dessas responsabilidades, o auditor do setor público deve ainda observar os requisitos que forem aplicáveis às circunstâncias, constantes nos itens 169 a 170 da ISSAI 200, e na ISSAI 1720; ISA/NBC TA 720.

4.5.2 Auditorias de demonstrações financeiras preparadas de acordo com estruturas para propósitos especiais

Demonstrações financeiras para propósitos especiais são demonstrações financeiras elaboradas de acordo com uma estrutura conceitual para propósitos especiais. Estrutura conceitual para propósitos especiais é a estrutura de relatório financeiro elaborada para satisfazer as necessidades de informações contábeis de usuários específicos.

Ao formar uma opinião e elaborar o relatório sobre demonstrações financeiras para propósitos especiais, o auditor deve cumprir os mesmos requisitos das demonstrações financeiras para propósitos gerais.

O auditor deve obter um entendimento sobre:

- a) o objetivo para o qual são elaboradas as demonstrações financeiras;
- b) os usuários previstos; e
- c) as providências tomadas pela administração para determinar que a estrutura de relatório financeiro aplicável é aceitável nas circunstâncias.

O auditor deve determinar a aceitabilidade da estrutura de relatório financeiro que foi aplicada na elaboração das demonstrações financeiras.

O auditor deve incluir um parágrafo de ênfase alertando os usuários para o fato de que as demonstrações financeiras foram elaboradas de acordo com uma estrutura para propósitos especiais e que, como resultado, elas podem não ser adequadas para outro propósito.





No cumprimento dessas responsabilidades, o auditor do setor público deve ainda observar os requisitos que forem aplicáveis às circunstâncias, constantes nos itens 171 a 175 da ISSAI 200, e na ISSAI 1800; ISA/NBC TA 800.

4.5.3 Auditoria de quadros isolados das demonstrações financeiras e de elementos, contas ou itens específicos das demonstrações financeiras

O objetivo do auditor, ao aplicar as normas de auditoria na auditoria de quadros isolados das demonstrações financeiras ou de elementos, contas ou itens específicos das demonstrações financeiras, é tratar adequadamente as considerações especiais que são relevantes para:

- (a) a aceitação do trabalho;
- (b) o planejamento e a execução do referido trabalho; e,
- (c) a formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre quadros isolados das demonstrações financeiras ou sobre elementos, contas ou itens específicos das demonstrações financeiras.

Para os fins dessas responsabilidades, “elementos das demonstrações financeiras” ou “elementos” são contas ou itens específicos das demonstrações financeiras. Os elementos diretamente relacionados à mensuração da posição patrimonial e financeira no balanço são os ativos, os passivos e o patrimônio líquido. Os elementos diretamente relacionados com a mensuração do desempenho na demonstração do resultado são as receitas e as despesas e assim por diante, para os demais elementos. (ISSAI 1805; ISA/NBC TA 805).

“Quadros isolados das demonstrações financeiras” ou “elementos específicos das demonstrações financeiras” incluem as respectivas notas explicativas. As respectivas notas explicativas normalmente compreendem o resumo das principais práticas contábeis e outras informações explicativas relevantes para as demonstrações financeiras ou para os elementos. O balanço patrimonial ou qualquer outra demonstração considerada isoladamente é um quadro isolado, enquanto que uma conta é um item da demonstração contábil, como, por exemplo, a conta de dívida pública do balanço geral da União. (ISSAI 1805; ISA/NBC TA 805).

Ao planejar e executar a auditoria de quadros isolados das demonstrações contábeis ou de elementos específicos das demonstrações contábeis, o auditor deve adaptar todas as normas de auditoria relevantes para a auditoria, conforme necessário nas circunstâncias do trabalho.

O auditor deve considerar se a forma esperada da opinião é apropriada nas circunstâncias do trabalho, e deve adaptar os requisitos de relatório conforme necessário.

Se o auditor está encarregado de emitir um relatório sobre quadros isolados da demonstração financeira ou sobre elementos específicos de uma demonstração financeira, juntamente com o trabalho para auditar o conjunto completo de demonstrações financeiras de uma entidade, o auditor deve expressar uma opinião separada para cada trabalho.





Se a opinião no relatório do auditor sobre as demonstrações financeiras completas de uma entidade for modificada, ou se o relatório inclui um parágrafo de ênfase ou parágrafo de outros assuntos, o auditor deve determinar o efeito que isso possa ter sobre o relatório que abrange quadros isolados ou elementos específicos dessas demonstrações financeiras.

Quando apropriado, o auditor deve, também, modificar a opinião ou incluir um parágrafo de ênfase ou um parágrafo de outros assuntos no relatório do auditor sobre quadros isolados ou elementos específicos das demonstrações financeiras.

Se o auditor concluir que é necessário expressar uma opinião adversa ou abster-se de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras completas de uma entidade, o auditor não poderá emitir uma opinião não modificada sobre quadros isolados ou elementos específicos dessas demonstrações financeiras. Isso ocorre porque uma opinião não modificada pode contradizer a opinião adversa ou abstenção de opinião sobre as demonstrações financeiras como um todo.

No cumprimento dessas responsabilidades o auditor do setor público deve ainda observar os requisitos que forem aplicáveis às circunstâncias, constantes nos itens 176 a 181 da ISSAI 200, e na ISSAI 1805; ISA/NBC TA 805.

V - RELATÓRIO DE AUDITORIA

O relatório de auditoria é o documento pelo qual os trabalhos de auditoria e as conclusões da equipe são relatados a fim de comunicar os usuários e subsidiar a tomada de decisões (NAG 4701 e 4702). Representa a comunicação formal dos trabalhos de auditoria em que o auditor expressa sua opinião quanto às operações e transações examinadas no intuito de subsidiar a tomada de decisão. Deve conter, pelo menos, o objetivo, a metodologia usada, os achados e as conclusões.

Toda auditoria deve passar por processo de revisão de modo a garantir a qualidade e eficiência dos trabalhos. O relatório de auditoria deve ser validado pelo revisor, que deve confirmar a suficiência das evidências levadas em consideração no relatório para fins de emissão de opinião.

A aprovação final que o revisor dá ao relatório indica a aprovação de todos os papéis de trabalho relacionados com o procedimento e a suficiência de seu conteúdo para respaldar o relatório em sua totalidade. Além disso, ratifica que tenham sido elaborados em observância às normas de auditoria. As perguntas que se originam da revisão devem encontrar as respostas nos papéis de trabalho.

Caso o revisor não ratifique a posição da equipe de auditoria, deve realizar manifestação fundamentada revelando os aspectos divergentes.





5.1 OPINIÃO DO AUDITOR

As normas internacionais de auditoria atribuem ao relatório de auditoria o meio pelo qual o auditor apresenta a conclusão dos trabalhos, na forma de uma opinião clara, precisa, oportuna, imparcial, objetiva, concisa, completa, conclusiva, construtiva, simples e impessoal, nos seguintes termos (NAG 4703.1):

- a. **Clara:** a informação deve ser revelada de forma lógica, bem ordenada, possibilitando a qualquer pessoa entendê-la, ainda que não versada na matéria.
- b. **Precisa:** a informação deve ser isenta de incertezas ou ambiguidades, não deve expor dúvidas ou obscuridades que possam causar várias interpretações, devendo ser exata, correta e pormenorizada.
- c. **Oportuna:** a informação deve ser divulgada em tempo hábil para que a adoção de medidas ou seus efeitos possam ser tempestivos e efetivos.
- d. **Imparcial:** a informação deve ser fiel aos fatos, focando-os como verdadeiramente aconteceram, com neutralidade, conforme as provas evidenciadas e sem a emissão de juízo de valor.
- e. **Objetiva:** a informação deve ser direta, útil, sem distorções, de fácil entendimento e correspondente ao exame ou avaliação realizada.
- f. **Concisa:** a informação deve ser breve, escrita sem detalhes desnecessários, mas de forma precisa e de fácil entendimento por todos, sem necessidade de explicações adicionais.
- g. **Completa:** a informação, embora concisa, deve ser descrita de forma inteira, acabada, terminativa, sem omissões ou supressões, sem faltar nenhum conteúdo ou significado.
- h. **Conclusiva:** a informação revelada deve permitir a formação de opinião sobre os trabalhos realizados.
- i. **Construtiva:** a informação deve expressar formas de auxílio, quanto às medidas corretivas e às providências que se fizerem necessárias. Não se deve utilizar expressões duras, ofensivas, adjetivadas, comentários desnecessários, inoportunos ou depreciativos.
- j. **Simple:** a informação deve ser descrita de forma natural, em linguagem de fácil compreensão e interpretação, sem termos complexos, técnicos ou embaraçantes. Quando for necessária a utilização de termos técnicos, esses devem ser explicados em notas de rodapé.
- k. **Impessoal:** a informação deve ser relatada mediante linguagem impessoal e razões pessoais não devem influir na apresentação de quaisquer fatos.

A opinião do auditor deve demonstrar conclusões com razoável segurança considerando evidências apropriadas e suficientes, distorções relevantes (se ocorrerem), responder as questões de auditoria, abordar o objetivo e possibilitar compreensão do objeto, dos achados e das conclusões. A opinião (adaptada do Manual de Auditoria Financeiro do TCU, 2015) pode ser classificada como:





1. **Regular ou não modificada:** quando não houver qualquer limitação no alcance trabalho do auditor e este puder concluir que as informações financeiras estão correspondidas, em todos os aspectos relevantes, na estrutura de relatório financeiro aplicável.
2. **Regular com Ressalva ou qualificada, modificada:** quando os efeitos das distorções não são generalizados o suficiente para exigir uma opinião adversa ou uma abstenção de opinião sobre a situação financeira da entidade. Pode ocorrer quando:
 - 2.1 foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente, mas o auditor conclui que existem distorções, individualmente ou em conjunto, relevantes, mas não generalizadas, sobre as informações financeiras da entidade; ou
 - 2.2 o auditor não consegue obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para suportar sua opinião, mas mesmo assim conclui que os possíveis efeitos das distorções não detectadas sobre as informações financeiras podem ser relevantes, mas não generalizados.
3. **Irregular ou adversa, modificada:** quando os efeitos das distorções são relevantes e generalizados. Isso se aplica quando foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente, e o auditor concluiu que as distorções, individualmente ou em conjunto, são relevantes e generalizadas sobre as informações financeiras, o que compromete a estrutura do relatório financeiro aplicável (ISSAI 1705; ISA/NBC TA 705 - adaptada)
4. **Opinião com abstenção:** quando o possível efeito de distorções não detectadas, se houver, poderia ser relevante e generalizado. Isso se aplica quando o auditor não consegue obter evidência apropriada e suficiente de auditoria para suportar sua opinião e conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas, se houver, sobre as informações financeiras poderiam ser relevantes, generalizados e significativo para a estrutura do relatório financeiro aplicável.

5.2 ESTRUTURA DO RELATÓRIO DE AUDITORIA

A estrutura do relatório será composta pelos seguintes tópicos:

1. Introdução

1.1 Considerações Iniciais

A parte textual do relatório é iniciada pela introdução e deve contemplar informações necessárias para situar o tema da auditoria. Deverá ser transcrito, no mínimo, os seguintes elementos:

- a) Número da proposta de auditoria na programação de fiscalização aprovada e ofício de apresentação com a identificação do período e equipe;
- b) Descrição da unidade auditada;





- c) Natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria executados;
- d) Valor auditado (quando mensurável);

1.2 Metodologia

Compreende os procedimentos e as técnicas utilizados para coleta e análise de dados, com vistas à obtenção de diferentes tipos de evidências ou ao tratamento de informações. Caso os achados e as conclusões tenham como base um exame de amostra a equipe deve informar a técnica de amostragem utilizada e justificar a sua escolha.

As técnicas são ferramentas utilizadas para operacionalizar o trabalho dos auditores. As mais usualmente utilizadas são:

- a. **Exame documental:** consiste em apurar, demonstrar, corroborar e concorrer para provar, acima de qualquer dúvida cabível, a validade e autenticidade de uma situação, documento ou atributo, ou a responsabilidade do universo auditado, por meio de provas obtidas em documentos integrantes dos processos administrativo, orçamentário, financeiro, contábil, operacional, patrimonial ou gerencial do ente público no curso normal de sua atividade e dos quais o profissional de auditoria governamental se vale para evidenciar suas constatações, conclusões e recomendações. (NAG 4402.2.4)
- b. **Inspeção física:** é o ato físico de verificação, atento e minucioso do objeto (ex. bens móveis e imóveis) sob exame, dentro ou fora das instalações do ente auditado, observando-o no seu aspecto estrutural, com o objetivo precípuo de constatar a sua existência, características ou condições físicas. (NAG 4402.2.6)
- c. **Conferência de cálculos:** é o procedimento técnico para verificar a concordância entre os resultados, coerência de cifras e dados no contexto de sua própria natureza, mediante verificação da exatidão das somas, deduções, produtos, divisões, sequências numéricas, adequada aplicação de taxas, entre outras, mesmo quando são processados eletronicamente, refazendo-se, sempre à base de teste, os cálculos efetuados pelos entes auditados. (NAG 4402.2.9)
- d. **Observação:** é o processo de visitação e acompanhamento técnico, no qual o próprio profissional de auditoria governamental observa, in loco, atenta e minuciosamente, sistemas ou processos operacionais da Administração Pública, ou ainda atividades dos gestores, administradores, servidores, empregados ou representantes de um ente público, no ambiente interno ou externo, objetivando, precipuamente, verificar o seu funcionamento. (NAG 4402.2.7)
- e. **Entrevista:** a ação de consultar pessoas dentro e fora da Administração Pública, utilizando ou não questões estruturadas, direcionadas à pesquisa, confronto ou obtenção de conhecimentos sobre a atividade do ente, seu pessoal, suas áreas, processos, produtos, transações, ciclos operacionais, controles, sistemas, atividades, legislação aplicável, ou sobre pessoas, áreas, atividades, transações, operações, processos, sistemas e ações relacionados direta ou indiretamente à Administração Pública, inclusive por contratação, objetivando obter, de forma pessoal e direta, informações que possam ser importantes para o profissional de





auditoria governamental no processo de exame, compreensão e formação de opinião sobre o objeto da auditoria. (NAG 4402.2.10)

- f. **Circularização:** é o procedimento praticado visando obter de terceiros, ou de fonte interna independente, informações sobre a legitimidade, regularidade e exatidão do universo ou de amostras representativas, mediante sistema válido e relevante de comprovação, devendo ser aplicado sobre posições representativas de bens, direitos e obrigações do ente auditado. (NAG 4402.2.8)
- g. **Conciliações:** põe de acordo ou combina diferentes elementos, por meio de um conjunto de procedimentos técnicos utilizados para comparar uma amostra do universo com diferentes fontes de informações, a fim de se certificar da igualdade entre ambos e, quando for o caso, identificar as causas das divergências constatadas, avaliando ainda o impacto dessas divergências nas demonstrações e relatórios do ente público. As fontes-base de confirmação podem ser de ordem interna e externa. (NAG 4402.2.3)

É necessário também descrever eventuais limitações existentes no período da realização da auditoria, como ausência ou dificuldades de obtenção de dados.

1.3 Visão Geral do Objeto

Os relatórios devem conter uma breve descrição das características do objeto de auditoria que sejam necessárias à sua compreensão, objetivando oferecer ao leitor o conhecimento e a compreensão necessários para um melhor entendimento. As questões de auditoria, que compõem o escopo e que foram definidas como linhas de abordagem com vistas à satisfação do objetivo, também devem constar no relatório. (NAT-TCU,2011)

1.4 Objetivo e escopo da Auditoria

O objetivo deve ser expresso por meio de uma declaração precisa daquilo que a auditoria se propôs a realizar. A questão fundamental que deveria ser esclarecida. O escopo deve explicitar a profundidade e a amplitude do trabalho para alcançar o objetivo da auditoria, podendo ser específico para cada objetivo, quando for o caso. (NAT-TCU,2011).

2. Análise dos Resultados

A análise dos resultados expõe de forma fundamentada os procedimentos realizados, os achados, pontos relevantes identificados durante a auditoria e demais considerações. O desenvolvimento desta seção é composto por:

2.1 Achados de Auditoria

Esta seção detalha os achados de auditoria encontrados durante os exames, mediante análise de critérios, causas e efeitos (NAG 4407.2). É necessário tratar cada achado em uma subseção específica.





Ao término da redação de cada assunto tratado, compete à equipe de auditoria expressar sua conclusão e a depender de cada situação formular recomendação para eliminar as falhas encontradas. A apresentação de cada achado deve conter:

a) **Título do achado:** deve traduzir de forma concisa a situação encontrada;

b) **Situação encontrada:** entende-se como condição a situação encontrada pelo profissional de auditoria governamental e documentada, constituindo-se no fato ocorrido ou na própria existência do achado. Os achados ocorrem quando a condição encontrada diverge do critério estabelecido/adotado (NAG 4111.3.2). A descrição deve ser clara e suficiente para que o leitor entenda a ocorrência. Sempre que possível deve incluir o período de ocorrência das irregularidades, para fins de identificação dos responsáveis. A necessidade de documentação e comprovação da condição é suprida com a incorporação das evidências à auditoria, conforme item seguinte.

b) **Critério legal:** critério de auditoria consiste na situação ideal ou esperada, conforme normas legais ou regulamentares aplicáveis, constituindo-se em padrões normativos usados para determinar se o auditado atende aos objetivos fixados (NAG 4111.3.1). Podem ser leis, regulamentos, diretrizes, objetivos, normas e manuais, que a equipe de auditoria compara com a situação encontrada. Por serem parâmetros com os quais se avalia a regularidade ou não das ocorrências identificadas na auditoria, os critérios podem ser legislação, norma, jurisprudência, entendimento doutrinário, determinações anteriores do TCE.

c) **Evidências de auditoria:** são elementos de convicção dos trabalhos efetuados pelo profissional de auditoria governamental, devidamente documentados, e que devem ser adequados, relevantes e razoáveis para fundamentar as opiniões e conclusões (NAG 1113). As evidências devem ser preferencialmente documentais e podem ser obtidas junto à unidade auditada ou junto a terceiros, com o devido registro de origem. Em geral, as evidências decorrem de pesquisa em sistemas informatizados, requisição de documentos e aplicação de técnicas de auditoria. As NAG 4409 a 4409.8 tratam de diretrizes para obtenção de evidência de qualidade. São exemplos de evidências: ofícios, cartas, comunicações internas, memorandos, relatórios ou outros documentos emitidos pelo auditado ou por terceiros, fotografias (de preferência datadas), fitas de vídeo ou de áudio, arquivos magnéticos, consolidações de respostas a questionários, planilhas de cálculos, quadros comparativos, demonstrativos, extratos bancários, notas fiscais, notas de empenho, ordens de pagamento, relatórios contábeis, dentre outros. Sempre que possível, as evidências devem estar registradas em papel de trabalho elaborado pela equipe de auditoria.

d) **Causa:** consiste nas razões e nos motivos que levaram ao descumprimento da norma legal, representando a origem da divergência entre a condição e o critério (NAG 4111.3.3). O preenchimento da causa não é de determinação obrigatória, mas apenas se relevante e de possível identificação. Na ausência da certeza ou da apuração deve-se preencher no campo causa a expressão "não identificada". A informação prestada pelo responsável como causa não basta, devendo a equipe buscar também evidências para firmar sua convicção. 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). Não se trata de uma hipótese ou possibilidade e não deve ser confundida com o fato irregular em si ou com a conduta do agente responsável, como: descumprimento de normativos, inobservância da legislação ou utilização de critérios subjetivos.

e) Efeito: são as reais consequências para o órgão/entidade, erário ou sociedade, resultantes da divergência entre a situação encontrada (condição) e o critério (NAG 4111.3.4).

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 de trabalho definida pela equipe de auditoria e os procedimentos planejados para execução devem levar em conta a necessidade de identificar os efeitos dos achados constatados (NAG 4111.2). Os efeitos podem ser classificados em impactos financeiros quantificáveis ou não quantificáveis (NAG 4111.2.1) e não financeiros (NAG 4111.2.2).

3. Conclusão

A conclusão é a afirmação da equipe e deve apresentar, resumidamente, as respostas das questões de auditoria, deduzidas das análises finais dos achados. Deve estar em consonância com os fatos e evidências levantadas e as discussões desenvolvidas na fundamentação do Relatório.

A força das conclusões dos auditores depende da suficiência e da adequação das evidências que suportam os achados e da solidez da lógica utilizada para formá-las. (NAT-TCU, 2011).

5.3 DOCUMENTAÇÃO DA AUDITORIA (ANEXO DO RELATÓRIO)

Documentação de auditoria é o registro dos procedimentos de auditoria executados, da evidência de auditoria relevante obtida e conclusões alcançadas pelo auditor (usualmente também é utilizada a expressão "papéis de trabalho"). (NBC TA 230)

Mostra-se relevante pois deve demonstrar todos os registros apropriados e suficientes que servem de embasamento para formação da opinião do auditor espelhada no relatório.

Ainda segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade - Técnica de Auditoria 230, o auditor deve preparar documentação de auditoria que seja suficiente para permitir que um auditor experiente, sem nenhum envolvimento anterior com a auditoria, entenda:

- (a) a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria executados para cumprir com as normas de auditoria e exigências legais e regulamentares aplicáveis;
- (b) os resultados dos procedimentos de auditoria executados e a evidência de auditoria obtida; e





- (c) assuntos significativos identificados durante a auditoria, as conclusões obtidas a respeito deles e os julgamentos profissionais significativos exercidos para chegar a essas conclusões.

No âmbito do TCE-AM, constitui documentação de auditoria todas as comunicações formais pertinentes ao trabalho, assim como as evidências coletadas, as matrizes de planejamento e de achados, os programas que detalham os procedimentos adotados em cada achado ou qualquer outro documento que seja imprescindível à elaboração do relatório.

Todas as informações relevantes para dar suporte às conclusões e aos resultados da auditoria devem ser registradas.

VI – GLOSSÁRIO

Afirmações – declarações da administração, explícitas ou não, que estão incorporadas às demonstrações financeiras, utilizadas pelo auditor para considerar os diferentes tipos de distorções potenciais que possam ocorrer. (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).

Ambiente de controle – noção geral de controle de uma organização, implantada pela administração por meio de exemplos, políticas, procedimentos, padrões éticos e processos de monitoramento (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012). Alicerce do sistema de controle interno. Fornece a disciplina e a estrutura para ajudar uma entidade a alcançar os seus objetivos, com base nos princípios de compromisso com integridade e valores éticos, responsabilidade de supervisão da governança, estrutura organizacional com adequada delegação de autoridade e responsabilidades, compromisso com a competência e reforço e manutenção das responsabilidades individuais das pessoas. (COSO, 2013).

Atividades de controles – ações gerenciais estabelecidas por meio de políticas e procedimentos para responder aos riscos e alcançar os objetivos no sistema de controle interno, que inclui o sistema de informação da entidade. (COSO, 2013).

Avaliação de riscos – processo desenvolvido e implementado com a finalidade de identificar e avaliar os riscos que a entidade enfrenta na busca de seus objetivos e de estimar o impacto e a probabilidade de ocorrência dos eventos, como base para decidir e desenvolver ações em resposta aos riscos, incluindo aqueles relacionados ao processo de elaboração das demonstrações financeiras. (COSO, 2013).

Ceticismo profissional – postura que inclui uma mente questionadora e alerta para condições que possam indicar possível distorção devido a erro ou fraude e uma avaliação crítica das evidências de auditoria. (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200).

Ciclos – grupo de contas relacionadas a uma tarefa de processamento específica; representa uma maneira conveniente de encarar a inter-relação de saldos de contas. Normalmente, mas nem sempre, um ciclo de transação abrange todos os aspectos de uma transação, desde sua origem até o registro final nas demonstrações financeiras. Um ciclo é às vezes chamado de processo (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012).





Componente – entidade ou atividade de negócios para a qual a administração do grupo ou dos componentes elabora informações contábeis que devem ser incluídas nas demonstrações financeiras do grupo. (ISSAI 1600; ISA/NBC TA 600).

Conta contábil – expressão qualitativa e quantitativa de fatos de mesma natureza, evidenciando a composição, variação e estado do patrimônio, bem como de bens, direitos, obrigações e situações nele não compreendidas, mas que, direta ou indiretamente, possam vir a afetá-lo. (MCASP).

Contas – ver Processo de contas.

Controles administrativos – categoria de atividades de controle que compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito à eficiência operacional e à decisão política traçada pela administração. Normalmente se relacionam de forma indireta aos registros financeiros. Com frequência abrangem análises estatísticas, estudos de tempo e movimento, relatórios de desempenho, programas de treinamento e controle de qualidade. (ATTIE, 2011).

Controles contábeis – categoria de atividades de controle que compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos diretamente relacionados, principalmente com a salvaguarda do patrimônio e fidedignidade dos registros contábeis. Geralmente incluem: sistema de autorização e aprovação, separação das funções de escrituração e elaboração dos relatórios contábeis daquelas ligadas às operações ou custódias dos valores; e controles físicos sobre estes valores. (ATTIE, 2011).

Controles de aplicativos de TI – controles que abrangem a estrutura, as políticas e os procedimentos desenvolvidos para ajudar a garantir a integridade, precisão, autorização e validade de todas as transações realizadas durante o processamento de dados. Inclui as rotinas contidas no código do programa de computador, assim como as políticas e procedimentos associados a atividades de usuários, como, por exemplo, medidas manuais para determinar um processamento preciso dos dados pelo computador. (GAO, 2001).

Controles de detecção – controle programado para descobrir um fato ou um resultado imprevisto (em contraste com o controle preventivo) (COSO, 1992, apud: INTOSAI, 2007).

Controles compensatórios – controles que podem existir para compensar uma deficiência de um controle específico e, por isso, tornar a deficiência original menos propensa a ser julgada como material. (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012).

Controles gerais de TI – controles que abrangem a estrutura, as políticas e os procedimentos aplicados às operações informatizadas de um modo geral. São aplicados a todos os sistemas de informação – o sistema mainframe, computadores pessoais, redes e ambientes de usuários finais. O controle geral cria o ambiente no qual os sistemas de aplicativos operam. (GAO, 2001).





Controles preventivos – controles estabelecidos para evitar ações ou resultados não previstos (em contraste com controle de detecção) (COSO, 1992, apud: INTOSAI, 2007), atuando sobre a probabilidade de ocorrência do risco.

Deficiência material – deficiência, ou uma combinação de deficiências de controle interno da divulgação financeira tal que faça com que haja uma possibilidade razoável de que uma distorção material das demonstrações financeiras da entidade não seja impedida ou detectada tempestivamente. (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012).

Deficiência significativa – deficiência, ou uma combinação de deficiências de controle interno da divulgação financeira que é menos grave que uma deficiência material, mas suficientemente importante para merecer atenção dos responsáveis pela supervisão da divulgação financeira da entidade auditada. (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012).

Distorção – diferença entre o valor, classificação, apresentação ou divulgação de um item informado nas demonstrações financeiras e o valor, classificação, apresentação ou divulgação requerido para que o item esteja de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Distorção pode ser decorrente de erro ou fraude. (ISSAI 1450; ISA/NBC TA 450).

Estrutura de relatório financeiro aplicável – estrutura de relatório financeiro adotada pela administração e, quando apropriado, pelos responsáveis pela governança na elaboração das demonstrações financeiras, que é aceitável em vista da natureza da entidade e do objetivo das demonstrações financeiras ou que seja exigida por lei ou regulamento. (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200)

Fraude – ato intencional de um ou mais indivíduos da administração, dos responsáveis pela governança, empregados ou terceiros, que envolva dolo para obtenção de vantagem injusta ou ilegal (ISSAI 1240; ISA/NBC TA 240). A fraude consiste na distorção de saldos de contas para gerar a percepção de que uma instituição está indo melhor do que na realidade está. (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012).

Irregularidade – prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial; danos ao erário decorrentes de atos de gestão ilegítimos ao antieconômicos, desfalques ou desvios de dinheiros, bens ou valores públicos, tais como fraudes, atos ilegais, omissão no dever de prestar contas, violações aos princípios de administração pública. (NAT, TCU, 2010).

Materialidade específica – valor de materialidade determinado para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações para as quais se poderia razoavelmente esperar que distorções de valores menores que a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo influenciem as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas demonstrações financeiras. (ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320).

Materialidade global – uma porcentagem sobre um referencial selecionado como ponto de partida para determinar a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo, representando o valor (ou conjunto de valores) mais alto de distorções que poderia estar incluído nas demonstrações financeiras sem afetar as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nessas demonstrações. (ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320).





Materialidade para execução – valor ou valores fixados pelo auditor, inferiores ao considerado relevante para as demonstrações financeiras como um todo (materialidade global), para adequadamente reduzir a um nível baixo a probabilidade de que as distorções não corrigidas e não detectadas em conjunto, excedam a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo. (ISSAI 1320; ISA/NBC TA 320).

Não conformidade – atos de omissão ou cometimento, intencionais ou não, que são contrários às leis ou regulamentos vigentes. (ISSAI 1250; ISA/NBC TA 250).

Política contábil – base(s) de mensuração utilizada(s) na elaboração das demonstrações financeiras (por ex., custo histórico, custo corrente, valor realizável líquido, valor justo ou valor recuperável). (ATTIE, 2011).

Procedimentos analíticos – avaliações de informações contábeis por meio de análise das relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros. Procedimentos analíticos compreendem, também, o exame necessário de flutuações ou relações identificadas que são inconsistentes com outras informações relevantes ou que diferem significativamente dos valores esperados. (ISSAI; 1520; ISA/NBC TA 520).

Procedimentos de avaliação de riscos – procedimentos de auditoria aplicados para a obtenção do entendimento da entidade e do seu ambiente, incluindo o controle interno da entidade, para a identificação e avaliação dos riscos de distorção relevantes, independentemente se causada por fraude ou por erro, nas demonstrações financeiras e nas afirmações. (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).

Procedimentos substantivos – procedimentos de auditoria planejados e executados para detectar distorções relevantes no nível de afirmações. Incluem: a) testes de detalhes (de classes de transações, de saldos de contas e de divulgações); e b) procedimentos analíticos substantivos. (ISSAI 1330; ISA/NBC TA 330).

Processo de contas – processo de trabalho de controle externo destinado a avaliar e julgar o desempenho e a conformidade da gestão das pessoas abrangidas pelos incisos I, III, IV, V e VI do art. 5º da Lei 8.443/92, com base em documentos, informações e demonstrativos de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, obtidos direta ou indiretamente. (IN TCU 63, 2010).

Risco de amostragem – complemento do nível de confiança. A fixação do risco de amostragem em 5% equivale a amostrar com um nível de confiança de 95% (Gramling, Rittenberg e Johnstone, 2012). Esse complemento, em Estatística, é conhecido como Nível de Significância.

Risco de auditoria – risco de que o auditor expresse uma opinião de auditoria inadequada [não modificada] quando as demonstrações financeiras contiverem distorção relevante. O risco de auditoria é uma função dos riscos de distorção relevante e do risco de detecção. (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200).

Risco de controle – risco de que uma distorção que possa ocorrer em uma afirmação sobre uma classe de transação, saldo contábil ou divulgação e que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, não





seja prevenida, detectada e corrigida tempestivamente pelo controle interno da entidade. (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200).

Risco de detecção – risco de que os procedimentos substantivos do auditor deixem de detectar um erro ou falha na gestão financeira que, individualmente ou em conjunto com outros erros/falhas, pode ser material. (TCE, 2012)

Risco de distorção relevante – risco de que as demonstrações financeiras contenham distorção relevante antes da auditoria. Composto, no nível das afirmações pelo risco inerente e pelo risco de controle. (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200).

Risco inerente – suscetibilidade de uma afirmação a respeito de uma transação, saldo contábil ou divulgação, a uma distorção que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, antes da consideração de quaisquer controles relacionados. (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200).

Risco significativo – É o risco de distorção relevante identificado e avaliado que, no julgamento do auditor, requer consideração especial na auditoria. (ISSAI 1315; ISA/NBC TA 315).

Saldo (contábil) – diferença entre o total do débito e total do crédito (IUDÍCIBUS, 2013).

Testes de controle – procedimento de auditoria planejado para determinar o risco de controle, consistente em testar o desenho, a implementação e a efetividade operacional dos controles internos na prevenção ou detecção e correção de distorções relevantes no nível de afirmações. (ISSAI 1200; ISA/NBC TA 200).

Testes de detalhes – ou testes comprobatórios de detalhes (de classes de transações, de saldos de contas e de divulgações) são todos os procedimentos substantivos adicionais de auditoria, que não testes de controle ou procedimentos analíticos substantivos, aplicados a itens individuais selecionados para comprovar o saldo de uma conta ou analisar uma transação. (TCE, 2012, adaptado).

Testes substantivos – o mesmo que procedimentos substantivos.

REFERÊNCIAS

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). NBC T 16.1: *Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação*. Brasília, 2008.

_____. NBC T 16.4: *Transações no Setor Público*. Brasília, 2008.

_____. NBC TA 200: *Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria*. Brasília, 2009.





Diário Oficial Eletrônico

do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas



Manaus, quarta-feira, 19 de dezembro de 2018

Edição nº 1961, Pag. 123

- _____. NBC TA 230: *Documentação de Auditoria*. Brasília, 2009.
- _____. NBC TA 240: *Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis*. Brasília, 2009.
- _____. NBC TA 250: *Consideração de Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações Contábeis*. Brasília, 2009.
- _____. NBC TA 260: *Comunicação com os Responsáveis pela Governança*. Brasília, 2009.
- _____. NBC TA 315: *Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e do seu Ambiente*. Brasília, 2009.
- _____. NBC TA 320: *Materialidade no Planejamento e na Execução de Auditoria*. Brasília, 2009.
- _____. NBC TA 330: *Resposta do auditor aos Riscos Avaliados*. Brasília, 2009.
- _____. NBC TA 450: *Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria*. Brasília, 2009.
- _____. NBC TA 500: *Evidência de Auditoria*. Brasília, 2009.
- _____. NBC TA 505: *Confirmações Externas*. Brasília, 2009.
- _____. NBC TA 510: *Trabalhos iniciais – Saldo iniciais*. Brasília, 2009.
- _____. NBC TA 520: *Procedimentos analíticos*. Brasília, 2009.
- _____. NBC TA 530: *Amostragem em Auditoria*. Brasília, 2009.
- _____. NBC TA 540: *Auditoria de Estimativas Contábeis, Inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas*. Brasília, 2009.
- _____. NBC TA 550: *Partes Relacionadas. Resolução*. Brasília, 2009.
- _____. NBC TA 560: *Eventos Subsequentes*. Brasília, 2009.
- _____. NBC TA 570: *Continuidade Operacional*. Brasília, 2009.
- _____. NBC TA 600: *Considerações Especiais – Auditorias de Demonstrações Contábeis de Grupos, incluindo o Trabalho dos Auditores dos Componentes*. Brasília, 2009.
- _____. NBC TA 700: *Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis*. Brasília, 2009.





Diário Oficial Eletrônico

do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas



Manaus, quarta-feira, 19 de dezembro de 2018

Edição nº 1961, Pag. 124

_____. NBC TA 705: *Modificações na Opinião do Auditor Independente*. Brasília, 2009.

_____. NBC TA 706: *Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente*. Brasília, 2009.

(INTOSAI). ISSAI 100: *Fundamental Principles of Public Sector Auditing*. China, 2013. Disponível em: <<http://www.ISSAI.org/3-fundamental-auditing-principles/>>. Acesso em: nov. 2013.

_____. ISSAI 200: *Fundamental Principles of Financial Auditing*. China, 2013. Disponível em:

<<http://www.ISSAI.org/3-fundamental-auditing-principles/>>. Acesso em: nov. 2013.

_____. ISSAI 1510: *Initial Audit Engagements - Opening Balances*. África do Sul, 2010. Disponível em: <<http://www.intosai.org/ISSAI-executive-summaries/4-auditing-guidelines/general-auditing-guidelines.html>>. Acesso em: jul. 2014.

_____. ISSAI 1550: *Related Parties*. África do Sul, 2010. Disponível em: <<http://www.intosai.org/ISSAI-executive-summaries/4-auditing-guidelines/general-auditing-guidelines.html>>. Acesso em: jul. 2014.

_____. ISSAI 1560: *Subsequent Events*. África do Sul, 2010. Disponível em: <<http://www.intosai.org/ISSAI-executive-summaries/4-auditing-guidelines/general-auditing-guidelines.html>>. Acesso em: jul. 2014.

_____. ISSAI 1570: *Going Concern*. África do Sul, 2010. Disponível em: <<http://www.intosai.org/ISSAI-executive-summaries/4-auditing-guidelines/general-auditing-guidelines.html>>. Acesso em: jul. 2014.

ANEXO

Modelo de Ofício de Apresentação de Comissão de Auditoria ou Inspeção

Ofício nº [número]/[ano]

Local e data

Ao (A) Senhor(a)
Nome do Titular
Unidade Jurisdicionada
Endereço da unidade jurisdicionada





Senhor(a) [nome do responsável]

Apresento a... (Vossa Excelência, Vossa Senhoria, etc) os servidores..., que sob a presidência do primeiro, realizarão auditoria (ou inspeção) nas contas da(o) (nome do órgão/entidade), referente ao exercício....., no período de / / a / / , tudo em conformidade com os artigos 1º, 4º, 5º, II, 201, 206 e 207, todos da Resolução/TC-AM nº 04/2002 (Regimento Interno).

A fim de possibilitar o trabalho da Comissão, e considerando o disposto nos arts. 33 e 126 da Lei nº 2423/1996, que possibilitam aos servidores credenciados irrestrito acesso a todos os documentos e informações necessárias à realização dos trabalhos, os bons ofícios de (Vossa Excelência, Vossa Senhoria, etc) no sentido de determinar ao Setor competente que coloque à disposição dos servidores os documentos solicitados pela Comissão de Auditoria (ou de Inspeção), seja do exercício financeiro em análise ou de qualquer outro, necessários ao desempenho dos trabalhos:

(relacionar os documentos solicitados)

- a) (.....)
- b) (.....)
- c) (.....)

Atenciosamente

Titular da unidade que designa a comissão)
Cargo ou Função

ANEXO Modelo de Solicitação de Documentos

Ofício nº [número]/[ano]

local e data.

De: Comissão de Auditoria (ou Inspeção)
Para: (Titular do órgão/entidade fiscalizada)

Com fundamento no artigo 33, da Lei nº 2423/96 (Lei orgânica do TCE/AM), solicitamos que sejam colocados à disposição desta Comissão os seguintes documentos:





Diário Oficial Eletrônico

do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas



Manaus, quarta-feira, 19 de dezembro de 2018

Edição nº 1961, Pag. 126

- d) (.....)
- e) (.....)
- f) (.....)

Atenciosamente,

Nome do servidor
Presidente da Comissão de Auditoria (ou Inspeção)

ANEXO
Matriz de Planejamento (Resolução TCE 02/2017)

MATRIZ DE PLANEJAMENTO					
Programa de Auditoria NAG 1120 e 4313.1					
Jurisdicionado:					
Objetivo Geral:					
Cód.	Questões de Auditoria	Informações requeridas	Fontes de Informação	Procedimentos e Técnicas	Limitações
Q1					
Q2					
...					
Qn					
Criado por Em:			Revisado por: Em:		

ANEXOS
Matriz de Achados (Resolução TCE 02/2017)

MATRIZ DE ACHADOS					
Jurisdicionado:					
Objetivo Geral:					
Cód.	Situação encontrada	Evidência	Critério legal	Causa	Efeito
A1					
A2					





Diário Oficial Eletrônico

do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas



Manaus, quarta-feira, 19 de dezembro de 2018

Edição nº 1961, Pag. 127

...					
An					
Criado por				Revisado por:	
Em:				Em:	

PORTARIA Nº 308/2018-GPSECEX

A PRESIDENTE DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS, no uso de suas atribuições legais e regimentais.

CONSIDERANDO o disposto no artigo 29, XXX, da Resolução TCE nº 04/2002, Regimento Interno deste Tribunal;

CONSIDERANDO o disposto no artigo 209, da Resolução TCE nº 04/2002, Regimento Interno deste Tribunal;

CONSIDERANDO que a Presidência do Tribunal submeteu a minuta do Manual de Transferências Voluntárias à aprovação do Tribunal Pleno na 41ª Sessão Administrativa, ocorrida no dia 27 de novembro de 2018, tendo-o aprovado por unanimidade;

CONSIDERANDO que a qualidade e a agilidade nos procedimentos de fiscalização são essenciais para a garantia da boa e regular aplicação dos recursos públicos, em benefício da sociedade;

CONSIDERANDO que o Tribunal de Contas do Estado do Amazonas aderiu ao Marco de Medição de Desempenho – Qualidade de Agilidade dos Tribunais de Contas (MMD-QATC), conforme termo de adesão constante. no Processo nº 959/2015;

CONSIDERANDO que o MMD-QATC, no Indicador 11, Dimensão 11.4, Critério 11.4.2 recomenda em parte que o Tribunal de Contas adote procedimentos de fiscalização acerca de transferências voluntárias;

R E S O L V E:

I – APROVAR, *ad referendum* do Tribunal Pleno, o Manual de Transferências Voluntárias, na forma do anexo a esta Portaria.

II - DETERMINAR que a Secretaria Controle Externo e suas unidades técnicas, adotem as medidas necessárias para a regular aplicação do referido manual.

PUBLIQUE-SE, CIENTIFIQUE-SE E CUMPRA-SE.

GABINETE DA PRESIDÊNCIA DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS, em Manaus, 14 de dezembro de 2018.

Conselheira **YARA AMAZÔNIA LINS RODRIGUES DOS SANTOS**
Presidente





ANEXO DA PORTARIA Nº 308/2018-GPSECEX

MANUAL DE TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS

TRIBUNAL DE CONTAS DOS ESTADO DO AMAZONAS

CONSELHEIROS

Cons. Yara Amazônia Lins Rodrigues dos Santos
Presidente

Cons. Mario Manoel Coelho de Mello
Vice-Presidente

Cons. Antônio Júlio Bernardo Cabral
Corregedor

Cons. Érico Xavier Desterro e Silva
Ouvidor

Cons. Ari Jorge Moutinho da Costa Júnior
Cons. Josué Cláudio de Souza Filho
Cons. Júlio Assis Corrêa Pinheiro
Conselheiros

AUDITORES

Mário José de Moraes Costa Filho
Alípio Reis Firmo Filho
Luiz Henrique Pereira Mendes

SECRETÁRIO-GERAL DE CONTROLE EXTERNO

Stanley Scherrer de Castro Leite

EQUIPE DEATV

Luciano Simões de Oliveira
Marcos Malcher Santos
Roberto Carlos de Sá Miranda
Raquel César Machado





Diário Oficial Eletrônico

do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas



Manaus, quarta-feira, 19 de dezembro de 2018

Edição nº 1961, Pag. 129

Sheyla Cintra de Souza
Márcio Osório Freitas
Luiz Arthur do Carmo Ribeiro de Souza
Luiz Carlos Mestrinho Mello Junior
Ana Mélia Camurça Cavalcante

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO

NOÇÕES PRELIMINARES SOBRE TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS

CONCEITOS

FASES

PROPOSIÇÃO

Identificação das necessidades locais e definição de prioridades

Edital de Concurso de Projetos, Chamamento Público, Credenciamento ou Forma Análoga de Seleção Pública

Elaboração da proposta e do plano de trabalho

CELEBRAÇÃO

Condições para Celebração

Regularidade da Entidade Tomadora dos Recursos

Processo referente à Celebração

Formalização

Prorrogação "de ofício"

Contrapartida

Alterações

Vedações

Publicidade da celebração

EXECUÇÃO

Liberação e Movimentação dos Recursos

Contratação por Órgãos e Entidades da Administração Pública

Contratação com terceiros

Execução de contratos de obras

Execução de contratos de bens e serviços

PRESTAÇÃO DE CONTAS

Prazos para a Prestação de Contas Final

Prazos para a Prestação de Contas Parcial

Tomada de Contas Especial

RESCISÃO E DA DENÚNCIA DO ATO DE TRANSFERÊNCIA VOLUNTÁRIA

FISCALIZAÇÃO DO ATO DE TRANSFERÊNCIA VOLUNTÁRIA

MARCO REGULATÓRIO DAS ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL

Procedimento de manifestação de interesse social

Obrigatoriedade do chamamento público

Condições para celebração da parceria

Hipóteses de vedação das organizações e seus dirigentes

Regras diferenciadas quanto à formalização do instrumento





Possibilidade de remuneração da equipe e de pagamento em espécie
Inaplicabilidade da Lei de Licitações
Comissão de monitoramento e avaliação
Prestação de contas simplificada

REFERÊNCIAS

INTRODUÇÃO

Este manual tem como objetivo auxiliar e orientar a execução, a prestação de contas das transferências voluntárias de recursos públicos estaduais e municipais repassados às entidades da Administração Pública, ou às entidades privadas sem fins lucrativos.

NOÇÕES PRELIMINARES SOBRE TRANSFERÊNCIAS VOLUNTÁRIAS

A legislação que atualmente dispõe sobre as transferências voluntárias no âmbito do Estado do Amazonas é a Instrução Normativa 08/2004 e 01/2012, ambas da Controladoria do Estado do Amazonas, a Resolução 12/2012-TCE/AM e a Lei Federal 13.019/2014.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) regula aspectos relativos à operacionalização das transferências voluntárias, em especial os percentuais de contrapartida devidos pelos interessados.

Já a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101/2000) estabelece as condições para os entes federados receberem as transferências voluntárias, enquanto a Lei de Licitações e Contratos Administrativos (Lei 8.666/1993) deve ser observada por órgãos e entidades da administração pública na contratação com terceiros.

CONCEITOS

Transferência Voluntária – o repasse de recursos correntes ou de capital por entidades da Administração Pública Estadual ou Municipal a outra pessoa jurídica de direito público ou privado da Administração Pública Federal, Estadual ou Municipal, ou a pessoa jurídica de direito privado sem fins lucrativos, a título de convênio, auxílio, acordo, cooperação, subvenção social, ajustes ou outros instrumentos congêneres, que não decorra de determinação constitucional ou legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde.

Convênio – acordo, ajuste, termo de cooperação, ou qualquer outro instrumento jurídico que formalize a Transferência Voluntária de recursos públicos e que tenha como participantes órgãos ou entidades da Administração Pública Direta e Indireta do Estado ou dos Municípios e entidades da Administração Pública Federal, Estadual ou Municipal, ou entidades privadas sem fins lucrativos, visando à execução de programas de trabalho, projeto/atividade ou evento de interesse recíproco, em regime de mútua cooperação, independentemente da denominação empregada.





Termo de Parceria – instrumento jurídico previsto na Lei nº 9.790/99 e nas leis locais específicas, firmado entre o Poder Público e as entidades qualificadas como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, destinado à formação de vínculo de cooperação entre as partes, para o fomento e a execução das atividades de interesse público.

Contrato de repasse – instrumento administrativo por meio do qual a transferência dos recursos financeiros se processa por intermédio de instituição ou agente financeiro público, atuando como mandatário do Estado ou do Município.

Termo de colaboração – instrumento por meio do qual são formalizadas as parcerias estabelecidas pela administração pública com organizações da sociedade civil para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco propostas pela administração pública que envolvam a transferência de recursos financeiros.

Termo de fomento – instrumento por meio do qual são formalizadas as parcerias estabelecidas pela administração pública com organizações da sociedade civil para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco propostas pelas organizações da sociedade civil que envolvam a transferência de recursos financeiros

Acordo de cooperação – instrumento por meio do qual são formalizadas as parcerias estabelecidas pela administração pública com organizações da sociedade civil para a consecução de finalidades de interesse público e recíproco que não envolvam a transferência de recursos financeiros.

Auxílio – a transferência de capital derivada da lei orçamentária, destinada a atender despesas de investimentos ou inversões financeiras de outras esferas de governo ou de entidades privadas sem fins lucrativos.

Subvenção Social – a transferência de recursos públicos a entidades públicas ou privadas de caráter assistencial, educacional ou cultural, sem finalidade lucrativa, com o objetivo de cobrir despesas de custeio.

Consórcio público – pessoa jurídica formada exclusivamente por entes da Federação, na forma da Lei nº 11.107, de 06.04.05.

Contrapartida – parcela de colaboração do conveniente para a consecução do objeto pactuado.

Partícipes – Os instrumentos jurídicos utilizados nas transferências de recursos orçamentários abrangem proponentes, concedentes e convenientes, contratantes e contratados, assim definidos:

Proponente: órgão ou entidade pública ou privada sem fins lucrativos que manifeste, por meio de proposta de trabalho, interesse em firmar convênio, contrato de repasse, termo de parceria, termo de colaboração ou termo de fomento.

Concedente: órgão ou entidade da Administração Pública Direta ou Indireta do Estado ou dos Municípios, responsável pela transferência dos recursos financeiros ou pela descentralização dos créditos orçamentários destinados à execução do objeto do ato de Transferência Voluntária.





Convenente: órgão ou entidade pública ou privada participe da formalização do ato de Transferência Voluntária, mediante convênio, acordo ou outros instrumentos congêneres.

Interveniente: órgão ou entidade da Administração Pública Direta ou Indireta do Estado ou dos Municípios, ou entidade privada sem fins lucrativos, que participa do ato de Transferência Voluntária, para manifestar consentimento ou assumir obrigações em nome próprio.

Contratante: órgão ou entidade da administração pública federal, direta ou indireta, que pactua a execução de programa, projeto, atividade ou evento, por intermédio de instituição financeira federal (mandatária) mediante celebração de contrato de repasse.

Contratado: órgão ou entidade da administração pública, direta ou indireta, de qualquer esfera de governo, consórcio público ou entidade privada sem fins lucrativos, com a qual a administração federal pactua a execução de contrato de repasse.

Executor: entidade da Administração Pública, ou entidade privada sem fins lucrativos, recebedora dos recursos e responsável direto pela execução do objeto do ato de Transferência Voluntária.

Termo Aditivo – instrumento que tenha por objetivo a modificação dos instrumentos formais de repasse já celebrados, formalizado durante sua vigência, vedada a alteração da natureza do objeto aprovado.

Objeto – produto do ato de Transferência Voluntária, definido de forma clara e analítica, observado o respectivo programa de trabalho e suas finalidades.

Plano de Trabalho – peça integrante do ato de Transferência Voluntária, que especifica as razões para celebração, descrição do objeto, metas e etapas a serem atingidas, plano de aplicação dos recursos, cronograma de desembolso, prazos de execução e os critérios objetivos de avaliação.

Projeto Básico – conjunto de elementos necessários e suficientes, com nível de precisão adequado, para caracterizar a obra ou serviço, ou complexo de obras e serviços, elaborado com base nas indicações dos estudos técnicos preliminares, que assegurem a viabilidade técnica e o adequado tratamento do impacto ambiental do empreendimento, e que possibilite a avaliação do custo da obra ou serviço de engenharia e a definição de métodos e prazos de execução.

Termo de cumprimento dos objetivos – documento emitido pela entidade concedente do recurso ou interveniente definido no instrumento formal, constando o nome e a assinatura do profissional habilitado a emití-lo, matrícula funcional e ato da autoridade competente que o designou para o trabalho de acompanhamento da aplicação de recursos.

Termo de recebimento provisório da obra – documento circunstanciado de que trata o art. 73, I, a, da Lei nº 8.666/1993, emitido pela entidade concedente do recurso ou interveniente definido no instrumento formal, constando o nome e assinatura do profissional habilitado a emití-lo, matrícula funcional e ato da autoridade competente que o





designou para o trabalho de acompanhamento da aplicação dos recursos capitais, liberados para obras e instalações, atestando, no prazo estabelecido, o recebimento provisório;

Termo de conclusão ou de recebimento definitivo da obra – documento circunstanciado de que trata o art. 73. I, b, da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, emitido pela entidade concedente do recurso ou interveniente definido no instrumento formal, constando o nome e assinatura do profissional habilitado a emití-lo, matrícula funcional e ato da autoridade competente que o designou para o trabalho de acompanhamento da aplicação dos recursos capitais, liberados para obras e instalações. atestando, no prazo estabelecido, o recebimento definitivo;

Termo de compatibilidade físico financeira – documento emitido pela entidade concedente do recurso ou interveniente definido no instrumento formal, constando o nome e assinatura do profissional habilitado a emití-lo, matrícula funcional e ato da autoridade competente que o designou para o trabalho de acompanhamento da aplicação dos recursos, nos casos em que não esteja concluída a obra, ou nos demais casos de aquisição de equipamentos ou realização de despesas correntes, ainda não efetivadas. explicitando se o percentual físico é compatível com o percentual dos recursos liberados;

Termo de instalação e funcionamento de equipamento – documento emitido pela entidade concedente do recurso ou interveniente definido no instrumento formal, constando o nome e assinatura do profissional habilitado a emití-lo, matrícula funcional e ato da autoridade competente que o designou para o trabalho de acompanhamento da aplicação dos recursos destinados à aquisição de equipamentos.

Entidade – pessoa jurídica de direito público ou privado da Administração Pública, ou de direito privado sem fins lucrativos, constituída e regular na forma da lei, que participa da formalização do ato de Transferência Voluntária;

Relatórios de Execução das Transferências Voluntárias Estaduais ou Municipais – exposição dos fatos relativos à execução das Transferências Voluntárias, objetivando as demonstrações físico-financeiras, contábil, orçamentária e patrimonial, destinados a compor a Prestação de Contas dos recursos recebidos;

Etapas ou fase – divisão existente na execução de uma meta:

Meta – parcela quantificável do objeto descrita no Plano de Trabalho;

FASES

Todas as fases de uma transferência voluntária são relevantes para o êxito de uma política pública. Em geral, a transferência voluntária envolve quatro fases:

- Proposição;
- Celebração/formalização;
- Execução;
- Prestação de contas.





Os termos de colaboração e os termos de fomento também envolvem essas fases, mas possuem procedimentos próprios criados pelo Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil (MROSC). As principais mudanças trazidas pelo MROSC são apresentadas em um capítulo específico desta cartilha.

Na sequência detalha-se cada uma dessas fases e seus respectivos procedimentos.

PROPOSIÇÃO

Identificação das necessidades locais e definição de prioridades

O início do processo de solicitação de verbas para aplicação se dá com a identificação das necessidades existentes na comunidade. A partir do conhecimento da realidade socioeconômica local é que se definem as áreas mais carentes que necessitam de maior atenção e ação mais imediata do Poder Público.

A partir da seleção das áreas carentes, o interessado precisa estabelecer uma escala de prioridades entre as necessidades detectadas. O projeto a ser implementado deve contemplar a ação mais urgente e eficaz dentro de determinada área carente.

A escolha do segmento a ser atingido e do projeto a ser executado devem levar em conta, entre outros aspectos, a compatibilidade com a estrutura já existente na localidade, o impacto na comunidade, a relação custo-benefício, o valor do projeto e a disponibilidade de recursos próprios para arcar com a contrapartida.

Edital de Concurso de Projetos, Chamamento Público, Credenciamento ou Forma Análoga de Seleção Pública

Com o objetivo de selecionar a melhor proposta, bem como de aferir a capacidade técnica e operacional do proponente para realizar o objeto da transferência, atendendo ao princípio da impessoalidade na escolha das entidades privada sem fins lucrativos, ressalvadas as situações de inviabilidade, formal e concretamente comprovadas, devem proceder à realização de Edital de Concurso de Projetos, Chamamento Público, Credenciamento ou forma análoga de seleção pública.

Elaboração da proposta e do plano de trabalho

Identificado o programa de governo de interesse local, bem como a possibilidade de atendimento aos critérios especificados do edital da seleção pública, o proponente deverá manifestar a intenção em celebrar o convênio mediante apresentação de proposta de trabalho.

A proposta é apresentada ao titular do órgão da Administração Pública Direta ou Indireta do Estado ou dos Municípios, ou entidade responsável pelo programa, mediante a apresentação do Plano de Trabalho, que conterá, no mínimo, as seguintes informações:

- I – razões que justifiquem a formalização do ato de Transferência Voluntária;
- II – descrição completa do objeto a ser executado;
- III – descrição das metas a serem atingidas;





IV – etapas ou fases da execução do objeto, com previsão de início e fim;

V – plano de aplicação dos recursos a serem desembolsados pela entidade concedente e a contrapartida da entidade proponente, se for o caso, para cada projeto ou evento:

VI – cronograma de desembolso;

VII – comprovação do exercício pleno dos poderes inerentes à propriedade do imóvel, mediante certidão emitida pelo cartório de registro de imóveis competente, quando o ato de Transferência Voluntária, tiver por objeto a execução de obras ou benfeitorias em imóvel.

É parte integrante do Plano de Trabalho: a especificação completa do bem a ser produzido ou adquirido e, no caso de obras ou serviços, o projeto básico, devendo, ainda, conter os elementos discriminados no inciso IX, do art. 6º, da Lei nº 8.666/1993, inclusive os referentes à implementação das medidas sugeridas nos estudos ambientais eventualmente exigidos, conforme disposto no art. 12, da Lei nº 6.938, de 31 de agosto de 1981.

Os órgãos e entidades tomadoras das Transferências Voluntárias, quando integrantes da Administração Pública, deverão incluir o ingresso de recursos em seus orçamentos e demais normas de planejamento.

Buscando evitar atraso na consecução do objeto do ato de Transferência Voluntária, pelo descumprimento do cronograma de desembolso de recursos, a entidade concedente deverá desenvolver sistemática específica de planejamento e controle da aplicação dos recursos, de maneira a garantir harmonia entre a execução física e a financeira, está subordinada aos decretos de programação financeira do Poder Executivo Estadual e Municipal, conforme o caso.

CELEBRAÇÃO

Condições para Celebração

A entidade da Administração Pública Estadual ou Municipal somente efetuará a descentralização da execução mediante a Transferência Voluntária de recursos se:

- cumpridas as condições e exigências contidas no Plano Plurianual, na Lei de Diretrizes
- Orçamentárias e na Lei Orçamentária vigente;
- houver recursos orçamentários e financeiros disponíveis para a consecução dos objetivos previstos;
- a assunção da obrigação atender ao disposto nos arts. 16 e 17 da Lei Complementar nº 101/2000;
- não for destinada a pagamento, a qualquer título, de servidor ou empregado integrante de quadro de pessoal da administração pública, direta ou indireta, por quaisquer serviços, inclusive de consultoria ou assistência técnica, ressalvadas as hipóteses previstas em lei;
- o repasse dos recursos às entidades privadas sem fins lucrativos, declaradas de utilidade pública, atender os princípios da economicidade, eficiência e eficácia na execução do programa;
- a entidade tomadora dos recursos dispuser de comprovadas e satisfatórias condições técnicas de





funcionamento, recursos humanos disponíveis para consecução do seu objeto e atribuições regimentais ou estatutárias relacionadas com as atividades previstas no objeto pactuado, cuja seleção deverá ser feita por meio de procedimento seletivo público.

Regularidade da Entidade Tomadora dos Recursos

A regularidade, exigida por ocasião da celebração do ato, dos aditivos e ainda na liberação de cada parcela da Transferência Voluntária, da entidade tomadora dos recursos da Transferência Voluntária, será comprovada mediante a apresentação, no mínimo, dos seguintes documentos:

- certidão ou documento equivalente, expedido pelo órgão concedente, de que a beneficiária se acha em dia quanto às prestações de contas de Transferências Voluntárias concedidas anteriormente e quanto ao pagamento de tributos, empréstimos e financiamentos devidos ao ente transferidor;
- prova de regularidade fiscal para com a Fazenda Federal, Estadual e Municipal do domicílio ou sede do conveniente, ou outra equivalente, na forma da lei;
- prova de regularidade relativa à Seguridade Social e ao Fundo de Garantia por Tempo de Serviço;
- prova de inexistência de débitos inadimplidos perante a Justiça do Trabalho, mediante a apresentação de certidão negativa;

Para a transferência voluntária inserida no Plano Plurianual, que objetive a manutenção de programas, inclusive os de natureza assistencial, será exigida a comprovação da situação de regularidade, no início de cada exercício financeiro, antecedendo a emissão de empenho para o custeio das despesas daquele ano.

Processo referente à Celebração

O Processo referente à celebração ato de Transferência Voluntária deve ser formalizado com os seguintes documentos:

- Plano de Trabalho;
- Nota de Empenho;
- Cópia do ato de Transferência Voluntária e de seu Extrato publicado no Diário Oficial;
- Certidões de regularidade fiscal para com as Fazendas Federal, Estadual e Municipal do domicílio ou sede da entidade tomadora do recurso, ou outra equivalente, na forma da lei;
- Certidão Negativa de Débito da Previdência Social da entidade tomadora do recurso;
- Certificado de Regularidade do FGTS, fornecido pela Caixa Econômica Federal (Lei nº 8.036/90). da entidade tomadora do recurso;
- Certidão Negativa de Débitos Trabalhistas, fornecida pelo Tribunal superior do Trabalho;
- Pareceres técnicos e jurídicos do órgão acerca da minuta do ato de Transferência Voluntária;





- Estimativa do impacto orçamentário-financeiro e declaração do ordenador da despesa, nos termos do artigo 16, incisos I e II, da Lei Complementar nº 101/2000;
- Comprovante da ciência da assinatura do ato de transferência à Assembleia Legislativa ou à Câmara Municipal do conveniente ou contratante, conforme o caso (art. 116. § 2º, da Lei nº 8.666/93);

Os órgãos ou entidades da Administração Pública não poderão celebrar ato de Transferência Voluntária com mais de uma instituição para o mesmo objeto, exceto quando se tratar de ações complementares, o que deverá ficar consignado no respectivo ato, delimitando-se as parcelas e responsabilidades de cada entidade.

Na esfera Estadual, sempre que possível, o Termo de Transferência Voluntária deverá obedecer à minuta-padrão elaborada pela Procuradoria Geral do Estado. Na hipótese de não haver minuta-padrão instituída pela Procuradoria Geral do Estado, e no caso dos municípios, o ato deverá ser submetido ao Controle Interno ou órgão equivalente.

Formalização

O preâmbulo do ato de Transferência Voluntária conterá, no mínimo, as seguintes informações:

- I numeração sequencial em série anual do ato ou termo de Transferência Voluntária, com a indicação da sigla da entidade concedente dos recursos;
- II nome, CNPJ e endereço das entidades que estejam firmando o instrumento, bem como a respectiva natureza jurídica;
- III nome, endereço, número e órgão expedidor da carteira de identidade e o CPF dos respectivos titulares das entidades partícipes do ato de
- IV Transferência Voluntária, ou daqueles que estiverem atuando por delegação de competência;
- V a sujeição do ato de Transferência Voluntária e sua execução às normas pertinentes da Constituição Federal, da Constituição Estadual, da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, bem como da Lei Federal nº 8.666/1993, da Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado, desta Resolução e demais atos normativos do Poder Público, além das demais regras pertinentes à Transferência Voluntária;

Além das informações acima citadas, o ato de Transferência Voluntária deverá conter, ainda, o seguinte:

1. o objeto e seus elementos característicos, com a descrição detalhada, objetiva, clara e precisa do que se pretende realizar ou obter, em consonância com o Plano de Trabalho, que integrará o ato de Transferência Voluntária;
2. o valor do repasse e a contrapartida, quando houver, depositados na conta corrente específica de movimentação dos recursos, e a obrigação de cada um dos partícipes, inclusive quanto ao pagamento de encargos sociais e regularidade da obra;
3. a vigência, que deverá ser fixada de acordo com o prazo previsto para a consecução do objeto e em função das metas estabelecidas;
4. a prerrogativa do Estado ou do Município, exercida pela entidade responsável pelo programa, de conservar a





- autoridade normativa e exercer controle e fiscalização sobre a execução, bem como de assumir ou transferir a responsabilidade pelo mesmo, no caso de paralisação ou de fato relevante que venha a ocorrer, de modo a evitar a descontinuidade do serviço;
5. a classificação orçamentária da despesa, mencionando-se o número e data da Nota de Empenho;
 6. a forma de liberação de recursos, obedecendo ao cronograma de desembolso constante do Plano de Trabalho;
 7. obrigatoriedade da entidade tomadora dos recursos de apresentar relatórios de execução de Transferências Voluntárias e prestar contas dos recursos recebidos, no prazo e forma estabelecidos nesta Resolução e em demais atos normativos do Tribunal de Contas e da entidade concedente dos recursos;
 8. a definição do direito de propriedade dos bens remanescentes na data da conclusão ou extinção do instrumento e que, em razão deste, tenham sido adquiridos, produzidos, transformados ou construídos, respeitado o disposto na legislação pertinente;
 9. a faculdade aos partícipes do ato de Transferência Voluntária para denunciá-lo ou rescindi-lo, a qualquer tempo, imputando-lhes as responsabilidades das obrigações decorrentes do prazo em que tenham vigido e creditando-lhes, igualmente, os benefícios adquiridos no mesmo período;
 10. a obrigatoriedade de restituição de eventual saldo de recursos, inclusive os rendimentos da aplicação financeira, à entidade concedente dos recursos, ou ao Tesouro Estadual, ou Municipal, conforme o caso, na data de sua conclusão ou extinção;
 11. o compromisso da entidade tomadora dos recursos de restituir à entidade concedente, ou ao Tesouro Estadual, ou ao Tesouro Municipal, conforme o caso, o valor transferido, atualizado monetariamente, desde a data do recebimento, acrescido de juros legais, na forma da legislação aplicável, nos seguintes casos:
 - a) quando não for executado o objeto do ato de Transferência Voluntária;
 - b) quando não for apresentada, no prazo exigido, a Prestação de Contas parcial ou final;
 - c) quando os recursos forem utilizados para finalidade diversa da estabelecida no ato de Transferência Voluntária;
 12. a indicação de que os recursos, para atender às despesas em exercícios futuros estão consignados no Plano Plurianual, ou em prévia lei que o autorize e fixe o montante das dotações que, anualmente, constarão do orçamento durante o prazo de sua execução;
 13. as obrigações das partes constantes do ato de Transferência Voluntária;
 14. a indicação dos agentes públicos, integrantes do quadro de pessoal efetivo do concedente, responsáveis pelo acompanhamento e fiscalização;
 15. a garantia do livre acesso de servidores do Sistema de Controle Interno ao qual esteja subordinada a entidade concedente, além dos servidores do Tribunal de Contas, a qualquer tempo e lugar, a todos os atos e fatos relacionados direta ou indiretamente com o instrumento pactuado, quando em missão de fiscalização ou





auditoria;

16. o compromisso da entidade tomadora dos recursos de movimentar os recursos em conta bancária específica, salvo os casos previstos em lei;
17. a observância, no que couber, do disposto nos artigos 24 e 25 desta Resolução, quanto à obrigatoriedade de licitação para as entidades sujeitas ao procedimento licitatório e de cotação de preços para as entidades não sujeitas ao procedimento licitatório;
18. a obrigação de prestar contas dos recursos recebidos;
19. a indicação do foro para dirimir dúvidas decorrentes de sua execução.
20. a obrigação do concedente ou contratante prorrogar "de ofício" a vigência do instrumento antes do seu término, quando der causa a atraso na liberação dos recursos, limitada a prorrogação ao exato período do atraso verificado;

Assinarão, obrigatoriamente, o ato de Transferência Voluntária os partícipes, 2 testemunhas devidamente qualificadas e o interveniente, se houver.

Prorrogação "de ofício"

A prorrogação "de ofício" da vigência do convênio, acordo, ajuste ou instrumento congêneres, prescinde de prévia análise da área jurídica do concedente ou contratante.

Contrapartida

A contrapartida poderá ser atendida por meio de recursos financeiros ou ainda por meio de bens ou serviços, desde que economicamente mensuráveis.

Quando financeira, a contrapartida deverá ser depositada na conta bancária específica do ato de Transferência Voluntária, em conformidade com os prazos estabelecidos no cronograma de desembolso.

A contrapartida por meio de bens ou serviços, quando aceita, deverá ser fundamentada pelo concedente ou contratante e ser economicamente mensurável, devendo constar no instrumento, cláusula que indique a forma de aferição do valor correspondente, em conformidade com os valores praticados no mercado ou, em caso de objetos padronizados, com parâmetros previamente estabelecidos.

A contrapartida será calculada observando os percentuais e as condições estabelecidas na Lei de Diretrizes Orçamentárias.

O proponente deverá comprovar que os recursos, bens ou serviços referentes à contrapartida proposta estão devidamente assegurados.





Alterações

O ato de Transferência Voluntária poderá ser alterado mediante proposta, devidamente formalizada e justificada, a ser apresentada ao concedente ou contratante em, no mínimo, 30 dias antes do término de sua vigência ou no prazo nele estipulado. Contudo, é vedado o aditamento de convênio com o intuito de alterar o seu objeto, entendido como tal a modificação, ainda que parcial, da finalidade definida no correspondente Plano de Trabalho, configurando, ainda, mudança do objeto mesmo que não haja alteração da classificação econômica da despesa.

Excepcionalmente, quando se tratar apenas de alteração da programação de execução do convênio, será admitida que a entidade executora proponha a reformulação do Plano de Trabalho, o que será previamente apreciado pelo setor técnico e submetido à aprovação da autoridade competente do órgão ou da entidade concedente.

Vedações

É vedada a inclusão, tolerância ou admissão no ato de Transferência Voluntária, sob pena de nulidade e sustação do ato e responsabilidade do agente, de cláusulas ou condições que prevejam ou permitam:

- celebração de acordos com entidades privadas sem fins lucrativos que tenham como dirigente agente político de Poder ou do Ministério Público, tanto quanto dirigente de órgão ou entidade da administração pública, de qualquer esfera governamental, ou respectivo cônjuge ou companheiro, bem como parente em linha reta, colateral ou por afinidade, até o segundo grau;
- celebração de acordos com órgão ou entidade de direito público ou privado, que esteja em mora, inadimplente com outros convênios ou contratos de repasse celebrados com órgãos ou entidades da Administração Pública, ou irregular em qualquer das exigências desta Resolução;
- celebração de acordos com entidades públicas ou privadas cujo objeto social não se relacione às características do programa ou que não disponham de condições técnicas para executar o objeto pactuado;
- realização de despesas a título de taxa de administração, de gerência ou similar, ressalvadas as despesas de caráter indenizatório dos custos administrativos, devidamente motivados e detalhados em planilhas;
- utilização dos recursos em finalidade diversa da estabelecida no respectivo instrumento, ainda que em caráter de emergência;
- realização de despesas em data anterior ou posterior à sua vigência;
- atribuição de vigência ou de efeitos financeiros retroativos;
- realização de despesas com taxas bancárias;
- realização de despesas com multas, juros ou atualização monetária, inclusive as referentes a pagamentos ou recolhimentos fora dos prazos, exceto, no que se refere às multas, se decorrentes de atraso na transferência de recursos pelo concedente, e desde que os prazos para pagamento e os percentuais sejam os mesmos aplicados no mercado;
- realização de despesas com publicidade, salvo as de caráter educativo, informativo ou de orientação social,





das quais não constem nomes, símbolos ou imagens que caracterizem promoção pessoal de autoridades ou servidores públicos;

- transferência de recursos a terceiros que não figurem como parte no objeto do ato de transferência;
- transferência de recursos públicos como contribuições, auxílios ou subvenções às instituições privadas com fins lucrativos.
- transferência de recursos para clubes, associações de servidores, sindicatos, organizações partidárias, cooperativas e quaisquer entidades congêneres.

Publicidade da celebração

A eficácia do ato de Transferência Voluntária e respectivos aditivos fica condicionada à publicação do respectivo extrato no Diário Oficial, que será providenciada pelo concedente até o 5º dia útil do mês seguinte ao de sua assinatura, para ocorrer no prazo de 20 (vinte) dias, contendo os seguintes elementos:

- a) espécie, número e data do instrumento;
- b) identificação dos órgãos ou entidades partícipes, com CNPJ;
- c) identificação dos responsáveis pela sua assinatura;
- d) resumo do objeto;
- e) número do empenho, data e valor da Transferência Voluntária, com a identificação da dotação orçamentária;
- f) valor global;
- g) prazo de vigência.

O titular do órgão ou entidade que deixar de publicar o Ato de Transferência Voluntária ou publicar com informações indevidas, ficará sujeito às disposições da Lei Orgânica e Regimento Interno do Tribunal de Contas.

O ente, estado ou município, que efetuar Transferência Voluntária, deverá criar em seu portal sítio eletrônico denominado Portal das Transferências Voluntárias, onde será dada publicidade dos Atos, os quais ficarão disponíveis para consultas

No sítio eletrônico, deverão constar os elementos especificados no artigo anterior, acrescidos dos aditivos, quando houver, e da Prestação de Contas, esta contendo o número do ofício de apresentação e data de ingresso, além do relatório de execução da Transferência Voluntária, da relação dos processos licitatórios, dispensas, inexigibilidades ou das cotações de preços das empresas consultadas e da relação dos pagamentos efetuados.

O Tribunal de Contas poderá migrar as informações contidas nos sítios eletrônicos dos órgãos e entidades públicas para o seu Portal das Transferências Voluntárias.

Os convenientes ou contratados deverão disponibilizar ainda, por meio da internet ou, em sua falta, em sua sede, em um local de fácil visibilidade, consulta ao extrato do convênio ou outro instrumento utilizado, contendo pelo menos





objeto, a finalidade, os valores e as datas de liberação e detalhamento da aplicação dos recursos, bem como as contratações realizadas para a execução do objeto pactuado.

EXECUÇÃO

O êxito nessa fase do convênio depende essencialmente de três fatores: seguir à risca o planejamento estabelecido no plano de trabalho aprovado, as normas de administração orçamentária e financeira da administração pública, e registrar corretamente todos os atos relativos à execução.

O objeto da Transferência Voluntária deverá ser executado fielmente pelos partícipes, de acordo com as cláusulas pactuadas no instrumento e na legislação pertinente, respondendo cada um pelas consequências de sua inexecução total ou parcial.

Liberação e Movimentação dos Recursos

A liberação de recursos financeiros deve obedecer ao cronograma de desembolso previsto no Plano de Trabalho e guardar consonância com as fases ou etapas de execução do objeto do ato de Transferência Voluntária.

Os recursos serão obrigatoriamente movimentados em instituição financeira oficial, com abertura de conta específica, salvo os casos previstos em lei. Não havendo instituição financeira oficial na localidade da entidade tomadora da Transferência Voluntária, os recursos poderão ser movimentados em agência bancária local ou, na ausência desta utilizar os serviços de banco postal.

Os saques de recursos da conta específica somente serão permitidos para pagamento de despesas constantes do Plano de Trabalho ou para aplicação no mercado financeiro, devendo sua movimentação realizar-se, exclusivamente, mediante cheque nominativo, ordem bancária, transferência eletrônica ou outra modalidade em que fique identificada sua destinação e, no caso de pagamento, o credor.

Os recursos repassados, enquanto não empregados na sua finalidade, serão aplicados, nos termos do art. 16, § 4º, da Lei nº. 8.666/1993:

- obrigatoriamente em caderneta de poupança de instituição financeira oficial, se a previsão de seu uso for igual ou superior a um mês;
- em fundo de aplicação financeira de curto prazo ou operação de mercado aberto lastreada em títulos da dívida pública, quando sua utilização estiver prevista para prazos menores;

Os rendimentos das aplicações financeiras serão obrigatoriamente aplicados no objeto do convênio ou do contrato de repasse, estando sujeitos às mesmas condições de Prestação de Contas exigidas para os recursos transferidos.

As receitas oriundas dos rendimentos da aplicação no mercado financeiro não poderão ser computadas como contrapartida devida pelo conveniente ou contratado.

A transferência de recursos financeiros destinados ao cumprimento do objeto do convênio obedecerá ao Plano de Trabalho previamente aprovado, tendo por base o cronograma de desembolso, cuja elaboração terá como parâmetro, para a definição das parcelas, o detalhamento da execução física do objeto e a programação financeira.





Quando a liberação dos recursos ocorrer em parcelas, a liberação destas, a partir da segunda, ficará condicionada à apresentação de Prestação de Contas da parcela anterior, exceto nos casos a seguir, em que as parcelas ficarão retidas até o saneamento das impropriedades (Art. 116, § 3º, incisos I a III. da Lei nº 8.666/93):

- I. quando não tiver havido comprovação da boa e regular aplicação da parcela anteriormente recebida, na forma da legislação aplicável, inclusive mediante procedimentos de fiscalização local, realizados periodicamente pela entidade ou órgão descentralizador dos recursos ou órgão competente do sistema de controle interno da Administração Pública;
- II. quando verificado desvio de finalidade na aplicação dos recursos, atrasos não justificados no cumprimento das etapas ou fases programadas, práticas atentatórias aos princípios fundamentais da Administração Pública nas contratações e demais atos praticados na execução do convênio, ou o inadimplemento do executor com relação a outras cláusulas convencionais básicas;
- III. quando o executor deixar de adotar as medidas saneadoras apontadas pelo partícipe repassador dos recursos ou por integrantes do respectivo sistema de controle interno.

A liberação das parcelas do convênio será suspensa definitivamente na hipótese de sua rescisão ou denúncia.

Contratação por Órgãos e Entidades da Administração Pública

Os órgãos e entidades públicas que receberem recursos dos Estados e Municípios por meio de transferências voluntárias estão obrigados a observar as disposições contidas na Lei de Licitações e Contratos Administrativos e demais normas pertinentes ao assunto, quando da contratação de terceiros, sendo vedada a contratação de dirigentes da entidade tomadora dos recursos e de seus respectivos cônjuges, companheiros e parentes em linha reta, colateral ou por afinidade até o 2º grau, ou de empresa em que estes sejam sócio-cotistas para prestação de serviços ou fornecimento de bens.

Contratação com terceiros

Após o regular processo licitatório, segue a fase de celebração do contrato com a empresa vencedora do certame.

Os contratos devem estabelecer com clareza e precisão as condições para sua execução, expressas em cláusulas que definam direitos, obrigações e responsabilidades das partes, em conformidade com os termos da licitação e da proposta a que se vinculam. As cláusulas contratuais devem conter todas as especificações referentes aos seguintes itens:

- Definição exata e perfeita do objeto contratado;
- Regime de execução ou forma de fornecimento;
- Prazos das etapas de execução, conclusão, entrega e recebimento definitivo do objeto;
- Preço dos produtos ou dos serviços;
- Forma de pagamento, que deve corresponder sempre às fases de andamento da realização do objeto;





- Critérios de reajuste de preços;
- Direitos e responsabilidades das partes, penalidades cabíveis, valores de multas e os casos de rescisão;
- Início e término de vigência;

É obrigatório que o gestor, ao celebrar contrato, submeta-o previamente à sua assessoria jurídica ou, caso não exista órgão jurídico formal na estrutura do conveniente, pelo menos consulte um advogado.

Execução de contratos de obras

Grande parte das transferências voluntárias trata de obras civis, como por exemplo, construção de escolas, postos de saúde, hospitais, estradas, barragens, pontes, presídios e pavimentação asfáltica.

Por ser um processo complexo e envolver muitas variáveis, uma obra deve merecer toda a atenção do gestor. Desde o projeto básico até o recebimento final da obra, todas as fases devem ser rigorosamente fiscalizadas.

Enquanto o TCE-AM não edita seu manual de Obras públicas, sugere-se a adoção do manual de Obras Públicas do Tribunal de Contas da União, no qual constam recomendações básicas para a contratação e fiscalização de obras de edificações públicas, no qual são explicitados todos os procedimentos que o gestor deve adotar para que a execução e a fiscalização da obra pública sejam bem-feitas.

Destinado preferencialmente a órgãos e entidades da Administração Pública que não possuem equipes técnicas especializadas, como prefeituras de pequenos e médios municípios, o manual dá orientação em linguagem simples e de fácil entendimento, permitindo a compreensão dos assuntos por quem não possui especialização na área de construção civil.

No manual são abordados os seguintes assuntos:

- Escolha de terreno;
- Estudo de viabilidade;
- Elaboração do projeto;
- Licitação da obra;
- Contratação;
- Alterações contratuais;
- Fiscalização;
- Rescisão de contrato e sanções administrativas;
- Medições e recebimento da obra;
- Conservação e manutenção;
- Principais normas aplicáveis;





- Irregularidades em obras públicas;
- Súmulas do TCU.

Execução de contratos de bens e serviços

O gestor deve exigir o cumprimento integral de todas as cláusulas contratuais. Não pode tolerar atrasos, inexecução ou execução diferente do que foi contratado. Caso contrário, será responsabilizado pelo não cumprimento do objeto conveniado.

Em caso de aquisição de produtos, é fundamental que, no momento da entrega, seja feita rigorosa conferência de suas características (peso, tamanho, qualidade, especificações técnicas etc). O recebimento de produtos deve ser atestado por um responsável designado pelo conveniente. A entrada de produto no almoxarifado deverá ser registrada convenientemente.

Assim como deve ser registrado o recebimento de produtos da empresa contratada, também sua utilização no objeto conveniado deverá ser comprovada. O bem adquirido deve ser empregado no objeto do convênio e em benefício da comunidade.

Quando se tratar de produtos que devam ser distribuídos à população (remédios, alimentos, material escolar), a entrega deverá ser comprovada mediante documentos que indiquem o dia, a quantidade e a identificação dos beneficiários.

Em caso de prestação de serviços, além da respectiva nota fiscal de serviços, é necessária a comprovação de sua efetiva realização mediante documentos hábeis como fichas de frequência, relatórios de execução, boletins de medições e outros.

PRESTAÇÃO DE CONTAS

As prestações de contas das Transferências Voluntárias estaduais e municipais deverão ser formalizadas de acordo com os normativos deste Tribunal e da entidade concedente dos recursos.

A prestação de contas deverá ser examinada quanto à:

1. eficácia da execução do convênio e termo de parceria, ou seja, sobre a produção dos resultados desejados pela unidade responsável pela execução do programa c/ou projeto;
2. efetividade ou realidade dos resultados, o fiel cumprimento das cláusulas convencionadas e das normas legais aplicáveis à espécie.

As prestações de contas das Transferências Voluntárias estaduais e municipais, repassadas às entidades da Administração Pública, ou às entidades privadas sem fins lucrativos, deverão ser apresentadas ao órgão repassador dos recursos nos prazos legais, acompanhadas dos seguintes documentos, sem prejuízo de outros exigidos em ato normativo estadual ou municipal:

- a) ofício de encaminhamento da Prestação de Contas ao órgão repassador dos recursos:





- b) relatório de execução da Transferência Voluntária, com a descrição do número do Ato de Transferência Voluntária, data, partes, valor global, destacando-se a contrapartida, e aplicações, número da conta bancária, data da liberação dos recursos, total das despesas, saldo remanescente, se houver, relação dos objetos adquiridos ou identificação dos serviços realizados, devidamente assinado pelo responsável;
- c) relação dos processos licitatórios, dispensas, inexigibilidades ou das cotações de preços das empresas consultadas, identificando os números das licitações ou das cotações, objetos, vencedores e valores;
- d) relação dos pagamentos efetuados, mencionando-se o beneficiário, objeto, número do documento que autorizou o pagamento (cheque, ordem bancária, transferência eletrônica ou outra modalidade, em que fiquem identificados sua destinação);
- e) lista dos beneficiários do projeto, contendo, no mínimo, o endereço, CPF e telefone, a fim de possibilitar a análise quanto à eficácia e à efetividade do ajuste por parte do controle do órgão supervisor e do controle externo, comprovando o alcance da meta prevista no Plano de Trabalho;
- f) cópia do termo de Transferência Voluntária, bem como dos aditivos, se houver, e respectivos comprovantes de publicação no Diário Oficial;
- g) Plano de Trabalho, devidamente aprovado pela entidade concedente dos recursos;
- h) cópia autenticada do comprovante de publicação da lei, referente à declaração de utilidade pública, para as entidades privadas, sem fins lucrativos, não integrantes da Administração Pública;
- i) extrato de movimentação da conta bancária vinculada ao ato de Transferência Voluntária, inclusive com a aplicação da disponibilidade financeira, caso haja;
- j) comprovante de recolhimento do saldo de recursos, quando houver;
- k) relação dos bens adquiridos, produzidos ou confeccionados, quando for o caso;
- l) termo de conclusão ou do recebimento definitivo da obra, na forma do art. 73, da Lei nº 8.666/93, quando for o caso;
- m) originais dos documentos fiscais ou equivalentes, relativos às despesas efetuadas (empenhos, faturas, notas fiscais, recibos, etc), os quais devem ser emitidos em nome do conveniente ou do executor, devidamente identificados com referência ao título e número do ato de Transferência Voluntária.

Os documentos que compõem a prestação de contas deverão ficar arquivados no órgão repassador dos recursos, em boa ordem de conservação, de forma individualizada para cada ato de Transferência Voluntária, à disposição da fiscalização do Tribunal, pelo prazo de 10 anos, indicado no ato de Transferência Voluntária, contado do exame definitivo das contas pelo órgão ou entidade concedente.

A Prestação de Contas, quando remetida ao Tribunal de Contas, deverá conter cópias dos documentos retromencionados, com autenticação pelo órgão concedente, via aporte de carimbo "confere com o original".

As entidades executoras de convênios que não gerem despesas, remeterão somente relatório circunstanciado das atividades desenvolvidas e das metas alcançadas, em comparação com aquela previamente nos ajustes.





Cabe ao prefeito, ao governador ou ao gestor sucessor prestar contas dos recursos provenientes de atos de Transferências Voluntárias firmados pelos seus antecessores.

Na impossibilidade de prestar contas, o ente, órgão ou instituição recebedora de recursos públicos deverá apresentar ao concedente justificativas que demonstrem o impedimento de prestar contas e as medidas adotadas para o resguardo do patrimônio público.

Quando a impossibilidade de prestar contas decorrer de ação ou omissão do antecessor, o novo administrador solicitará a instauração de Tomada de Contas Especial ou denúncia, conforme o caso.

Cabe ao órgão ou entidade concedente e, se extinto, ao seu sucessor, decidir sobre a regularidade da aplicação dos recursos transferidos.

No caso da existência de mais de um concedente de recursos, o termo de transferência poderá estabelecer que a responsabilidade pelo encaminhamento da Prestação de Contas ao Tribunal seja atribuída a um dos concedentes.

A apresentação das contas ao Tribunal por um dos concedentes não afasta a responsabilidade dos demais pela fiscalização da execução do objeto termo de transferência.

Prazos para a Prestação de Contas Final

O órgão ou entidade repassadora dos recursos exigirá a Prestação de Contas da Transferência Voluntária, que deverá ser apresentada pelo conveniente até 30 dias após o prazo de vigência.

O órgão ou entidade concedente, por meio de seu controle interno ou equivalente, emitirá parecer aprovando ou desaprovando a Prestação de Contas, a qual deverá ser encaminhada ao Tribunal de Contas até 60 dias após o encaminhamento da prestação de contas pelo conveniente.

Caso seja detectada alguma inconsistência, o titular do órgão deverá estabelecer um prazo de 15 dias para que o responsável pela Prestação de Contas possa solucionar a falha.

Esgotado o prazo para solucionar a falha e não cumpridas as exigências estabelecidas, ou, ainda, se existirem evidências de irregularidades de que resultem prejuízo ao erário, cabe ao órgão concedente instaurar a Tomada de Contas Especial e adotar todas as medidas administrativas, manifestando-se quanto à aprovação ou desaprovação das contas, que posteriormente deverá ser encaminhada ao Tribunal de Contas.

Na hipótese de omissão do dever de prestar contas, da não comprovação da aplicação dos recursos repassados, da ocorrência de desfalque, ou desvio de dinheiro, bens e valores, ou ainda a prática de qualquer ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico e que resulte dano ao erário, o agente repassador, sob pena de responsabilização solidária, deverá proceder à Tomada de Contas Especial, no prazo de 30 dias.

O órgão ou entidade que efetuar Transferência Voluntária deverá manter controle dos recursos, expedindo-se a baixa de responsabilidade, após a aprovação da Prestação de Contas.





Prazos para a Prestação de Contas Parcial

A Prestação de Contas Parcial é aquela pertinente a cada uma das parcelas de recursos liberados. Deverá ser apresentada pelo tomador ao órgão ou entidade repassadora dos recursos nos prazos previstos no instrumento de celebração, obedecendo ao cronograma de desembolso constante do Plano de Trabalho.

Esgotado o prazo previsto no instrumento de celebração, e não cumpridas as exigências estabelecidas, ou, ainda, se existirem evidências de irregularidades de que resultem prejuízo ao erário, cabe ao órgão concedente instaurar a Tomada de Contas e adotar todas as medidas administrativas, manifestando-se quanto à aprovação ou desaprovação das contas, que posteriormente deverá ser encaminhada ao Tribunal de Contas.

O órgão ou entidade concedente, por meio de seu controle interno ou equivalente, emitirá parecer aprovando ou desaprovando a Prestação de Contas Parcial, a qual deverá ser encaminhada ao Tribunal de Contas até 60 dias após a apresentação da Prestação de Contas Parcial.

Constatada irregularidade ou inadimplência na apresentação da Prestação de Contas Parcial, o ordenador de despesas suspenderá imediatamente a liberação das parcelas seguintes e notificará o tomador, concedendo-lhe o prazo máximo de 15 dias para sanar a irregularidade ou cumprir a obrigação.

Decorrido o prazo da notificação sem que a irregularidade tenha sido sanada ou sem que a obrigação haja sido adimplida, o ordenador de despesas comunicará o fato, sob pena de responsabilidade, ao controle interno e providenciará a instauração de Tomada de Contas Especial, registrando, ainda, a inadimplência no Cadastro de Convênios do Sistema de Administração Financeira.

O órgão ou entidade que efetuar Transferências Voluntárias deverá manter controle dos recursos, expedindo-se a baixa de responsabilidade, após o ingresso da Prestação de Contas.

Na hipótese de omissão do dever de prestar contas, da não comprovação da aplicação dos recursos repassados, da ocorrência de desfalque, ou desvio de dinheiro, bens e valores, ou ainda a prática de qualquer ato ilegal, ilegítimo ou antieconômico e que resulte dano ao erário, o agente repassador, sob pena de responsabilização solidária, deverá proceder à Tomada de Contas Especial, no prazo de 30 (trinta) dias.

Tomada de Contas Especial

Tomada de Contas Especial é um processo devidamente formalizado, dotado de rito próprio, que objetiva apurar os fatos, identificar os responsáveis e quantificar o dano causado ao Erário, visando ao seu imediato ressarcimento.

A Tomada de Contas Especial somente deverá ser instaurada depois de esgotadas as providências administrativas internas pela ocorrência de algum dos seguintes fatos:

1. quando a Prestação de Contas de Transferência Voluntária não for apresentada no prazo legal; e
2. quando a Prestação de Contas de Transferência Voluntária não for aprovada em decorrência de:
 - a) inexecução total ou parcial do objeto pactuado;
 - b) desvio de finalidade na aplicação dos recursos transferidos;





- c) impugnação de despesas, se realizadas em desacordo com as disposições do termo celebrado ou desta Resolução;
- d) não-utilização, total ou parcial, da contrapartida pactuada, na hipótese de não haver sido recolhida;
- e) não-utilização, total ou parcial, dos rendimentos da aplicação financeira no objeto do Plano de Trabalho, quando não recolhidos;
- f) não-aplicação ou não devolução de rendimentos de aplicações financeiras, no caso de sua não utilização;
- g) não-devolução de eventual saldo de recursos públicos, apurado na execução do objeto; e
- h) ausência de documentos exigidos na Prestação de Contas que comprometa o julgamento da boa e regular aplicação dos recursos.

A Tomada de Contas Especial será instaurada, ainda, por determinação dos órgãos de Controle Interno ou do Tribunal de Contas do Estado, no caso de omissão da autoridade competente em adotar essa medida.

A instauração da Tomada de Contas Especial, obedecidas as normas específicas, será precedida de providências saneadoras pelo concedente, bem como da notificação do responsável assinalando prazo máximo de 30 dias para que apresente a Prestação de Contas ou recolha o valor do débito imputado, acrescido de correção monetária e juros de mora, e, ainda, das justificativas e alegações de defesa julgadas necessárias pelo notificado, nos casos em que a Prestação de Contas não tenha sido aprovada.

Instaurada a Tomada de Contas Especial e havendo a apresentação, embora intempestiva, da Prestação de Contas ou recolhimento do débito imputado, inclusive gravames legais, poderão ocorrer as seguintes hipóteses:

- I. no caso da apresentação da Prestação de Contas ou recolhimento integral do débito imputado, antes do encaminhamento da Tomada de Contas Especial ao Tribunal de Contas do Estado, deverá ser dada a baixa do registro de inadimplência:
 - a) aprovada a Prestação de Contas ou comprovado o recolhimento, tal circunstância deverá ser imediatamente comunicada ao órgão onde se encontre a Tomada de Contas Especial, visando ao arquivamento do processo e mantendo-se a baixa da inadimplência e efetuando-se o registro da baixa da responsabilidade, sem prejuízo de ser dado conhecimento do fato ao Tribunal de Contas do Estado, em relatório de atividade do gestor, quando da tomada ou Prestação de Contas anual do ordenador de despesas do órgão ou entidade concedente;
 - b) não aprovada a Prestação de Contas, o fato deverá ser comunicado ao órgão onde se encontre a Tomada de Contas Especial para que adote as providências necessárias ao prosseguimento do feito, sob esse novo fundamento, reinscrevendo-se a inadimplência. no caso de a Tomada de Contas Especial referir-se ao atual administrador, tendo em vista a sua permanência à frente da administração do órgão conveniente.
- II. No caso da apresentação da Prestação de Contas ou recolhimento integral do débito imputado, após o encaminhamento da Tomada de Contas Especial ao Tribunal de Contas do Estado, proceder-se-á também,





a baixa da inadimplência:

- a) sendo aprovada a Prestação de Contas ou comprovado o recolhimento, tal circunstância deverá ser imediatamente comunicada ao controle interno do Estado. para adoção das providências junto ao Tribunal de Contas do Estado, mantendo-se a baixa da inadimplência bem como a inscrição da responsabilidade apurada, que só poderá ser baixada por decisão do Tribunal;
- b) não sendo aprovada a Prestação de Contas adotar-se-ão as providências do inciso anterior quanto à comunicação à unidade de controle interno, reinscrevendo-se, entretanto, a inadimplência, no caso da Tomada de Contas Especial referir-se ao atual administrador, tendo em vista a sua permanência à frente da administração do órgão conveniente.

A instauração de Tomada de Contas Especial ensejará:

- I. a inscrição de inadimplência do respectivo instrumento no AFI, o que será fator restritivo a novas transferências de recursos financeiros oriundos do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social do Estado mediante convênios ou outros tipos de ajustes;
- II. o registro daqueles identificados como causadores do dano ao erário na conta "DIVERSOS RESPONSÁVEIS" do AFI.

RESCISÃO E DA DENÚNCIA DO ATO DE TRANSFERÊNCIA VOLUNTÁRIA

O inadimplemento de cláusulas pactuadas no ato de Transferência Voluntária constitui motivo de rescisão, feita pela entidade concedente dos recursos, quando constatadas as seguintes situações:

1. utilização dos recursos em desacordo com o Plano de Trabalho;
2. falta de apresentação das prestações de contas parcial e final, na forma e nos prazos estabelecidos nesta Resolução e em demais atos normativos aplicáveis ao caso;
3. constatação, a qualquer tempo, de falsidade ou incorreção de informação em qualquer documento apresentado.

A rescisão do ato de Transferência Voluntária, na forma do artigo anterior, enseja a instauração da competente tomada de contas, nos termos do Regimento Interno do Tribunal e demais legislações aplicáveis ao caso.

O ato de Transferência Voluntária poderá ser denunciado a qualquer tempo, ficando os partícipes responsáveis somente pelas obrigações e auferindo as vantagens do tempo em que participaram voluntariamente da avença, não sendo admissível cláusula obrigatória de permanência ou sancionadora dos denunciantes.

Quando da conclusão, denúncia, rescisão ou extinção do ato de Transferência Voluntária, os saldos financeiros remanescentes, inclusive os provenientes das receitas obtidas das aplicações financeiras realizadas, serão devolvidos à entidade ou órgão repassador dos recursos, no prazo improrrogável de trinta dias do evento, sob pena da imediata instauração de Tomada de Contas Especial do responsável, providenciada pela autoridade competente do órgão ou entidade titular dos recursos.





A devolução mencionada será realizada observando-se a proporcionalidade dos recursos transferidos e os da contrapartida previstos na celebração independentemente da época em que foram aportados pelas partes.

FISCALIZAÇÃO DO ATO DE TRANSFERÊNCIA VOLUNTÁRIA

A função gerencial fiscalizadora será exercida pelos órgãos entidades concedentes, dentro do prazo regulamentar de execução ou Prestação de Contas do ato de Transferência Voluntária, ficando assegurado aos seus agentes qualificados a responsabilidade de reorientar ações e de acatar, ou não, as justificativas com relação às eventuais disfunções havidas na execução, sem prejuízo da ação das unidades de controle interno e externo, de forma a garantir a regularidade dos atos praticados e a plena execução do objeto.

Nos termos da Lei Orgânica do Tribunal, do Regimento Interno, sem prejuízo dos demais atos normativos aplicáveis, os trabalhos de fiscalização do Tribunal de Contas compreenderão todas as fases das Transferências Voluntárias do Estado e dos Municípios amazonenses.

Durante os trabalhos de fiscalização, o Tribunal de Contas adotará os procedimentos pertinentes, nos termos do Regimento Interno, quando detectar irregularidades na formalização, liberação e execução das Transferências Voluntárias.

MARCO REGULATÓRIO DAS ORGANIZAÇÕES DA SOCIEDADE CIVIL

Neste capítulo serão apresentadas as principais mudanças trazidas pelo Marco Regulatório das Organizações da Sociedade Civil (MROSC), como é conhecida a Lei 13.019/2014, com dispositivos alterados pela Lei 13.204/2015.

Essa lei, de abrangência nacional, criou instrumentos jurídicos próprios para a celebração das parcerias entre a administração pública e as organizações da sociedade civil: o termo de colaboração e o termo de fomento. Além disso, trouxe as seguintes inovações:

- Criação de instrumento para incentivar a participação da sociedade civil;
- Obrigatoriedade do chamamento público e criação da comissão para seleção;
- Comprovação de tempo mínimo de existência para organizações;
- Exigência de “ficha limpa” para organizações e dirigentes;
- Possibilidade de remuneração da equipe de trabalho e de pagamento em espécie;
- Inaplicabilidade da Lei de Licitações;
- Cláusulas essenciais próprias à formalização dos termos de colaboração e de fomento;
- Criação da comissão de monitoramento e avaliação;
- Prestação de contas simplificada.





Procedimento de manifestação de interesse social

Na fase de proposição, a nova lei criou o procedimento de manifestação de interesse social, por meio do qual as organizações da sociedade civil poderão apresentar propostas ao Poder Público para que este avalie a conveniência de realizar um chamamento público.

As propostas levadas à administração pública deverão indicar o interesse público envolvido, conter o diagnóstico da realidade que se quer modificar e, quando possível, a indicação da viabilidade, dos custos, dos benefícios e dos prazos de execução da ação pretendida (art. 19 da Lei 13.019/2014).

Obrigatoriedade do chamamento público

A celebração de termo de colaboração ou de fomento será obrigatoriamente precedida de chamamento público voltado a selecionar organizações da sociedade civil que tornem mais eficaz a execução do objeto, exceto se envolverem recursos decorrentes de emendas parlamentares.

O chamamento público também poderá ser dispensado nas seguintes hipóteses:

- No caso de urgência decorrente de paralisação ou iminência de paralisação de atividades de relevante interesse público, pelo prazo de até cento e oitenta dias;
- Nos casos de guerra, calamidade pública, grave perturbação da ordem pública ou ameaça à paz social;
- Quando se tratar da realização de programa de proteção às pessoas ameaçadas ou em situação que possa comprometer sua segurança;
- No caso de atividades voltadas ou vinculadas a serviços de educação, saúde e assistência social, desde que executadas por organizações da sociedade civil previamente credenciadas pelo órgão gestor da respectiva política.

O chamamento público é inexigível, ainda, nas hipóteses de inviabilidade de competição entre as organizações da sociedade civil, seja em razão da natureza singular do objeto do plano de trabalho, seja quando as metas buscadas para fins de alcance do interesse público somente puderem ser atingidas por uma entidade específica.

No caso de haver chamamento público, deverá ser designada uma comissão de seleção para analisar e pontuar as propostas de acordo com os critérios de julgamento previstos no edital. Depois de encerrada a etapa competitiva e ordenadas as propostas, a administração verificará o atendimento das condições para celebração pela organização melhor classificada.

Condições para celebração da parceria

Para celebrar uma parceria com a administração pública, a organização da sociedade civil deve comprovar o preenchimento de três requisitos, entre outros previstos na lei:

- Tempo mínimo de existência de três anos para atuar com a União, dois anos com Distrito Federal e Estados e um ano com Municípios;





- Experiência prévia na realização do objeto da parceria ou de natureza semelhante
- Capacidade técnica e operacional para o desenvolvimento das atividades.

A exigência de contrapartida para a realização da parceria é facultativa e somente poderá ser exigida no formato de contrapartida em bens e serviços economicamente mensuráveis, não de contrapartida financeira.

Hipóteses de vedação das organizações e seus dirigentes

As organizações e os dirigentes que tenham utilizado indevidamente os recursos de projetos anteriores ficam impedidos de celebrar novas parcerias.

Com efeito, é vedada a celebração de parceria com uma organização da sociedade civil:

- Que não seja regularmente constituída;
- Que tenha se omitido do dever de prestar contas;
- Cujas contas foram rejeitadas pela administração pública nos últimos cinco anos;
- Cujas contas foram julgadas irregulares ou rejeitadas pelo Tribunal ou Conselho de Contas, em decisão irrecorrível, nos últimos oito anos;
- Punida com as sanções de declaração de inidoneidade e de suspensão temporária de participar de licitação (ou de chamamento) e impedimento de celebrar contrato (ou parceria) com a administração.

Também é vedada a celebração de parceria com uma organização da sociedade civil que tenha entre seus dirigentes uma pessoa:

- Vinculada ao Poder Público;
- Cujas contas foram julgadas irregulares ou rejeitadas pelo Tribunal ou Conselho de Contas, em decisão irrecorrível, nos últimos oito anos;
- Julgada responsável por falta grave e inabilitada para o exercício de cargo em comissão ou função de confiança;
- Considerada responsável por ato de improbidade.

Persiste o impedimento para celebrar parceria enquanto não houver o ressarcimento do dano ao erário, pelo qual seja responsável a organização da sociedade civil ou seu dirigente.

Regras diferenciadas quanto à formalização do instrumento

O Marco Regulatório criou regras diferenciadas para parcerias, entre as quais, cláusulas essenciais do termo de colaboração ou fomento, tais como a definição da forma da prestação de contas e do monitoramento e avaliação.

O instrumento também deverá conter menção à responsabilidade exclusiva da organização pelas despesas de custeio, de investimento e de pessoal, bem como pelo pagamento dos encargos trabalhistas, previdenciários, fiscais e comerciais relacionados à execução do objeto da parceria.





No que se refere à execução do objeto da parceria, é permitida a atuação em rede, por duas ou mais organizações da sociedade civil. Nesse caso, fica mantida a integral responsabilidade da organização celebrante do termo de fomento ou de colaboração.

Possibilidade de remuneração da equipe e de pagamento em espécie

A legislação admite, ainda, a remuneração da equipe de trabalho com os recursos da parceria. Contudo, a inadimplência da organização em relação aos encargos trabalhistas, fiscais e comerciais não transfere à administração pública a responsabilidade por seu pagamento nem poderá onerar o objeto do termo de fomento ou de colaboração ou restringir sua execução.

Toda movimentação de recursos no âmbito da parceria será realizada mediante transferência eletrônica sujeita à identificação do beneficiário final e à obrigatoriedade de depósito em sua conta bancária. Demonstrada a impossibilidade física de pagamento mediante transferência eletrônica, o termo de colaboração ou de fomento poderá admitir a realização de pagamentos em espécie.

Inaplicabilidade da Lei de Licitações

Nas compras e contratações realizadas pelas organizações com os recursos financeiros provenientes das parcerias não se aplica a Lei de Licitações.

Comissão de monitoramento e avaliação

Ao final da execução, um relatório técnico emitido pela administração pública sobre a conformidade do cumprimento do objeto e os resultados alcançados durante a execução do termo de colaboração ou de fomento deverá ser submetido à comissão de monitoramento e avaliação. Após ter sido homologado pela comissão, a administração pública deverá considerar o relatório na análise da prestação de contas.

Prestação de contas simplificada

A administração pública fornecerá manuais específicos às organizações da sociedade civil que estabeleçam procedimentos simplificados para a prestação de contas de acordo com o valor da parceria.

As parcerias existentes no momento da entrada em vigor da nova lei permanecerão regidas pela legislação vigente ao tempo de sua celebração. As parcerias firmadas por prazo indeterminado ou que sejam prorrogáveis deverão, no período de um ano da entrada em vigor do Marco Regulatório, ser rescindidas pela administração pública ou substituídas pelos instrumentos jurídicos da nova lei.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm#art37%C2%A79>.





BRASIL. Lei 4.320 de 17 de março de 1964. Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF, mar 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L4320.htm>.

BRASIL. Instrução Normativa. SFC/MF 01 de 16 de abril de 2001. Brasília, DF. 2001. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf>>.

BRASIL. Lei nº 13.019 de 31 de julho de 2014. Normas gerais para as parcerias entre a administração pública e organizações da sociedade civil. Brasília, DF, jul. 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l13019.htm>.

BRASIL. Lei nº 13.204 de 14 de dezembro de 2015. Altera a Lei no 13.019, de 31 de julho de 2014. Brasília, DF, dez 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13204.htm#art2>.

BRASIL. Decreto Federal nº 8.726 de 27 de abril de 2016. Dispõe sobre regras e procedimentos do regime jurídico das parcerias celebradas entre a administração pública federal e as organizações da sociedade civil. BRASÍLIA, DF, abr 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/D8726.htm>.

AMAZONAS. Tribunal de Contas do Estado do Amazonas. Resolução nº 12 de 31 de maio de 2012. Manaus, 2012. Disponível em: <http://www.tce.am.gov.br/portal/?p=7534>

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Convênios e outros repasses. 6ª. ed. – Brasília: Secretaria-Geral de Controle Externo, 2016.

ADMINISTRATIVO

DESPACHO DE DISPENSA DE LICITAÇÃO

A SECRETÁRIA-GERAL DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS, por delegação de competência da Excelentíssima Conselheira-Presidente, através da Portaria nº 02/2018 e,

CONSIDERANDO a proposta de contratação de Blog e Portal de Notícias para veiculação de peça publicitária para divulgação do 68º aniversário desta Corte de Contas, de acordo com o Memorando contido no Processo Administrativo nº 2974/2018;

CONSIDERANDO o disposto no art. 24, inciso IV da Lei nº 8.666/93, de 21.06.93, e atualizações.

RESOLVE:





Diário Oficial Eletrônico

do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas



Manaus, quarta-feira, 19 de dezembro de 2018

Edição nº 1961, Pag. 156

DISPENSAR a Licitação para contratação da empresa **MARCELL MOTA - BLOG DO PÁVULO**, CNPJ: 22.670.019/0001-88, para serviços especializados em veiculação de peça publicitária, em formato digital, no valor de R\$ 8.000,00 (oito mil reais), do TCE/AM.

CIENTIFIQUE-SE, PUBLIQUE-SE E CUMPRA-SE.

SECRETARIA-GERAL DE ADMINISTRAÇÃO DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS, em Manaus, 17 de dezembro de 2018.

VIRNA DE MIRANDA PEREIRA
Secretária-Geral de Administração do TCE-AM

DESPACHO DE RATIFICAÇÃO

RECONHEÇO a dispensa de Licitação fundamentada no art. 24, inciso IV, da Lei 8666/93, para a contratação da empresa **MARCELL MOTA - BLOG DO PÁVULO**, CNPJ: 22.670.019/0001-88; referente à contratação de Blog e Portal de Notícias para veiculação de peça publicitária para divulgação do 68º aniversário desta Corte de Contas, de acordo com o Memorando contido no Processo Administrativo nº 2974/2018.

RATIFICO, conforme prescreve o art. 26 do Estatuto das Licitações, o Despacho da Senhora Secretária-Geral do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas.

PUBLIQUE-SE E CUMPRA-SE.

GABINETE DA PRESIDÊNCIA DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS, em Manaus, 17 de dezembro de 2018.

YARA AMAZÔNIA LINS RODRIGUES DOS SANTOS
Conselheira-Presidente

PORTARIA N.º 542/2018-SGDRH

A Secretária Geral de Administração do **TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS**, no uso de suas atribuições legais e;

CONSIDERANDO o teor da Portaria n.º 02/2018-GPDRH, de 15.1.2018, da Presidente do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas,

CONSIDERANDO o pedido de Adiantamento, constante no Processo n.º 2982/2018,

R E S O L V E:





Diário Oficial Eletrônico

do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas



Manaus, quarta-feira, 19 de dezembro de 2018

Edição nº 1961, Pag. 157

I - **AUTORIZAR** a concessão de R\$ 8.800,00 (oito mil e oitocentos) reais, como adiantamento em favor do servidor **FÁBIO DEMASI LEVY**, matrícula n.º 000.212-7A, para custear despesas de pronto pagamento, com arrimo no inciso I, do art. 4º do Decreto Estadual n.º 16.396/94, a ser aplicado no presente exercício, a conta do programa de trabalho – 01.122.0056.2466 – **MANUTENÇÃO DA UNIDADE ADMINISTRATIVA** – natureza da despesa 4.4.90.52.00 – **EQUIPAMENTOS E MATERIAL PERMANENTE** – Fonte 100.

II - **CONCEDER** o prazo de 90 (noventa) dias para aplicação e 30 (trinta) dias para prestar contas.

DÊ-SE CIÊNCIA, REGISTRE-SE, CUMPRA-SE E PUBLIQUE-SE.

GABINETE DA SECRETARIA GERAL DE ADMINISTRAÇÃO DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS, em Manaus, 17 de dezembro de 2018.

VIRNA DE MIRANDA PEREIRA
Secretária Geral de Administração

EXTRATO

Extrato do **TERMO DE CONTRATO Nº 041/18**, firmado entre o **ESTADO DO AMAZONAS** por intermédio do **TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS** E A EMPRESA **C GALATI EIRELI - EPP**.

01. **Data:** 18/12/2018

02. **Partes:** Estado do Amazonas através do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas e a Empresa **C GALATI EIRELI - EPP**.

03. **Espécie:** Termo de Contrato.

04. **Prazo:** 12 (doze) meses.

05. **Objeto:** Contratação de empresa especializada na prestação de Serviços Suporte Técnico Remoto e Presencial de 2º Nível para serviços de Tecnologia da Informação.

06. **Valor Global:** **R\$167.000,00** (cento e sessenta e sete mil reais).

07. **Dotação Orçamentária:** Programa de Trabalho: 01.126.00056.2056.0001 - Desenvolvimento e Integração de Sistema de Controle Informatizado; Natureza da Despesa 33903908 – Contratos para serviços de informática; Fonte de Recursos 0100, tendo sido emitida a Nota de Empenho n.º 2018NE02815, no valor de **R\$6.030,57** (seis mil e trinta reais e cinquenta e sete centavos) para aplicação neste exercício financeiro, correspondendo a 13 (treze) dias do mês de dezembro de 2018, ficando o saldo de **R\$160.969.43** (cento e sessenta mil e novecentos e sessenta e nove reais e quarenta e três centavos) para ser empenhado no próximo exercício financeiro.

Manaus, 18 de dezembro de 2018.

VIRNA DE MIRANDA PEREIRA
Secretária-Geral





EXTRATO

Extrato do TERMO DE CONTRATO Nº 38/18, firmado entre o ESTADO DO AMAZONAS por intermédio do TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS E A EMPRESA LALINK SOLUÇÕES E COMERCIALIZAÇÃO EM INFORMÁTICA S/A.

01. **Data:** 18/12/2018

02. **Partes:** Estado do Amazonas através do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas e a Empresa LALINK SOLUÇÕES E COMERCIALIZAÇÃO EM INFORMÁTICA S/A.

03. **Espécie:** Termo de Contrato.

04. **Prazo:** 36 (trinta e seis) meses.

05. **Objeto:** Fornecer das licenças de software, incluindo garantia e suporte ao CONTRATANTE, pelo período definido no Termo de referência.

06. **Valor Global:** R\$344.790,59 (trezentos e quarenta e quatro mil e setecentos e noventa reais e cinquenta e nove centavos).

07. **Dotação Orçamentária:** Programa de Trabalho: 01.126.0056.2056.0001 – Desenvolvimento e Integração de Sistema de Controle Informatizado; Natureza da Despesa 44904001 – Aquisição de Softwares Incorporável - Intangível; Fonte de Recursos 0100, tendo sido emitida a Nota de Empenho n.º 2018NE02822, de 17/12/2018, no valor de R\$344.790,59 (trezentos e quarenta e quatro mil e setecentos e noventa reais e cinquenta e nove centavos).

Manaus, 18 de dezembro de 2018.

VIRNA DE MIRANDA PEREIRA

Secretária-Geral

DESPACHOS

DESPACHOS DE ADMISSIBILIDADE E INADMISSIBILIDADE DE CONSULTAS, DENÚNCIAS E RECURSOS.

PROCESSO Nº 2902/2018 – Recurso de Reconsideração interposto pela ZETRASOFT LTDA, exarado nos autos do Processo nº 2768/2018.

DESPACHO: INADMITO o presente Recurso de Reconsideração.

GABINETE DA PRESIDÊNCIA DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS, em Manaus, 04 de dezembro de 2018.

PROCESSO Nº 15699/2018 - Recurso Ordinário interposto pela Sra. Marineide Barreto Ramos, em face da Decisão nº 1118/2018 – TCE- Primeira Câmara, exarada nos autos do Processo nº 12564/2018.

DESPACHO: ADMITO o Presente Recurso Ordinário, concedendo-lhes os efeitos suspensivo e devolutivo.

GABINETE DA PRESIDÊNCIA DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS, em Manaus, 13 de dezembro de 2018.





Diário Oficial Eletrônico

do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas



Manaus, quarta-feira, 19 de dezembro de 2018

Edição nº 1961, Pag. 159

PROCESSO Nº 15701/2018 - Recurso de Revisão interposto pela Sra. Antônia Dias Feitosa, em face da Decisão nº 1223/2018 – TCE – Primeira Câmara exarada nos autos do Processo nº 13088/2018.

DESPACHO: ADMITO o presente Recurso de Revisão, concedendo-lhe efeito devolutivo.

GABINETE DA PRESIDÊNCIA DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS, em Manaus, 13 de dezembro de 2018.

PROCESSO Nº 2881/2018 – Recurso de Reconsideração interposto pelo Sr. FRANCISCO GOMES DA SILVA, em face da Decisão nº 204/2018 – TCE – Tribunal Pleno, exarado nos autos do Processo nº 83/2018.

DESPACHO: NÃO ADMITO o presente Recurso de Reconsideração.

GABINETE DA PRESIDÊNCIA DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS, em Manaus, 14 de dezembro de 2018.

PROCESSO Nº 2886/2018 – Recurso de Revisão interposto pela Sra. MARIA DAS GRAÇAS SOARES PROLA, em face do Acórdão nº 1119/2017 – TCE – Tribunal Pleno, exarado nos autos do Processo 4209/2015.

DESPACHO: ADMITO o presente Recurso de Revisão, concedendo-lhe efeito devolutivo.

GABINETE DA PRESIDÊNCIA DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS, em Manaus, 17 de dezembro de 2018.

SECRETARIA DO TRIBUNAL PLENO DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS, em Manaus, 19 de dezembro de 2018.


MIRTYL LEVY JUNIOR
Secretário do Tribunal Pleno

PROCESSO: 3001/2018

ASSUNTO: Representação com pedido de Medida Cautelar

REPRESENTANTE: Sr. Cícero Cardoso

REPRESENTADO: Comissão Geral de Licitações – CGL

DECISÃO MONOCRÁTICA

1. Trata-se de **Representação com pedido de Medida Cautelar** interposta pelo Sr. Cícero Cardoso contra a Comissão Geral de Licitações em face de supostas ilegalidades ocorridas nos Pregões Eletrônicos 509/2018, 540/2018 e 911/2018.

2. Os referidos Pregões possuem os seguintes objetos:





- 2.1 PE nº 509/2018-CGL – contratação de pessoa jurídica especializada em procedimentos de diagnósticos por imagem que compreende tomografia computadorizada, raio X e ultrassonografia, para atender as necessidades do Hospital e Pronto Socorro Dr. Aristóteles Platão Bezerra Araújo.
- 2.2 PE nº 540/2018-CGL – contratação de pessoa jurídica especializada em procedimentos de diagnósticos por imagem de baixa, média e alta complexidade, como: raio X e tomografia computadorizada, ecocardiograma e ultrassonografia, para atender as necessidades do Hospital e Pronto Socorro 28 de Agosto;
- 2.3 PE nº 911/2018-CGL – contratação de pessoa jurídica especializada na prestação de serviços de imagem (Raio X e USG), com fornecimento de materiais e insumos, bem como a manutenção preventiva e corretiva dos maquinários, para atender as necessidades do PSCZS.
3. Em linhas gerais, a Representante pede, cautelarmente, a suspensão dos mencionados procedimentos licitatórios. Para tanto, alegou, em síntese, que as empresas Serviços e Petro atuam em consórcio e estariam recebendo supostas facilitações da CGL em procedimentos licitatórios. Acrescenta, ainda, a Representante que, nas 3 (três) licitações citadas, a CGL não reconheceu os recursos de empresas concorrentes, mesmo com supostas graves irregularidades.
4. A Representação é procedimento específico deste Tribunal, disponível a qualquer pessoa, órgão ou entidade, pública ou privada, em que se afirme ou se requeira a apuração de ilegalidade ou de má gestão pública, conforme se depreende do artigo 288 da Resolução 4/2002 (RI-TCE/AM).
5. Instruem o feito, além da peça subscrita pela Representante de forma objetiva, clara e com a necessária identificação, um *compact disk* com alguns documentos que auxiliam no entendimento dos fatos narrados na inicial.
6. Dessa forma, verifico que estão preenchidos os requisitos de admissibilidade.
7. Passo ao exame do pedido cautelar. Vejamos.
8. Entendo que, nos termos do art. 1º da Resolução 3/2012, para que seja possível a concessão de medida cautelar, existe a necessidade de demonstração dos seguintes pré-requisitos:
 - 8.1. plausibilidade do direito invocado;
 - 8.2. fundado receio de grave lesão ao erário e/ou ao interesse público;
 - 8.3. risco de ineficácia de decisão de mérito.
9. Sobre tais pré-requisitos, é de suma importância que, antes de qualquer análise mais específica acerca dos fatos, esteja bem clara a plausibilidade do direito invocado e suplicado pela Representante, por demonstrar que o pedido é razoável e admissível. Ultrapassada esta barreira inicial, impende que o pleito demonstre uma ou as duas





Diário Oficial Eletrônico

do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas



Manaus, quarta-feira, 19 de dezembro de 2018

Edição nº 1961, Pag. 161

situações constantes nos itens 8.2 e 8.3, posto que, uma vez que sejam essas inexistentes, o julgador não terá como atender a medida cautelar solicitada.

10. Prossequindo, registro que, ao analisar a peça inicial dos autos e, conseqüentemente, o pedido da Representante, verifico a existência da razoabilidade do direito invocado, uma vez que não vislumbro qualquer absurdo no pleito requerido. Atende-se, portanto, a fumaça do bom direito.

11. Ademais, destaco que a graves problemáticas apresentadas pela Representante e alocadas no item 2 desta Decisão Monocrática configuram hipótese para suspensão unicamente do procedimento licitatório de nº 540/2018, o qual, conforme a Representante, encontra-se em fase de homologação pelo órgão solicitante. Quanto aos outros 2 (dois) procedimentos licitatórios, não há como atender o pleito cautelar, posto que já se encontram em fase contratual.

12. Assim, verifico a existência de fundado receio de lesão ao Erário e ao interesse público, uma vez que, a licitação que apresente quaisquer situações que reduzam seu caráter competitivo, poderá vir a ser finalizada com proposta menos vantajosa à Administração. Ainda, há o risco de ineficácia da futura decisão meritória no caso de se permitir, nas atuais condições, a continuidade da licitação, posto que, como bem se sabe, os Tribunais de Contas têm competências constitucionais reduzidas para atuar em contratos já celebrados pela Administração, fato que poderia dificultar a atuação protetiva ao Erário por parte desta Corte. Dessa forma, estando presentes a fumaça do bom direito e o *periculum in mora*, fica aberta a possibilidade de concessão da medida cautelar pleiteada.

13. Isto posto, **ADMITO A PRESENTE REPRESENTAÇÃO**, nos termos da primeira parte do inciso II do art. 3º da Resolução 3/2012-TCE/AM. Ademais, **concedo a medida cautelar**, conforme previsão do inciso II do art. 1º da Resolução 3/2012 – TCE/AM, **no sentido de suspender os efeitos do Pregão Eletrônico 540/2018 na fase em que se encontrar**. Ato contínuo, determino à Secretaria do Tribunal Pleno – SEPLENO, que:

- 13.1. PUBLIQUE em 24 (vinte e quatro) horas este Despacho no Diário Oficial Eletrônico do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas, nos termos do art. 5º da Resolução 3/2012, observando a urgência que o caso requer, e;
- 13.2. oficiar à Comissão Geral de Licitações – CGL e ao Hospital e Pronto Socorro 28 de Agosto, para que tome ciência da Representação e da medida cautelar adotada e, no prazo de 15 (quinze) dias, nos termos do §3º do art. 1º da Resolução 3/2012, pronunciem-se acerca dos fatos narrados na petição inicial, cuja cópia reprográfica deve ser remetida em anexo;
- 13.3. oficiar ao representante para que tome ciência da presente Decisão Monocrática;
- 13.4. após o ingresso das justificativas ou vencido o prazo concedido, retornem-me os autos para nova análise.

GABINETE DA PRESIDÊNCIA DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS, em Manaus, 19 de dezembro de 2018.

YARA AMAZÔNIA LINS RODRIGUES DOS SANTOS
Presidente do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas





Diário Oficial Eletrônico

do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas



Manaus, quarta-feira, 19 de dezembro de 2018

Edição nº 1961, Pag. 162

SECRETARIA DO TRIBUNAL PLENO, em Manaus, 19 de dezembro de 2018.

MIRTYL LEVY JUNIOR
Secretário do Tribunal Pleno

PROCESSO N.: 2793/2018

NATUREZA: REPRESENTAÇÃO **COM PEDIDO DE MEDIDA CAUTELAR**

ÓRGÃO: PRODAM – PROCESSAMENTO DE DADOS DO AMAZONAS

REPRESENTANTE: EYES NWHERE SISTEMAS INTELIGENTES DE IMAGENS LTDA. (ENW)

OBJETO: REPRESENTAÇÃO COM PEDIDO DE MEDIDA CAUTELAR, PARA DETERMINAR A IMEDIATA SUSPENSÃO DO CONTRATO N. 005/2018 FIRMADO PELA PRODAM COM A EMPRESA ALPHA TELECOMUNICAÇÕES LTDA. E O RESTABELECIMENTO DOS SERVIÇOS REGULARMENTE CONTRATADOS POR MEIO DO CONTRATO FIRMADO COM A EMPRESA EYES NWHERE SISTEMAS INTELIGENTES DE IMAGENS LTDA. (ENW).

ADVOGADOS: DRA. EDUARDA ROSA CAVALCANTE DE OLIVEIRA – OAB/AM 8.846

DR. LUÍS HENRIQUE MEDEIROS DA SILVA – OAB/AM 5.953

DESPACHO

Tratam os presentes autos de Representação, com Pedido de Medida Cautelar, apresentada pela empresa Eyes Nwhere Sistemas Inteligentes de Imagens Ltda. (ENW), a fim de que houvesse a suspensão do Termo de Contrato n. 005/2018 firmado pela PRODAM com a empresa Alpha Telecomunicações Ltda, bem como, que houvesse o restabelecimento dos serviços regularmente contratados com a empresa Representante por meio do Termo de Contrato n. 007/2016.

O mencionado pedido de suspensão contratual, realizado pela empresa Eyes Nwhere Sistemas Inteligentes de Imagens Ltda., fundamenta-se nos fatos e fundamentos que passo a expor:

Primeiramente, verifica-se que foi deflagrado o Pregão Eletrônico SRP n. 06/2015, cujo objeto era a contratação de empresa especializada para realização de serviços de comunicação de dados, sob demanda, para atender às necessidades de conectividade entre a PRODAM – Processamento de Dados Amazonas S.A. e órgãos governamentais da REDGOV, no município de Manaus através do Sistema de Registro de Preços – SRP.

Contudo, o mencionado procedimento licitatório foi **revogado** pela PRODAM.

Irresignada com esta revogação do certame a empresa Alpha Telecomunicações Ltda. ajuizou Mandado de Segurança e obteve medida liminar para anular a revogação do procedimento licitatório.

A PRODAM interpôs Agravo de Instrumento e obteve decisão concedendo efeito suspensivo ao Agravo, obstando a liminar anteriormente deferida.

Diante da necessidade do serviço, a PRODAM instaurou nova licitação (Pregão Presencial n. 06/2015) com o mesmo objeto do Pregão Eletrônico SRP n. 06/2015.





No decorrer do Pregão Presencial n. 06/2015 a empresa Alpha Telecomunicações Ltda. apresentou documentos irregulares, sobretudo os que poderiam comprovar a capacidade técnica da empresa, motivo pelo qual a PRODAM desclassificou a empresa Alpha do certame, e, sendo a empresa Eyes Nwhere Sistemas Inteligentes de Imagens Ltda. declarada como vencedora da licitação.

Após a assinatura do Contrato (Contrato n. 007/2016) e depois de iniciada a regular prestação do serviço pela empresa Eyes Nwhere Sistemas Inteligentes de Imagens Ltda. o Agravo de Instrumento interposto pela PRODAM foi julgado improcedente com a determinação de manter a decisão guerreada.

Diante dos relatos da empresa Representante, a partir desse momento a PRODAM realizou nova contratação com a empresa Alpha Telecomunicações Ltda. para a execução do mesmo objeto que estava sendo executado pela empresa Eyes Nwhere Sistemas Inteligentes de Imagens Ltda. por meio do Termo de Contrato n. 007/2016.

Aduz, ainda, a empresa Representante que a contratação da empresa Alpha se deu de maneira ilegal e que o contrato celebrado com ela para execução do mesmo objeto seria um contrato mais oneroso para a Administração Pública, motivo pelo qual ingressou com a presente Representação, com pedido de Medida Cautelar, objetivando a imediata suspensão do Termo de Contrato n. 05/2018.

A Excelentíssima Conselheira-Presidente, Yara Amazônia Lins Rodrigues dos Santos, ao analisar os autos pela primeira vez, Despachou no seguinte sentido (fls. 37/39):

"7. Isto exposto, **ADMITO A PRESENTE REPRESENTAÇÃO**, nos termos da primeira parte do inciso II do artigo 3º da Resolução TCE/AM n. 03/2012, para:

7.1. DETERMINAR à Secretaria do Tribunal Pleno – SEPLENO, que:

- 7.1.1 PUBLIQUE em 24 (vinte e quatro) horas este Despacho no Diário Oficial Eletrônico do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas, nos termos do artigo 5º da Resolução TCE/AM nº 3/2012, observando a urgência que o caso requer;
- 7.1.2 Conceda 5 (cinco) dias úteis, nos termos do §2º do art. 1º da Resolução 3/2012, à PRODAM – Processamento de Dados do Amazonas S/A para que apresente justificativas ante aos fatos narrados na peça inicial da Representação, a qual deverá ser remetida em anexo, juntamente a este Despacho.
- 7.1.3 Ingressando as justificativas ou vencido o prazo concedido, retornem-me os autos."

A PRODAM ingressou com os documentos e/ou justificativas às fls. 45/196. Após a apresentação desses documentos, a Presidência desta Corte se manifestou às fls. 197/198 dos autos encaminhando os autos a este Gabinete para apreciação quanto ao pedido de medida cautelar.

Vieram os autos conclusos a este Auditor, Substituto de Conselheiro.

A Representação é instrumento que visa apuração de possíveis irregularidades ou má gestão na Administração Pública, conforme se depreende da leitura do art. 288, da Resolução n. 04/2002, *in verbis*:





Resolução n. 04/2002

Art. 288. O Tribunal receberá de **qualquer pessoa**, Órgão ou Entidade, pública ou privada, representação em que se afirme ou se requeira a apuração de ilegalidade ou de má gestão pública.

Como é possível constatar através do mencionado dispositivo, qualquer pessoa pode apresentar Representação junto ao Tribunal de Contas. Assim, verifica-se que a Dra. Eduarda Rosa Cavalcante de Oliveira, Patrona da empresa Eyes Nwhere Sistemas Inteligentes de Imagens Ltda. (ENW) possui legitimidade para ingressar com a presente Representação, de acordo com a Alteração Contratual, a Procuração e o Substabelecimento constantes nos autos às fls. 25/34.

Ultrapassada a breve análise da legitimidade ativa, é importante tratar acerca da competência do Tribunal de Contas para apreciar e deferir Medida Cautelar.

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou sobre referida competência. O Ministro Celso de Mello, no Mandado de Segurança nº 26.547 MC/DF, de 23.05.2007, reconheceu tal competência, como se pode observar na Ementa a seguir transcrita:

"TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. PODER GERAL DE CAUTELA. LEGITIMIDADE. DOCTRINA DOS PODERES IMPLÍCITOS. PRECEDENTE (STF). Consequente possibilidade de o Tribunal de Contas expedir provimentos cautelares, mesmo sem audiência da parte contrária, desde que mediante decisão fundamentada. Deliberação do TCU, que, ao deferir a medida cautelar, justificou, extensamente, a outorga desse provimento de urgência. Preocupação da Corte de Contas em atender, com tal conduta, a exigência constitucional pertinente à necessidade de motivação das decisões estatais. Procedimento administrativo em cujo âmbito teriam sido observadas as garantias inerentes à cláusula constitucional do *due process of law* (...)."

Ao tratar do assunto em sua Decisão, o Ministro Celso de Mello assim afirma:

"O TCU tem legitimidade para expedição de medidas cautelares, a fim de prevenir a ocorrência de lesão ao erário ou a direito alheio, bem como garantir a efetividade de suas decisões, consoante entendimento firmado pelo STF.

Em sendo o provimento cautelar medida de urgência, admite-se sua **concessão 'inaudita altera parte'** sem que tal procedimento configure ofensa às garantias do contraditório e ampla defesa, ainda mais quando se verifica que, em verdade, o exercício dos referidos direitos, observado o devido processo legal, será exercido em fase processual seguinte.

(...)

Com efeito, impende reconhecer, desde logo, que assiste, ao Tribunal de Contas, poder geral de cautela. Trata-se de prerrogativa institucional que decorre, por





implicitude, das atribuições que a Constituição expressamente outorgou à Corte de Contas.

Entendo, por isso mesmo, que o poder cautelar também compõe a esfera de atribuições institucionais do Tribunal de Contas, pois se acha instrumentalmente vocacionado a tornar efetivo o exercício, por essa Alta Corte, das múltiplas e relevantes competências que lhe foram diretamente outorgadas pelo próprio texto da Constituição da República.

Isso significa que a atribuição de poderes explícitos, ao Tribunal de Contas, tais como enunciados no art. 71 da Lei Fundamental da República, supõe que se reconheça, a essa Corte, ainda que por implicitude, a possibilidade de conceder provimentos cautelares vocacionados a conferir real efetividade às suas deliberações finais, permitindo, assim, que se neutralizem situações de lesividade, atual ou iminente, ao erário."

Assim, como bem colocado pelo Ministro Celso de Mello e já reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal, o Tribunal de Contas possui competência para analisar e conceder, preenchidos os pressupostos legalmente exigidos, Medida Cautelar.

No âmbito desta Corte de Contas, a concessão de Medidas Cautelares é Regulamentada pela Resolução nº. 03/2012, que assim dispõe:

Art. 1.º O Tribunal Pleno, a Presidência do Tribunal ou o Relator, em caso de urgência, diante da plausibilidade do direito invocado e de fundado receio de grave lesão ao erário, ao interesse público, ou de risco de ineficácia da decisão de mérito, poderá, de ofício ou mediante provocação, adotar medida cautelar, com ou sem a prévia oitiva da parte ou do interessado, determinando, entre outras providências:

(...)

§ 2.º Se o Tribunal Pleno, o Presidente ou o Relator entender que **antes de ser adotada a medida cautelar deva o responsável ser ouvido**, o prazo para a resposta será de até 5 (cinco) dias úteis.

Após as transcrições acima, passa-se a realizar uma breve análise do pleito inicial consignado nesta Representação.

A empresa Representante, Eyes Nwhere Sistemas Inteligentes de Imagens Ltda. (ENW), objetiva, em sede de medida cautelar, que seja determinada a imediata suspensão do Termo de Contrato n. 05/2018 firmado pela PRODAM com a empresa Alpha Telecomunicações, bem como, que os serviços contratados com a empresa Representante por meio do Termo de Contrato n. 07/2016 sejam restabelecidos.

Para que haja a concessão da medida cautelar faz-se necessário a existência de alguns requisitos imprescindíveis. Vejamos a redação do art. 1º, inciso II, da Resolução n. 03/2012 – TCE/AM e do art. 300 do Código de Processo Civil:





Resolução n. 03/2012 – TCE/AM

Art. 1º. O Tribunal Pleno, a Presidência do Tribunal ou o Relator, em caso de urgência, diante da plausibilidade do direito invocado e de fundado receio de grave lesão ao erário, ao interesse público, ou de risco de ineficácia da decisão de mérito, poderá, de ofício ou mediante provocação, adotar medida cautelar, com ou sem a prévia oitiva da parte ou do interessado, determinando, entre outras providências:

Código de Processo Civil

Art. 300. A tutela de urgência será concedida quando houver elementos que evidenciem a probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo.

(grifo nosso)

Portanto, pela leitura dos dispositivos acima transcritos resta evidente que, para a medida cautelar ser deferida, é imprescindível que estejam presentes os requisitos do *fumus boni iuris* (plausibilidade do direito invocado; probabilidade do direito) e do *periculum in mora* (fundado receio de grave lesão ao erário; perigo de dano ou risco ao resultado útil do processo).

Ou seja, quando diante da apreciação de pedido cautelar, cabe ao julgador examinar a probabilidade do direito invocado, o *fumus boni iuris*, o que significa dizer que o conteúdo probatório apresentado deve permitir, por meio de cognição sumária, que o julgador possa antever a plausibilidade do direito alegado.

Ademais, faz-se imprescindível observar, ainda, a presença do perigo de dano ou o risco de resultado útil do processo, o *periculum in mora*, que ante a competência deste Tribunal, consubstancia-se na possibilidade de configuração de dano irreparável ao erário.

No caso em tela, pela análise dos fatos e pelos documentos probatórios até aqui apresentados, não evidencio de plano a presença desses requisitos para que haja a sobredita concessão, pelos motivos que passo a explanar.

Ao contrário do que alegou a empresa Representante em sua peça inicial, verifica-se que a atitude da PRODAM em substituir os canais de comunicação de dados da empresa Eyes Nwhere Sistemas Inteligentes de Imagens Ltda. (ENW) para a empresa Alpha Telecomunicações Ltda – ME tão-somente observou o cumprimento da decisão liminar decorrente de Mandado de Segurança e confirmada pelo juízo de 2º Grau em sede de Agravo de Instrumento, a qual deferiu a medida liminar requestada pela empresa Alpha Telecomunicações Ltda – Me, anulando o ato de revogação do procedimento licitatório e, mantendo, conseqüentemente, o ato do pregoeiro que declarou a empresa Alpha como vencedora.

Não há que se falar que a decisão de primeiro grau foi proferida por juízo incompetente, uma vez que se verifica nos autos do Mandado de Segurança nº 0629225-06.2015.8.04.0001 a existência de decisão





interlocutória (fls. 521/524) exarada pelo Juízo de Direito da 5ª Vara da Fazenda Pública confirmando a medida liminar. Vejamos:

"(...)

De resto, conquanto à decisão liminar tenha sido proferida por juízo absolutamente incompetente, deve ser ela integralmente mantida, nos termos do que determina o §4º, do art. 64, do CPC."

Portanto, diante do atendimento claro ao preceito judicial por parte da PRODAM não há que se falar em contratação ilegal da empresa Alpha Telecomunicações Ltda – Me.

No que tange à alegação de sobrepreço da empresa Alpha, a PRODAM apresentou à fl. 52 desta Representação os valores unitários dos itens em comum dos Contratos n. 007/2016 (ENW) e 005/2018 (Alpha), demonstrando, em verdade, uma economia de 5% nesses valores unitários por parte da empresa Alpha.

Assim, considerando os argumentos trazidos até o presente momento aos autos, diante da comprovação de que a contratação da empresa Alpha ocorreu apenas pela necessidade de cumprimento da decisão judicial que determinou a anulação do ato de revogação do procedimento licitatório - Pregão Eletrônico SRP n. 06/2015 – e que, não houve contratação onerosa para a administração pública, entendo que os requisitos (*fumus boni iuris* e *periculum in mora*) necessários para a concessão da medida cautelar ora requerida **NÃO** se fazem presentes.

Ressalta-se, por fim, que o perigo da demora perfaz-se na possibilidade de configuração de dano irreparável ao erário, no entanto, no caso em tela, não há e não houve risco de interrupção na prestação dos serviços de canais de comunicação de dados pois os mesmos estão sendo migrados de uma empresa para outra (por força de decisão judicial monocrática e colegiada) com os cuidados necessários para que não haja a solução de continuidade do serviço público.

Desta forma, tendo em vista que este Relator não vislumbra nos autos a existência dos requisitos exigidos pelo art. 1º, II, da Resolução n.º 03/2012-TCE/AM e art. 300 do Código de Processo Civil, **INDEFIRO a medida cautelar pleiteada**, devendo os autos seguirem para regular instrução do feito, com passagem pelo Órgão Técnico e Ministério Público de Contas, nos termos do que estabelece o Regimento desta Casa.

Ante o exposto, não restando preenchidos os requisitos acima mencionados e levando em consideração a relevância e urgência que a Medida Cautelar requer, este Relator, com base nos termos do art. 1º da Resolução n.º 03/2012–TCE/AM c/c art. 1º, inciso XX, da Lei n.º 2.423/1996, **DECIDE** monocraticamente:

1. **NÃO CONCEDER A MEDIDA CAUTELAR** pleiteada eis que não configurados os requisitos necessários à sua concessão, conforme exige o art. 1º, II, da Resolução n.º 03/2012 – TCE/AM, c/c com o art. 300 do CPC;
2. **REMETER OS AUTOS À SECRETARIA DO TRIBUNAL PLENO** para as seguintes providências:





Diário Oficial Eletrônico

do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas



Manaus, quarta-feira, 19 de dezembro de 2018

Edição nº 1961, Pag. 168

- a) **PUBLICAÇÃO DA PRESENTE DECISÃO** no Diário Oficial Eletrônico do Tribunal em até 24 (vinte e quatro) horas, em observância a segunda parte do artigo 5º, da Resolução n. 03/2012;
 - b) **NOTIFIQUE** a empresa **Eyes Nwhere Sistemas Inteligentes de Imagens Ltda. (ENW)**, na qualidade de Representante da presente demanda;
 - c) **NOTIFIQUE** o Diretor-Presidente da **PRODAM – Processamento de Dados Amazonas S/A, Sr. Fábio Gomes Naveca**, para ciência da presente decisão, concedendo 15 (quinze) dias de prazo para apresentar documentos e/ou justificativas, caso entenda necessário complementar a instrução processual para julgamento meritório;
3. **REMETER OS AUTOS À DIEPRO** para atendimento do pleito realizado às fls. 200/202 no sentido de incluir os causídicos no Cadastro do Processo Eletrônico como parte, a fim de que possam ter acesso ao inteiro teor do processo supracitado;
 4. Após o cumprimento das determinações acima, **REMETER OS AUTOS AO ÓRGÃO TÉCNICO E AO MINISTÉRIO PÚBLICO** para manifestação quanto ao mérito da presente demanda e/ou acerca da documentação e/ou justificativas eventualmente apresentadas; e,
 5. Por fim, **RETORNEM OS AUTOS CONCLUSOS AO RELATOR DO FEITO** para apreciação meritória.

GABINETE DE CONSELHEIRO-SUBSTITUTO DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS, em Manaus, 17 de dezembro de 2018.

MÁRIO JOSÉ DE MORAES COSTA FILHO
Conselheiro-Substituto

SECRETARIA DO TRIBUNAL PLENO, em Manaus, 12 de novembro de 2018.

MIRTYL LEVY JUNIOR
Secretário do Tribunal Pleno





PROCESSO Nº. 2314/2018

NATUREZA: REPRESENTAÇÃO

ESPÉCIE: Medida Cautelar

INTERESSADOS: Ministério Público junto ao Tribunal de Contas do Estado do Amazonas.

OBJETO: Representação com pedido de medida cautelar para suspensão do Pregão Presencial 004/2018-CML e ausência de informações e desatualização do portal de transparência.

DESPACHO

1 – Sob exame, a Representação apresentada pelo Ministério Público junto ao Tribunal de Contas do Estado do Amazonas, assinado pela Coordenadoria de Transparência e Controle Interno, o qual pede medida cautelar para suspender o Pregão Presencial 004/2018 realizado pelo Município de Presidente Figueiredo, assim como pede a regularização do Portal de Transparência.

2 – Segundo o exposto pelo Representante, o procedimento Pregão Presencial 004/2008, cujo objeto é a aquisição de material de consumo laboratorial e reagentes, co abertura marcada para o dia 20 de agosto de 2018, não consta do portal da transparência, o que limita sua divulgação. Informa, também, que constam ausentes e/ou desatualizados quinze itens obrigatórios de transparência, relativos às finanças e atos de gestão municipais. O portal se encontra esvaziado e desatualizado, denotando prática de ato omissivo que ofende a ordem jurídica.

3 – Mediante o Despacho de fls. 12/13, a Excelentíssima Senhora Presidente deste Tribunal, Conselheira Yara Amazônia Lins Rodrigues dos Santos, admitiu a Representação em comento, distribuindo-a a este Relator para que decidisse acerca da concessão ou não da medida cautelar requerida, nos termos do art. 1º, da Resolução n. 03/2012- TCE-AM, c/c o art. 288, §§ 3º e 4º, do Regimento Interno desta Corte de Contas.

4 – Os autos foram enviados a este Gabinete, momento em que passo a realizar a primeira manifestação, elaborando o presente Despacho Monocrático com as seguintes ponderações.

5 – A Representação está fundada no art. 288, da Resolução nº 04/2002, segue:

Art. 288. O Tribunal receberá de qualquer pessoa, Órgão ou Entidade, pública ou privada, representação em que se afirme ou se requeira a apuração de ilegalidade ou de má gestão pública.

6 – Do exposto se extrai que qualquer pessoa pode representar junto ao TCE/AM; impondo assim a condição de legitimidade aos patronos da empresa Representante. Às fls. 114/115 acosta-se o Despacho de Admissibilidade da Presidência do TCE/AM, onde se toma conhecimento da Representação; a este entendimento me associo por constatar o preenchimento dos pressupostos regimentais atinentes à matéria.

7 – Superada a fase relativa à legitimidade passa-se a tratar da Medida Cautelar. No Código de Processo Civil, processo cautelar é o procedimento judicial que visa prevenir, conservar, defender ou assegurar a eficácia de um direito; surge, portanto, como um instrumento pronto e eficaz de segurança e prevenção para a realização dos interesses dos litigantes. Esta preventividade visa segundo palavras de HUMBERTO THEODORO JÚNIOR (2014, fls. 328), “assegurar a permanência ou conservação do estado das pessoas, coisas e provas, enquanto não atingido o estágio último da prestação jurisdicional [...]”.

8 - A ação cautelar consiste, destarte, em providências que conservem e assegurem tantos bens quanto provas e pessoas, eliminando a ameaça de perigo atual ou iminente e irreparável. Desta forma se traduz em mecanismo de preservação da efetividade das decisões judiciais, ajudando subsidiariamente os processos de conhecimento e de execução.

9 – No âmbito das Cortes de Contas pairava, antigamente, dúvida acerca da existência ou não de competência para cancelar Medidas Cautelares. Frente às divergências manifestou-se o Supremo Tribunal Federal, pacificando a possibilidade, segue:

“TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. PODER GERAL DE CAUTELA. LEGITIMIDADE. DOUTRINA DOS PODERES IMPLÍCITOS. PRECEDENTE (STF). Consequente possibilidade de o Tribunal de Contas expedir





provimentos cautelares, mesmo sem audiência da parte contrária, desde que mediante decisão fundamentada. Deliberação do TCU, que, ao deferir a medida cautelar, justificou, extensamente, a outorga desse provimento de urgência. Preocupação da Corte de Contas em atender, com tal conduta, a exigência constitucional pertinente à necessidade de motivação das decisões estatais. Procedimento administrativo em cujo âmbito teriam sido observadas as garantias inerentes à cláusula constitucional do due process of law (...)."

"PROCEDIMENTO LICITATÓRIO. IMPUGNAÇÃO. COMPETÊNCIA DO TCU. CAUTELARES. CONTRADITÓRIO. AUSÊNCIA DE INSTRUÇÃO. 1- Omissis. 2- Inexistência de direito líquido e certo. O Tribunal de Contas da União tem competência para fiscalizar procedimentos de licitação, determinar suspensão cautelar (artigos 4º e 113, § 1º e 2º da Lei nº 8.666/93), examinar editais de licitação publicados e, nos termos do art. 276 do seu Regimento Interno, possui legitimidade para a expedição de medidas cautelares para prevenir lesão ao erário e garantir a efetividade de suas decisões). 3- Omissis. 4- Omissis. Denegada a ordem."

10 – Dessa feita, a legitimidade e a competência constitucional e legal do Tribunal de Contas para expedir medidas cautelares visando prevenir lesão ao erário e garantir a efetividade de suas decisões demonstra-se pacífica junto à Suprema Corte Federal.

11 – Sob a égide deste diapasão sobreveio no TCE/AM a Resolução nº 03/2012 TCE/AM, que dispõe sobre a tramitação de medidas cautelares no âmbito desta Corte de Contas.

12 – O artigo 1º, da Resolução nº 03/2012, apresenta as hipóteses e as providências que podem ser adotadas por meio do instrumento da Medida Cautelar, in verbis:

Art. 1º O Tribunal Pleno, a Presidência do Tribunal ou o Relator, em caso de urgência, diante da plausibilidade do direito invocado e de fundado receio de grave lesão ao erário, ao interesse público, ou de risco de ineficácia da decisão de mérito, poderá, de ofício ou mediante provocação, adotar medida cautelar, com ou sem a prévia oitiva da parte ou do interessado, determinando, entre outras providências:

I – a sustação do ato impugnado;

II – a suspensão do processo ou procedimento administrativo, inclusive com a vedação da prática de atos;

III – a determinação do afastamento temporário de responsável, caso haja indícios suficientes de que, prossequindo no exercício de suas funções, possa retardar ou dificultar a realização da auditoria ou inspeção, causar novos danos ao erário ou inviabilizar o seu ressarcimento;

IV – a determinação à autoridade competente para que adote as providências necessárias à anulação de contrato considerado ilegal.

13 – Nesse diapasão, sendo verificada a existência do fumus boni juris e o periculum in mora, cabe ao Relator dos autos adotar medida cautelar visando: sustar ato impugnado; suspender processo ou procedimento administrativo; determinar afastamento temporário de servidor público ou quem figure em tal posição; e/ou determinar a anulação de contrato ilegal.

14 – Em face da possível gravidade das alegações do Representante, poderia este Relator deferir a cautelar solicitada, no entanto, quedo-me por não fazê-lo, tendo em vista tratar-se de aquisição de materiais de consumo laboratorial e Reagentes com fornecimento de equipamentos em comodato, para atendimento das necessidades dos Laboratórios de Análise Clínicas Municipal, de Diagnósticos de Doenças Endêmicas e Análise de Água da Secretaria Municipal de Saúde. Suspender o procedimento agora, quando o mesmo já se encontra homologado, agravaria ainda mais a situação precária em que se encontra o Município.

15 – Diante do exposto, nos moldes da Resolução nº 03/2012 e do Regimento Interno do TCE/AM:

15.1 – INDEFIRO a concessão de medida cautelar, com fulcro no artigo 3º, V, da Resolução nº 03/2012 TCE/AM.

15.2 – Determino a remessa dos autos a Secretaria do Tribunal Pleno para as seguintes providências:

Publicação da presente Decisão monocrática no Diário Oficial Eletrônico do Tribunal em até 24 horas, em observância a segunda parte do artigo 5º, da Resolução n. 03/2012;





Ciência da presente decisão proferida por este Relator ao Colegiado desta Corte, na primeira sessão subsequente, nos termos disposto no artigo 1º, § 1º, da Resolução n. 03/2012 – TCE/AM;

Notificação do REPRESENTANTE, por meio de sua advogada, para que tome ciência da presente decisão;

15.3 – Após estas providências envie os presentes autos à DICAMI para que notifique a Prefeitura Municipal de Presidente Figueiredo, com envio de cópias da presente representação, concedendo prazo de 30 (trinta) dias, para que apresentem suas justificativas e razões de defesa;

15.4 – Após o prazo, com apresentação ou não de respostas, proceda a DICAMI à instrução dos autos, com elaboração de Laudo Técnico e envio ao Ministério Público de Contas.

GABINETE DE CONSELHEIRO DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS, em Manaus, 19 de dezembro de 2018.

ÉRICO XAVIER DESTERRO E SILVA
Conselheiro Relator

SECRETARIA DO TRIBUNAL PLENO, em Manaus, 19 de dezembro de 2018.

MIRTYL LEVY JUNIOR
Secretário do Tribunal Pleno

PROCESSO Nº: 2761/2018

ÓRGÃO: SECRETARIA DE ESTADO DA SAÚDE - SUSAM

NATUREZA: REPRESENTAÇÃO COM PEDIDO DE MEDIDA CAUTELAR

REPRESENTANTE: INSTITUTO DE ENFERMEIROS INTENSIVISTAS DO AMAZONAS LTDA. – IETI

ADVOGADO: DRA. CARMEN LUCIA DE ANDRADE M. COSTA – OAB/RJ Nº 69077

REPRESENTADOS: SECRETARIA DE ESTADO DA SAÚDE – SUSAM E COMISSÃO GERAL DE LICITAÇÃO DO ESTADO DO AMAZONAS – CGL/AM

OBJETO: REPRESENTAÇÃO COM PEDIDO DE MEDIDA CAUTELAR FORMULADA PELO INSTITUTO DE ENFERMEIROS INTENSIVISTAS DO AMAZONAS LTDA. – IETI EM FACE DA COMISSÃO GERAL DE LICITAÇÃO – CGL/AM EM VIRTUDE DE SUPOSTAS ILEGALIDADES NO PREGÃO ELETRÔNICO Nº 1015/2018 – CGL.

APENSOS: -

CONSELHEIRO-RELATOR: MARIO MANOEL COELHO DE MELLO

DECISÃO MONOCRÁTICA Nº 28/2018 - GCMARIOMELLO

Versam os presentes autos sobre **Representação, com Pedido de Medida Cautelar**, formulada pelo Instituto de Enfermeiros Intensivistas do Amazonas Ltda. – IETI em face da Sra. Adriana Gabrielle Albuquerque Rampin, Pregoeira da CGL/AM, em virtude da classificação e habilitação supostamente irregular da empresa Norte Serviços Médicos Ltda. concernente ao Pregão Eletrônico nº 1015/2018 – CGL/AM, que tem como objeto a contratação, pelo menor preço global, de pessoa jurídica especializada na prestação de serviços de enfermagem





intensiva hospitalar (materno infantil, neonatal, coronariana e de transplantes), em regime de plantões ininterruptos de 12 horas, a serem prestados nas Unidades de Terapia Intensiva – UTI’s da Secretaria de Estado da Saúde – SUSAM.

A Representante, através deste instrumento de fiscalização, requer, liminarmente, a suspensão dos efeitos de habilitação da empresa Norte Serviços Médicos Ltda, e, no mérito, a regular instrução do processo com ampla e exauriente apuração dos fatos narrados na exordial.

A Excelentíssima Conselheira-Presidente, Dra. Yara Amazônia Lins Rodrigues dos Santos, manifestou-se por meio do Despacho de fls.98/99 admitindo a presente Representação e concedendo o prazo de 05 (cinco) dias úteis à Secretaria de Estado da Saúde – SUSAM e à Comissão Geral de Licitação - CGL para que apresentassem documentos e/ou justificativas acerca das supostas irregularidades suscitadas pela Representante.

Ato contínuo, a Secretaria do Tribunal Pleno expediu os Ofícios nº 5285/2018 – SEPLENO (fl.102) e nº 5286/2018 – SEPLENO (fl.103) ao Sr. Victor Fabian Soares Cipriano, Presidente da CGL/AM, e ao Sr. Orestes de Melo Filho, Secretário de Saúde, respectivamente, cientificando os responsáveis acerca do supracitado Despacho.

Devidamente oficiado no dia 09/11/2018, o então Presidente da CGL/AM, através do Ofício nº 7779/2018 – GP/CGL (fl.104), solicitou prorrogação de prazo por mais 5 (cinco) dias úteis para apresentação de justificativas, sendo esta deferida pela Conselheira-Presidente deste Tribunal de Contas, consoante se verifica no Ofício nº 5480/2018 – SEPLENO (fl.105).

Por sua vez, o Sr. Orestes de Melo Filho, Secretário de Saúde, por meio do Ofício nº 9600/2018 – GSUSAM (fls.106/107), informou a impossibilidade de se manifestar acerca do objeto desta Representação, tendo em vista que os fatos alegados na peça vestibular pela Representante correspondem à fase externa do processo licitatório, que, por seu turno, é realizada no âmbito da Comissão Geral de Licitação – CGL.

Após a concessão da prorrogação de prazo pleiteada pelo Presidente da CGL/AM, o Sr. Sidney Coelho, Vice-Presidente da referida Comissão, através do Ofício nº 8003/2018 – GP/CGL (fls.108/112), encaminhou justificativas e documentos em mídia digital (CD-ROM), requerendo o indeferimento da presente Representação com seu posterior arquivamento.





Em seguida, a Presidente – Conselheira exarou Despacho de fls.114/115 determinando à SEPLENO a distribuição e encaminhamento dos autos encaminhando ao Relator competente para fins de apreciação da Cautelar.

Considerando a deliberação do Tribunal Pleno acerca da distribuição das relatorias referentes aos Órgãos do Estado do Amazonas, do Município de Manaus e de Calhas, biênio 2018/2019, os autos foram encaminhados ao Conselheiro Ari Jorge Moutinho da Costa Júnior.

Ocorre que o nobre Conselheiro declarou-se impedido de relatar as Contas da SUSAM, biênio 2018/2019, motivo pelo qual, na 42ª Sessão Administrativa do Tribunal Pleno, realizada no dia 12/12/2018, a Excelentíssima Conselheira-Presidente determinou a distribuição da referida unidade orçamentária, sendo esta remanejada, por sorteio, à minha relatoria, consoante se verifica na Certidão acostada à fl.116. Dessa forma, passo a manifestar-me sobre o presente pedido de medida cautelar.

Preliminarmente, é necessário salientar que a Representação está prevista no art. 288 da Resolução nº 04/2002 – Regimento Interno do TCE/AM, sendo cabível em situações que se afirme ou **requeira a apuração de ilegalidade ou má gestão pública**, bem como nos casos previstos na Lei nº 8666/93 (Lei de Contratos Administrativos e Licitações).

Isto é, a Representação é um instrumento de fiscalização e exercício do controle externo utilizado justamente para se exigir da máquina pública a investigação sobre determinados fatos que aparentemente ensejam prejuízos ao erário.

No que tange à legitimidade, estabelece o art. 288 do Regimento Interno que qualquer pessoa, órgão ou entidade, pública ou **privada**, é parte legítima para oferecer Representação. Dessa forma, em observância ao dispositivo normativo desta Corte de Contas, resta-se evidente a legitimidade do Instituto de Enfermeiros Intensivistas do Amazonas Ltda. – IETI para ingressar com a presente demanda.

Acerca da competência do Tribunal de Contas para apreciar e deferir Medida Cautelar, com o advento da Lei Complementar Estadual nº 114, de 23 de janeiro de 2013, que alterou a Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas, confirmou-se expressamente a possibilidade do instituto de medida cautelar no âmbito desta Corte de Contas, conforme previsão no inciso XX do art. 1º da Lei 2.423/1996 e do inciso XIX do art. 5º da Resolução nº 04/2002.

Portanto, em atenção ao poder geral de cautela conferido aos Tribunais de Contas, verifica-se que esta Corte é competente para prover cautelares a fim de neutralizar situações de lesividade ao interesse público, assim,





conferindo real efetividade às suas deliberações finais, conforme previsto no inciso II do art. 1º da Resolução TCE/AM nº 03/2012.

Adentrando-se ao pedido de Medida Cautelar, tem-se que os requisitos necessários para se alcançar providência de natureza cautelar são o *fumus boni juris*, pela plausibilidade do direito substancial invocado por quem pretende a segurança, e o *periculum in mora*, ao se vislumbrar um dano potencial, um risco que corre o processo principal de não ser útil ao interesse demonstrado pela parte.

Faz-se necessário elucidar ainda que na Medida Cautelar a análise realizada pelo julgador acerca dos fatos e provas produzidas nos autos é sumária e não definitiva. Sumária, porque fundada em cognição sumária, ou seja, no exame menos aprofundado da causa, havendo apenas um *juízo de probabilidade* e não um juízo de certeza. E não definitiva porque a tutela (cautelar) pode ser revogada ou modificada em qualquer tempo.

Entretanto, na presente ocasião, não será possível a análise da tutela pleiteada pela Representante em virtude dos efeitos almejados pela cautelar já terem sido alcançados com a suspensão do processo licitatório referente ao Pregão Eletrônico nº 1015/2018 – CGL/AM, havendo, portanto, perda do objeto. Vejamos.

Compulsando a petição, verifica-se que a Representante, em síntese, aduz que a classificação e habilitação da empresa Norte Serviços Médicos Ltda. se deu de forma irregular, tendo em vista que não foram observados os requisitos exigidos no Edital do Pregão Eletrônico nº 1015/2018 – CGL/AM, razão pela qual elenca as seguintes impropriedades: **a)** Proposta Comercial apresentada pela licitante vencedora não apresenta valor mensal por extenso, descumprindo o subitem 6.9.1 do Instrumento Convocatório e, por consequência, os arts. 3º e 41 da Lei nº 8666/93; **b)** Atestados de Capacidade Técnica apresentados pela empresa Norte Serviços Médicos Ltda. contêm informações inverídicas e não atendem aos subitens 7.1.4.1, 7.1.4.2 do Edital do Pregão Eletrônico nº 1015/2018 – CGL/AM, uma vez que se referem à prestação de serviços de enfermeiros na Unidade de Pronto Atendimento - UPA, que por sua vez não presta atendimento hospitalar, tampouco em UTI materno, infantil, neonatal, coronariana e de transplantes; **c)** Atestados de Capacidade Técnica apresentados pela empresa vencedora descumprem o subitem 7.1.4.1 do Edital de Licitação tendo em vista que não possuem valores dos serviços prestados, limitando-se a informar apenas a quantidade do serviço, período e a descrição do mesmo, desconsiderando o Modelo de Atestado de Aptidão Técnica – Anexo I do Instrumento Convocatório; **d)** Inexequibilidade da Proposta de Preços, uma vez que a Planilha de Custos e Composição de Preços apresentada pela empresa Norte Serviços Médicos Ltda. contempla salário base do enfermeiro no montante de R\$ 954,00, ao passo que o TRT da 11ª Região já decidira nos autos do Processo nº 0000137-58.2017.5.11.0000 – Dissídio Coletivo que o salário base do Técnico de Enfermagem é de R\$ 1.300,00. Isto





Diário Oficial Eletrônico

do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas



Manaus, quarta-feira, 19 de dezembro de 2018

Edição nº 1961, Pag. 175

é, se o salário base do profissional de nível médio ultrapassa o valor inserido na referida Planilha de Custos, verifica-se que o salário base do enfermeiro deveria ser superior ao apresentado na proposta de preços.

Por sua vez, a Comissão Geral de Licitação informa que o Pregão Eletrônico nº1015/2018 – CGL/AM se encontra suspenso, aguardando a finalização da análise dos recursos administrativos interpostos pelos licitantes. Além disso, aduz que os questionamentos feitos pela Representante nos presentes autos (Processo nº 2761/2018) também foram apresentados em sede de recurso administrativo perante a CGL, razão pela qual, em observância ao princípio da segurança jurídica, pleiteia que esta Corte de Contas aguarde a conclusão dos trabalhos (julgamento dos recursos) da Comissão de Licitação para que não ocorra julgamento antecipado sem o cumprimento do devido processo legal.

Analisando os documentos acostados no presente caderno processual e em consulta ao Portal da Transparência do Estado do Amazonas, no dia 18/12/2018, através do endereço eletrônico: <http://www.transparencia.am.gov.br/licitacoes/>, verifica-se que, de fato, o processo licitatório referente ao Pregão Eletrônico nº1015/2018 – CGL/AM encontra-se suspenso, em virtude da interposição de recursos administrativos pelos licitantes, dentre eles a Representante, conforme se verifica no Chat da Licitação (fls.19/26) e nas tabelas abaixo:

Não seguro www.transparencia.am.gov.br/licitacoes/					
+	PE1030/18	SUSAM	Aquisição de Equipamentos Hospitalares	Homologado Total	
+	PE1026/18	SUSAM	Aquisição de Utensílios Hospitalares	Homologado Total	
+	PE1031/18	SUSAM	Aquisição de Mobiliário Hospitalar	Homologado Total	
+	PE1027/18	SUSAM	Aquisição de Utensílios Hospitalares	Homologado Total	
+	PE1019/18	SUSAM	Aquisição de Insumo Hospitalar	Homologado Total	
+	PE1015/18	SUSAM	Serviços Enfermagem Intensiva Hospital	Suspensão Recursal	
+	PE1032/18	SUSAM	Contratação de Serviços de Manutenção	Homologado Total	
+	PE 973/18	SUSAM	Aq. de Equipamentos de Informática	Homologado Total	
+	PE1004/18	SUSAM	Aquisição de Mobiliário Hospitalar	Homologado Total	
+	PE1008/18	SUSAM	Aquisição de Secadoras Rotativas	Homologado Total	





Acompanhamento de Licitações - Google Chrome

https://www.e-compras.am.gov.br/publico/licitacoes_acompanhamento.asp

PE1015/18 - Serviços Enfermagem Intensiva Hospital (Suspensão Recursal)

COMISSÃO GERAL DE LICITAÇÃO DO PODER EXECUTIVO

Chat:

23/10/2018 11:20:49 - Pregoeiro :	ESTA PREGOEIRA AGRADECE E DESEJA A TODOS UM EXCELENTE DIA!!!
23/10/2018 11:20:31 - Pregoeiro :	EM FACE DAS REGRAS ESTABELECIDAS PELO SUBITEM 12.7 DO EDITAL, ESTA PREGOEIRA SUSPENDERÁ A SESSÃO E COMUNICA AOS PROPONENTES QUE A RETOMADA DA SESSÃO OCORRERÁ APÓS O VENCIMENTO DOS PRAZOS REGULAMENTARES PARA A INTERPOSIÇÃO DOS RECURSOS PROPRIAMENTE DITO, COM A INCLUSÃO DOS PRAZOS ESTABELECIDOS PARA AS CONTRARRAZÕES, CONFORME ESTABELECE O EDITAL.
23/10/2018 11:19:58 - Sistema :	Etapa de Análise dos Recursos Encerrada.
23/10/2018 11:19:54 - Sistema :	Intenção de Recurso do Proponente COOPERATIVA DE ENFERMEIROS DO AMAZONAS - Foi acatado pelo Pregoeiro
23/10/2018 11:19:54 - Sistema :	Intenção de Recurso do Proponente IETI - AM INSTITUTO DE ENFERMEIROS INTENSIVISTAS DO AMAZONAS LTDA - Foi acatado pelo Pregoeiro.
23/10/2018 11:19:54 - Sistema :	Intenção de Recurso do Proponente MANAOS SERVICOS DE SAUDE LIMITADA - FPP - Foi acatado pelo Pregoeiro.

[Histórico do chat](#)

Sendo assim, considerando que os efeitos almejados pela presente tutela estão sendo alcançados com a suspensão do processo licitatório referente ao Pregão Eletrônico nº 1015/2018 – CGL/AM, entendo que a análise da presente medida cautelar, neste momento, resta-se prejudicada.

Ora, a suspensão do referido processo licitatório cessa, temporariamente, a prática de todo e qualquer ato, inclusive, a efetivação da habilitação da empresa vencedora, razão pela qual verifico que o pleito liminar da Representante já fora atendido pela Administração, ainda que indiretamente.

Portanto, deixo de apreciar, neste momento, a medida cautelar por esta restar-se prejudicada em virtude da perda de objeto, devendo o presente feito seguir sua instrução ordinária, obedecendo aos trâmites processuais, dentre eles, a concessão do contraditório e da ampla defesa, sem prejuízo de que outras medidas possam ser adotadas no curso processo de modo a garantir o interesse público e a lisura no certame licitatório.

Dessa forma, diante do exposto:

- 1) **Considero prejudicada a análise do pedido de Medida Cautelar** formulada pelo Instituto de Enfermeiros Intensivistas do Amazonas Ltda. – IETI em face da Sra. Adriana Gabrielle Albuquerque Rampin, Pregoeira da CGL/AM, **em virtude da**





perda de objeto oriunda da suspensão do processo licitatório referente ao Pregão Eletrônico nº1015/2018 – CGL/AM pela Administração Pública.

II) **Determino à Secretaria do Pleno** que adote as seguintes providências:

- a) **Publicação da presente Decisão no Diário Oficial Eletrônico do TCE-AM em até 24 (vinte e quatro) horas**, em observância à segunda parte do art. 5º da Resolução nº 03/2012 – TCE/AM;
- b) **Dar ciência** da presente decisão proferida por este Relator ao Colegiado desta Corte, na primeira sessão subsequente, nos termos disposto no art. 1º, § 1º, da Resolução nº 03/2012 – TCE/AM;
- c) **Dar ciência** do *decisum* aos interessados, nos termos regimentais.
- d) **Encaminhar** os autos à DICAD/AM, para que proceda à análise dos fatos e documentos constantes nos autos e, se for necessária, à notificação dos Representados, assegurando-lhes o contraditório e a ampla defesa, de modo a dar continuidade à instrução processual, cumprindo-se fielmente os prazos e procedimentos regimentais.

III) Por fim, **retornem-me os autos conclusos**.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS, em Manaus, 18 de dezembro de 2018.

Conselheiro Mario Manoel Coelho de Mello
Relator

SECRETARIA DO TRIBUNAL PLENO, em Manaus, 19 de dezembro de 2018.

MIRTYL LEVY JUNIOR
Secretário do Tribunal Pleno

PROCESSO: 2910/2018

ASSUNTO: Representação com pedido de Medida Cautelar

REPRESENTANTE: Samir Bastos Chagas

REPRESENTADO: Agência de Desenvolvimento Sustentável do Amazonas – ADS

RELATOR: Auditor Alípio Reis Firmo Filho





DESPACHO DE ADMISSIBILIDADE DE REPRESENTAÇÃO

Trata-se de **Representação com pedido de Medida Cautelar** interposta pelo **Sr. Samir Bastos Chagas**, contra o Sr. Túlio Cáceres Kniphoff, Presidente da Agência de Desenvolvimento Sustentável do Amazonas – ADS, e contra a Sra. Alcelania de Souza Almeida Flores, Presidente da Comissão Interna de Licitação da ADS, em razão de suposta afronta à legislação estadual vigente.

Em linhas gerais, a Representante pede, cautelarmente, a sustação imediata do Edital de Pregão Presencial nº 011/2018 – CIL/ADS – Registro de Preço nº 011/2018, que tem por objeto a aquisição de gêneros alimentícios (carne bovina, peixe e polpa de fruta) para atender às necessidades do Programa de Regionalização da Merenda Escolar – PREME, operacionalizado pela Agência de Desenvolvimento Sustentável do Amazonas - ADS. Para tanto, alegou o abaixo descrito:

A Lei nº 3454/2009, a qual instituiu o Programa de Regionalização da Merenda Escolar, prevê o credenciamento de produtores rurais, agroindústrias, cooperativas e associações para o fornecimento dos gêneros alimentícios regionais destinados à merenda escolar (art. 5º da referida lei).

Entretanto, ao invés de um Edital de Credenciamento para a aquisição dos gêneros alimentícios, foi publicado um Edital de Pregão Presencial para Registro de Preço, em desconformidade com a legislação vigente. Tal conduta favorece os grandes produtores agrícolas ao passo que dificulta a concorrência do pequeno produtor, inclusive ao trazer especificações na entrega do produto de difícil atendimento pelo pequeno produtor rural.

A Lei que instituiu o PREME visa claramente fomentar os produtores rurais, de modo que a realização de pregão presencial, favorecendo os grandes produtores que tem possibilidade de apresentar preços menores, é uma afronta aos objetivos da lei.

Insta salientar que a presente Representação foi admitida, nos termos do art. 288 da Resolução nº. 04/2002 – TCE/AM e quanto ao pedido de Medida Cautelar concedeu-se prazo para que a Agência de Desenvolvimento Sustentável – ADS, apresentasse justificativas ao alegado pelo Representante, tendo sido às razões de defesa juntada aos autos, às fls. 51/83, devendo os autos seguir ao Relator para apreciação e estudo mais apurado dos fatos aduzidos pelas partes do processo.

Anoto que a licitação de que trata o processo em epígrafe visa atender às necessidades da Agência de Desenvolvimento Sustentável do Amazonas – ADS. Assim, a presente Representação deve ser apreciada pelo Cons. Ari Jorge Moutinho da Costa Júnior, que é o relator do citado Órgão para o biênio 2018/2019.

Insta salientar aqui que apesar de constar o Auditor Alípio Reis Firmo Filho como Relator na capa do processo, tem-se que, por compensação, a relatoria foi alterada, ficando o Conselheiro Ari Jorge Moutinho da Costa Júnior como Relator da Agência de Desenvolvimento Sustentável – ADS, no biênio 2018/2019.

Isto posto, nos termos da primeira parte do inciso II do artigo 3º da Resolução 3/2012-TCE/AM, para: DETERMINAR à Secretaria do Tribunal Pleno – SEPLENO, que:

- i. Encaminhe os autos à DIEPRO para correção da autuação, no que se refere ao Relator;





- ii. Distribua a Representação ao Conselheiro Relator, Dr. Ari Jorge Moutinho da Costa Júnior, do feito para apreciação, nos termos do artigo 1º da Resolução 3/2012-TCE/AM.

GABINETE DA PRESIDÊNCIA DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS, em Manaus, 19 de dezembro de 2018.

YARA AMAZÔNIA LINS RODRIGUES DOS SANTOS
Presidente do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas

SECRETARIA DO TRIBUNAL PLENO, em Manaus, 19 de dezembro de 2018.

MIRTYL LEVY JUNIOR
Secretário do Tribunal Pleno

PROCESSO: 2970/2018

ASSUNTO: Representação com pedido de Medida Cautelar

REPRESENTANTE: empresa Dantas Transportes e Instalações Ltda.

REPRESENTADO: Comissão Geral de Licitações – CGL e a Secretaria de Estado de Educação e Qualidade do ensino – SEDUC

DESPACHO DE ADMISSIBILIDADE DE REPRESENTAÇÃO

1. Trata-se de **Representação com pedido de Medida Cautelar** interposta pela empresa Dantas Transportes e Instalações Ltda. contra a Comissão Geral de Licitações – CGL e a Secretaria de Estado de Educação e Qualidade do ensino – SEDUC em face de supostas ilegalidades ocorridas no Pregão Eletrônico 1374/2018, o qual, em síntese, objetiva a contratação de pessoa jurídica especializada para a prestação de serviço de transporte rodoviário, com motorista e combustível, para atender aos alunos das escolas estaduais de educação especial Diofanto Vieira Monteiro e Manoel Marçal de Araújo e para atender os professores que ministram aulas na Escola Estadual de Tempo Integral Irmã Gabrielle Cogels que fica localizada no Puraquequara e na Escola Prisional Estadual Giovanni Figliuolo.
2. Em linhas gerais, a Representante pede, cautelarmente, a suspensão da contratação da empresa Millenium Locadora Ltda. Para tanto, alegou, em síntese, o abaixo descrito:
 - 2.1. o procedimento licitatório foi realizado entre os dias 11 a 29 de outubro de 2018;
 - 2.2. a Representante participou do certame e ofertou proposta de R\$ 2.858.000,00. Após a inabilitação de uma proponente, que ofertou o preço de R\$ 1.587.879,60, a Representante foi chamada para apresentação de documentos. A CGL exigiu a apresentação de documentos para comprovação da exequibilidade da proposta, com a descrição dos componentes dos itens do custo do serviço a ser prestado;
 - 2.3. o Pregoeiro desclassificou a Representante com base em exigências que contrariaram o edital de licitação;





Diário Oficial Eletrônico

do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas



Manaus, quarta-feira, 19 de dezembro de 2018

Edição nº 1961, Pag. 180

- 2.4. por fim, a CGL declarou como vencedora a empresa Millenium Locadora Ltda., cuja proposta é superior em R\$ 435.600,00 à proposta da Representante.
3. A Representação é procedimento específico deste Tribunal, disponível a qualquer pessoa, órgão ou entidade, pública ou privada, em que se afirme ou se requeira a apuração de ilegalidade ou de má gestão pública, conforme se depreende do artigo 288 da Resolução 4/2002 (RI-TCE/AM).
4. Instruem o feito, além da peça subscrita pela Representante de forma objetiva, clara e com a necessária identificação, cópias que auxiliam no entendimento dos fatos narrados na inicial.
5. Dessa forma, verifico que estão preenchidos os requisitos de admissibilidade.
6. Quanto ao pedido de medida cautelar, entendo que deva ser concedido prazo à Comissão Geral de Licitações – CGL e a Secretaria de Estado de Educação e Qualidade do ensino – SEDUC.
7. Isto posto, **ADMITO A PRESENTE REPRESENTAÇÃO**, nos termos da primeira parte do inciso II do artigo 3º da Resolução 3/2012-TCE/AM, para:
- 7.1. DETERMINAR à Secretaria do Tribunal Pleno – SEPLENO, que:
- 7.1.1 PUBLIQUE em 24 (vinte e quatro) horas este Despacho no Diário Oficial Eletrônico do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas, nos termos do artigo 5º da Resolução 3/2012, observando a urgência que o caso requer, e;
- 7.1.2 conceda 5 (cinco) dias úteis, nos termos do § 2º do art. 1º da Resolução 3/2012, à Comissão Geral de Licitações – CGL e à Secretaria de Estado de Educação e Qualidade do ensino – SEDUC para que apresentem justificativas ante aos fatos narrados na peça inicial da Representação, a qual deverá ser remetida em anexo, juntamente a este Despacho;
- 7.1.3 ingressando as justificativas ou vencido o prazo concedido, retornem-me os autos.

GABINETE DA PRESIDÊNCIA DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS, em Manaus, 19 de dezembro de 2018.

YARA AMAZÔNIA LINS RODRIGUES DOS SANTOS
Presidente do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas

SECRETARIA DO TRIBUNAL PLENO, em Manaus, 19 de dezembro de 2018.

MIRTYL LEVY JUNIOR
Secretário do Tribunal Pleno





PROCESSO: 2997/2018

ASSUNTO: Representação com pedido de Medida Cautelar

REPRESENTANTE: Ministério Público de Contas – MPC

REPRESENTADO: Secretaria de Estado da Juventude, Esporte e Lazer – SEJEL

DESPACHO DE ADMISSIBILIDADE DE REPRESENTAÇÃO

1. Trata-se de **Representação com pedido de Medida Cautelar** interposta pelo Ministério Público de Contas – MPC, através da Procuradora Fernanda Cantanhede Veiga Mendonça, contra a Secretaria de Estado da Juventude, Esporte e Lazer – SEJEL em face de ilegalidades nas contratações das empresas Engefort Construção, Manutenção e Conservação Ltda e SVX Serviços profissionais de Limpeza e Conservação e Construções Ltda.
2. Em linhas gerais, a Representante pede, cautelarmente, a determinação de suspensão de qualquer pagamento às mencionadas empresas até que sejam explicitadas todas as nulidades e ilegalidades apontadas, bem como tenha verificação *in loco* por técnicos desta Corte. Para tanto, alegou o abaixo descrito:
 - 2.1. recebeu denúncia apócrifa revelando que tais empresas pertenciam ao mesmo grupo societário, tendo em comum um representante oculto, no caso, o Sr. Saullo Velame Vianna, e que o repasse de recurso às mencionadas empresas tinham vínculo partidário e de amizade;
 - 2.2. a partir desta informação, foi realizada reunião no âmbito do MPC com o Secretário e Secretário Executivo da SEJEL, os quais afirmaram que as empresas não pertenciam ao mesmo grupos societário nem ao Sr. Saullo Velame Vianna. Ademais, alegaram que, de fato, as empresas foram contratadas para realizar manutenção predial e conservação e limpeza por meio de escolha emergencial enquanto o procedimento licitatório não fosse realizado;
 - 2.3. a emergência para a contratação teria sido fabricada em detrimento da licitação, em detrimento ao disposto no art. 26 da Lei 8.666/1993;
 - 2.4. não cumprimento do dever de conduzir procedimento licitatório em ato simultâneo à contratação emergencial;
 - 2.5. fraude e favorecimento indevido. Contratação do mesmo grupo societário. Existência de sócio oculto e vínculo partidário. Burla à impessoalidade e à moralidade;
 - 2.6. possível inexecução contratual. Serviços não demonstrados. Ausência de termos de recebimentos nos serviços e respectivas notas fiscais. Fiscalização contratual não evidenciada. Potencial dano ao erário de R\$ 3.237.295,68;
 - 2.7. a empresa Engefort Ltda foi suspensa temporariamente de licitar e contratar com a Administração, conforme consta na Portaria 330/2018 da Comissão Geral de Licitações





Diário Oficial Eletrônico

do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas



Manaus, quarta-feira, 19 de dezembro de 2018

Edição nº 1961, Pag. 182

3. A Representação é procedimento específico deste Tribunal, disponível a qualquer pessoa, órgão ou entidade, pública ou privada, em que se afirme ou se requeira a apuração de ilegalidade ou de má gestão pública, conforme se depreende do artigo 288 da Resolução 4/2002 (RI-TCE/AM).
4. Instruem o feito, além da peça subscrita pela Representante de forma objetiva, clara e com a necessária identificação, cópias que auxiliam no entendimento dos fatos narrados na inicial.
5. Dessa forma, verifico que estão preenchidos os requisitos de admissibilidade.
6. Quanto ao pedido de medida cautelar, entendo que deva ser concedido prazo à Secretaria de Estado da Juventude, Esporte e Lazer – SEJEL.
7. Isto posto, **ADMITO A PRESENTE REPRESENTAÇÃO**, nos termos da primeira parte do inciso II do artigo 3º da Resolução 3/2012-TCE/AM, para:

7.1. DETERMINAR à Secretaria do Tribunal Pleno – SEPLENO, que:

- 7.1.1 PUBLIQUE em 24 (vinte e quatro) horas este Despacho no Diário Oficial Eletrônico do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas, nos termos do artigo 5º da Resolução 3/2012, observando a urgência que o caso requer, e;
- 7.1.2 conceda 5 (cinco) dias úteis, nos termos do § 2º do art. 1º da Resolução 3/2012, à Secretaria de Estado da Juventude, Esporte e Lazer – SEJEL para que apresente justificativas ante aos fatos narrados na peça inicial da Representação, a qual deverá ser remetida em anexo, juntamente a este Despacho;
- 7.1.3 ingressando as justificativas ou vencido o prazo concedido, retornem-me os autos.

GABINETE DA PRESIDÊNCIA DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS, em Manaus, 18 de dezembro de 2018.

YARA AMAZÔNIA LINS RODRIGUES DOS SANTOS
Presidente do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas

SECRETARIA DO TRIBUNAL PLENO, em Manaus, 19 de dezembro de 2018.

MIRTYL LEVY JUNIOR
Secretário do Tribunal Pleno





PROCESSO: 3000/2018

ASSUNTO: Representação com pedido de Medida Cautelar.

REPRESENTANTE: Cooperativa de Enfermeiros do Amazonas – COOPEAM

REPRESENTADO: Comissão Geral de Licitações – CGL e a Secretaria Estadual de Saúde – SUSAM

RELATOR: Cons. Mário de Mello

DESPACHO DE ADMISSIBILIDADE DE REPRESENTAÇÃO

1. Trata-se de **Representação com pedido de Medida Cautelar** interposta pela Cooperativa de Enfermeiros do Amazonas – COOPEAM contra a Comissão Geral de Licitações – CGL e a Secretaria Estadual de Saúde – SUSAM em face de supostas ilegalidades na condução do Pregão Eletrônico 918/2018, o qual objetiva, em síntese, a contratação de serviços de enfermagem hospitalar na área de urgência e emergência (adulto e pediátrico), em regime de plantões ininterruptos, a serem prestados nas Unidades de Saúde, integrantes da Rede Estadual de Saúde do Amazonas.
2. A Representante pede, cautelarmente, a suspensão de todos os atos do referido procedimento licitatório ocorridos após a emissão do Parecer 887/2018 – CGL (fls. 21/23). Para tanto, alegou, em síntese, o seguinte:
 - 2.1 tudo se iniciou com a emissão do Ofício 6902/2018 da CGL ao Dr. Orestes de Melo Filho, Secretário da SUSAM, através do qual solicitou esclarecimentos sobre informações indicadas nos atestados de capacidade técnica apresentados pelas concorrentes da referida licitação;
 - 2.2 o mencionado ofício foi encaminhado pela SUSAM ao Hospital Infantil Dr. Fajardo, tendo sido respondido através da Manifestação Técnica 97/2018, subscrita pelo Sr. João Carlos Pinheiro, Gerente Administrativo e Financeiro da referida unidade hospitalar;
 - 2.3 o citado Gerente Administrativo e Financeiro, no dito documento, tratou de afirmar fatos relativos a ato exclusivo de enfermeiro. O Sr. João Carlos Pinheiro não teria qualificação técnica para geral tal parecer;
 - 2.4 o mencionado parecer do Sr. João Carlos Pinheiro gerou problemáticas para a Representante na sequência do Pregão, uma vez que o atestado de capacidade técnica dos serviços prestados no Hospital Infantil Dr. Fajardo não poderia ser utilizado no certame, posto que no documento consta que a unidade hospitalar não oferta atendimento de urgência e emergência.
3. A Representação é procedimento específico deste Tribunal, disponível a qualquer pessoa, órgão ou entidade, pública ou privada, em que se afirme ou se requeira a apuração de ilegalidade ou de má gestão pública, conforme se depreende do artigo 288 da Resolução 4/2002 (RI-TCE/AM).
4. Instruem o feito, além da peça subscrita pela Representante de forma objetiva, clara e com a necessária identificação, cópias que auxiliam na compreensão dos fatos narrados na inicial.
5. Dessa forma, verifico que estão preenchidos os requisitos de admissibilidade.





Diário Oficial Eletrônico

do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas



Manaus, quarta-feira, 19 de dezembro de 2018

Edição nº 1961, Pag. 184

6. Registro que outros processos nesta Corte trataram do referido procedimento licitatórios, a saber: 2145/2018, 2423/2018, 2480/2018 e 2750/2018.

7. Ademais, urge esclarecer que a SUSAM, conforme redistribuição feita na 42ª Sessão Ordinária de 12/12/2018, passou à relatoria do Cons. Mario de Mello.

8. Quanto ao pedido de medida cautelar, entendo que deva ser concedido prazo à Comissão Geral de Licitações – CGL e à SUSAM para apresentação de contrarrazões.

9. Isto posto, **ADMITO A PRESENTE REPRESENTAÇÃO**, nos termos da primeira parte do inciso II do artigo 3º da Resolução 3/2012-TCE/AM, para:

9.1. DETERMINAR à Secretaria do Tribunal Pleno – SEPLENO, que:

9.1.1 PUBLIQUE em 24 (vinte e quatro) horas este Despacho no Diário Oficial Eletrônico do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas, nos termos do artigo 5º da Resolução 3/2012, observando a urgência que o caso requer, e;

9.1.2 conceda 5 (cinco) dias úteis, nos termos do § 2º do art. 1º da Resolução 3/2012, Comissão Geral de Licitações – CGL e à SUSAM para que apresentem justificativas ante aos fatos narrados na peça inicial da Representação, a qual deverá ser remetida em anexo, juntamente a este Despacho;

9.1.3 ingressando as justificativas ou vencido o prazo concedido, retornem-me os autos.

GABINETE DA PRESIDÊNCIA DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS, em Manaus, 19 de dezembro de 2018.

YARA AMAZÔNIA LINS RODRIGUES DOS SANTOS
Presidente do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas

SECRETARIA DO TRIBUNAL PLENO, em Manaus, 19 de dezembro de 2018.

MIRTYL LEVY JUNIOR
Secretário do Tribunal Pleno

PROCESSO: 3004/2018

ÓRGÃO: Secretaria de Estado de Saúde – SUSAM

ASSUNTO: Representação com pedido de Medida Cautelar.

RELATOR: Mário de Mello

REPRESENTANTE: Cooperativa dos Enfermeiros do Amazonas – COOPEAM

REPRESENTADO: Secretaria de Estado de Saúde





DESPACHO DE ADMISSIBILIDADE DE REPRESENTAÇÃO

1. Trata-se de **Representação com pedido de Medida Cautelar** interposta pela Cooperativa dos Enfermeiros do Amazonas – COOPEAM, através da qual argüiu irregularidades no Pregão Eletrônico nº. 903/2018 – CGL, que tem como objeto a contratação, pelo menor preço, de pessoa jurídica especializada na prestação de serviços de enfermagem hospitalar, em área crítica e não crítica, em regime de plantões ininterruptos, a serem prestados nas unidades de saúde, integrantes da rede estadual de saúde.
2. A Representante solicitou cautelarmente a suspensão do procedimento licitatório acima descrito e, para tanto, argumentou, em síntese:
 - 2.1 que a habilitação da empresa Norte Serviços Médicos LTDA, está se dando de forma irregular, considerando que o atestado de capacidade técnica apresentado pela mesma não estava de acordo com os termos previstos no edital;
 - 2.2 que no primeiro momento a empresa Norte Serviços Médicos foi inabilitada e que após inabilitação foi aberta nossa sessão para o dia seguinte, afrontando o princípio da publicidade.
 - 2.3 que também houve afronta ao princípio da legalidade quando à comissão julgadora não aceitou os pedidos de intenção de interposição de recursos administrativos contra os atos supra mencionados.
3. *Ab initio*, observo a existência de Decisão desta Corte na fase de Indicações e Propostas da 13ª Sessão Ordinária do ano de 2014, ocorrida em 23 de abril, através da qual ficou acordado, após observações feitas pelo Cons. Érico Desterro, que a relatoria de Representações interpostas contra licitações realizadas pela CGL seria do Conselheiro ou Auditor que fosse o responsável pelo Órgão que tivesse demandado o dito procedimento. Para melhores esclarecimentos, transcrevo trecho da ata da referida sessão:

[...] se a representação é direcionada a uma licitação que tem como objetivo algo para SEDUC que esta seja distribuída para a SEDUC e não para a CGL, só se for assunto relacionado à própria CGL [...]
4. Feitos esses apontamentos, anoto que, após analisar a peça exordial, a licitação visa atender às necessidades da Secretaria de Estado de Saúde – SUSAM. Assim, a presente Representação deve ser apreciada pelo Cons. Mário de Mello, que é o relator do citado Órgão para o biênio 2018/2019.
5. Insta salientar aqui que apesar de constar o Conselheiro Ari Jorge Moutinho da Costa Júnior como Relator na capa do processo, tem-se que em razão de suspeição, a relatoria foi alterada na 42ª Sessão Ordinária de 12/12/2018, ficando o Conselheiro Mário de Mello como novo relator da Secretaria de Estado de Saúde, no biênio 2018/2019.
6. A Representação é procedimento específico deste Tribunal, disponível a qualquer pessoa, órgão ou entidade, pública ou privada, em que se afirme ou se requeira a apuração de ilegalidade ou de má gestão pública, conforme se depreende do artigo 288 da Resolução 4/2002 (RI-TCE/AM).





Diário Oficial Eletrônico

do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas



Manaus, quarta-feira, 19 de dezembro de 2018

Edição nº 1961, Pag. 186

7. Instruem o feito, além da peça subscrita pela Representante de forma objetiva, clara e com a necessária identificação, cópias que auxiliam na compreensão dos fatos narrados na inicial.
8. Dessa forma, verifico que estão preenchidos os requisitos de admissibilidade.
9. Quanto ao pedido de medida cautelar, entendo que deva ser concedido prazo à Comissão Geral de Licitações – CGL e à SUSAM para apresentação de contrarrazões.
10. Isto posto, **ADMITO A PRESENTE REPRESENTAÇÃO**, nos termos da primeira parte do inciso II do artigo 3º da Resolução 3/2012-TCE/AM, para:

10.1. DETERMINAR à Secretaria do Tribunal Pleno – SEPLENO, que:

10.1.1 PUBLIQUE em 24 (vinte e quatro) horas este Despacho no Diário Oficial Eletrônico do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas, nos termos do artigo 5º da Resolução 3/2012, observando a urgência que o caso requer, e;

10.1.2 conceda 5 (cinco) dias úteis, nos termos do § 2º do art. 1º da Resolução 3/2012, Comissão Geral de Licitações – CGL e à SUSAM para que apresentem justificativas ante aos fatos narrados na peça inicial da Representação, a qual deverá ser remetida em anexo, juntamente a este Despacho;

10.1.3 ingressando as justificativas ou vencido o prazo concedido, retornem-me os autos.

GABINETE DA PRESIDÊNCIA DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS, em Manaus, 19 de novembro de 2018.

YARA AMAZÔNIA LINS RODRIGUES DOS SANTOS
Presidente do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas

SECRETARIA DO TRIBUNAL PLENO, em Manaus, 19 de dezembro de 2018.

MIRTYL LEVY JUNIOR
Secretário do Tribunal Pleno

PROCESSO: 3005/2018

ASSUNTO: Representação com pedido de Medida Cautelar

REPRESENTANTE: empresa Manaus Aerotáxi Participações Ltda.

REPRESENTADO: Comissão Geral de Licitações – CGL e Secretaria de Estado da Casa Militar





DESPACHO DE ADMISSIBILIDADE DE REPRESENTAÇÃO

1. Trata-se de **Representação com pedido de Medida Cautelar** interposta pela empresa Manaus Aerotáxi Participações Ltda. contra a Comissão Geral de Licitações – CGL e Secretaria de Estado da Casa Militar em face de supostas irregularidades ocorridas no Pregão Eletrônico 1513/2018, o qual, em síntese, objetiva a contratação de serviços de locação de aeronave tipo jato executivo - Cessna Citation, Bimotor Turbo Fan ou similar, com capacidade mínima de 8 (oito) passageiros e 2 (dois) tripulantes, com combustível, pilotos, para transporte estadual, interestadual e internacional, Categoria TPX.

2. Em linhas gerais, a Representante pede, cautelarmente, a suspensão do mencionados procedimento licitatório. Para tanto, alegou, em síntese, o abaixo descrito:

2.1 por meio da Resenha 225/2018, a CGL tornou público o pregão;

2.2 ao tomar conhecimento do pregão, a Representante observou que a data de recebimento das propostas seria em 19/12/2018, contrariando o prazo mínimo constante de no inciso V do art. 4º da Lei 10.520/2002;

2.3 fora a questão acima narrada, o edital só esteve disponível em 17/12/2018;

2.4 a Representante intentou recurso impugnando o edital, mas a CGL considerou o pedido intempestivo.

3. A Representação é procedimento específico deste Tribunal, disponível a qualquer pessoa, órgão ou entidade, pública ou privada, em que se afirme ou se requeira a apuração de ilegalidade ou de má gestão pública, conforme se depreende do artigo 288 da Resolução 4/2002 (RI-TCE/AM).

4. Instruem o feito, além da peça subscrita pela Representante de forma objetiva, clara e com a necessária identificação, cópias de documentos que auxiliam no entendimento dos fatos narrados na inicial.

5. Dessa forma, verifico que estão preenchidos os requisitos de admissibilidade.

6. Quanto ao pedido de medida cautelar, entendo que deva ser concedido prazo à Comissão Geral de Licitações – CGL e à Secretaria de Estado da Casa Militar para apresentação de contrarrazões.

7. Isto posto, **ADMITO A PRESENTE REPRESENTAÇÃO**, nos termos da primeira parte do inciso II do artigo 3º da Resolução 3/2012-TCE/AM, para:

7.1. DETERMINAR à Secretaria do Tribunal Pleno – SEPLENO, que:

7.1.1 PUBLIQUE em 24 (vinte e quatro) horas este Despacho no Diário Oficial Eletrônico do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas, nos termos do artigo 5º da Resolução 3/2012, observando a urgência que o caso requer, e;

7.1.2 conceda 5 (cinco) dias úteis, nos termos do § 2º do art. 1º da Resolução 3/2012, à Comissão Geral de Licitações – CGL e à Secretaria de Estado da Casa Militar para





Diário Oficial Eletrônico

do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas



Manaus, quarta-feira, 19 de dezembro de 2018

Edição nº 1961, Pag. 188

que apresentem justificativas ante aos fatos narrados na peça inicial da Representação, a qual deverá ser remetida em anexo, juntamente a este Despacho;

7.1.3 ingressando as justificativas ou vencido o prazo concedido, retornem-me os autos.

GABINETE DA PRESIDÊNCIA DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS, em Manaus, 19 de dezembro de 2018.

YARA AMAZÔNIA LINS RODRIGUES DOS SANTOS
Presidente do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas

SECRETARIA DO TRIBUNAL PLENO, em Manaus, 19 de dezembro de 2018.

MIRTYL LEVY JUNIOR
Secretário do Tribunal Pleno

EDITAIS

EDITAL DE NOTIFICAÇÃO Nº 49/2018-DICAMI

Processo nº10040/2015-TCE. Representação sobre supostas irregularidades na Bolsa Estudantil, Prefeitura de Juruá. Parte representativa: Sra. Sebastiana da Silva Bernard. Prazo: 30 dias.

Pelo presente Edital, faço saber a todos, na forma e para os efeitos legais do disposto nos arts. 71, III, 81, II, da Lei n.º 2.423/96-TCE, c/c o art. 1º, da LC nº 114/2013, que alterou o art. 20, da Lei nº 2423/96; arts. 86, 97, I e II, da Resolução n.º 04/2002-TCE; art. 19, da Res. nº 08/2013, e para que se cumpra o art. 5.º, inciso LV, da CF/88, c/c o art. 51, § 1º da LO/TCE, e ainda o Despacho do Senhor Relator, fica NOTIFICADA a Sra. **SEBASTIANA DA SILVA BERNARD**, responsável pela representação contra a prefeitura, para, no prazo de 30 (trinta) dias, a contar da última publicação deste, apresentar ao Tribunal de Contas do Estado do Amazonas, situado na Av. Efigênio Sales n.º 1155 – Parque 10, CEP 69060-020, documentos e/ou justificativas para corroborar na averiguação da referida Representação, objeto do Processo nº 10040/2015-TCE, disponível na DICAMI para subsidiar os fatos.

DIRETORIA DE CONTROLE EXTERNO DA ADMINISTRAÇÃO DOS MUNICÍPIOS DO INTERIOR, DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS, em Manaus, 17 de dezembro de 2018.

LÚCIO GUIMARÃES DE GÓIS
Diretor

EDITAL DE NOTIFICAÇÃO – SEPLENO

O Secretário do Tribunal Pleno do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas, no uso de suas atribuições legais, pelo presente Edital, e na forma e para efeitos do disposto no art.71, inciso III c/c art.81, inciso II, da Lei nº. 2423/96 c/c o art.97, I, da Resolução 04/2002-TCE e art.5º, LV da CF/88, NOTIFICA o Senhor **JONES CARRER DE CASTRO**





Diário Oficial Eletrônico

do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas



Manaus, quarta-feira, 19 de dezembro de 2018

Edição nº 1961, Pag. 189

MONTEIRO, por se encontrar em lugar incerto ou não sabido e tendo em vista que restou impossibilitada a ciência por via postal, a fim de tomar ciência do Acórdão Nº49/2010 – TCE – TRIBUNAL PLENO referente a Prestação de Contas, exercício 2000, objeto do PROCESSO Nº9247/2012, no qual o Colegiado decidiu nos seguintes termos: Emitir parecer Prévio recomendando a desaprovação das contas, julgar irregulares as contas; Glosa de R\$ 394.199,55, Glosa R\$ 95.038,57 e Multa de R\$ 16.448,68. **Após 30 (trinta) dias, contados a partir da terceira publicação deste Edital, acerca da prolação do decisório acima transcrito, está encerrado o processo e formalmente aplicada a sanção, restando apenas a sua execução. Ressalte-se que falecido o infrator, seu patrimônio passa a responder pela dívida, que poderá ser cobrada dos herdeiros ou do espólio nos termos do Art.796 da Lei nº 13.105/2015 (Código de Processo Civil): “O espólio responde pelas dívidas do falecido, mas, feita a partilha, cada herdeiro responde por elas dentro das forças da herança e na proporção da parte que lhe coube”. Cumpre-nos informar, que houve o esgotamento das vias administrativas e que o não pagamento ou cumprimento das disposições do decisório, implicará em ação de execução fiscal.**

SECRETARIA DO TRIBUNAL PLENO DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS, em Manaus, 17 de dezembro de 2018.

MIRTYL LEVY JÚNIOR
Secretário do Tribunal Pleno

EDITAL DE NOTIFICAÇÃO Nº 02/2018-DICAI/AM

Processo nº 11360/2018-TCE. Responsável: Sr. Edimar Vizolli, ex-Diretor-Presidente do Instituto de Desenvolvimento Agropecuário e Florestal Sustentável do Amazonas – IDAM, exercício 2017. Prazo: 30 dias.

Pelo presente Edital, faço saber a todos, na forma e para os efeitos legais do disposto no arts. 71, III, 81, II, da Lei n.º 2.423/96-TCE, c/c o art. 1º, da LC nº 114/2013, que alterou o art. 20, da Lei nº 2.423/96; arts. 86 e 97, I e II, da Resolução n.º 04/02-TCE; art. 19, da Res. Nº 08/2013, e para que se cumpra o art. 5º, inciso LV, da CF/88, c/c os arts. 18 e 19, I, da Lei citada, e ainda o Despacho do Sr. Relator, fica NOTIFICADO o Sr. EDIMAR VIZOLLI, para, no prazo de 15 (quinze) dias, a contar da última publicação deste, apresentar ao Tribunal de Contas do Estado do Amazonas, situado na Av. Efigênio Sales nº 1155 – Parque 10, Cep 69060-020, documentos e/ou justificativas, como razões de defesa, acerca das restrições suscitadas na Notificação nº 89/2018-DICAI/AM, peça do Processo TCE nº 11360/2018, que trata da Prestação de Contas do ex-Diretor-Presidente do Instituto de Desenvolvimento Agropecuário e Florestal Sustentável do Amazonas – IDAM, disponíveis na DICAI/AM para subsidiar a defesa.

DIRETORIA DE CONTROLE EXTERNO DA ADMINISTRAÇÃO INDIRETA ESTADUAL DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS, em Manaus, 17 de dezembro de 2018.

OTACILIO LEITE DA SILVA JUNIOR
DIRETOR





EDITAL DE NOTIFICAÇÃO Nº 50/2018-DICAMI

Processo nº 11.402/2016-TCE. Responsável: Sr. Francisco Rocha da Silva, Presidente da Câmara Municipal de Juruá. Contratação de serviços advocatícios, Sr. Juliano Luís Cerqueira Mendes, Sr. Antônio das Chagas Ferreira Batista, Sr. Eduardo Alves Marinho. Prazo: 30 dias.

Pelo presente Edital, faço saber a todos, na forma e para os efeitos legais do disposto nos arts. 71, III, 81, II, da Lei nº 2.423/96-TCE, c/c o art. 1º, da LC nº 114/2013, que alterou o art. 20, § 2º da Lei nº 2423/96; arts. 86, 97, I e II, da Resolução nº 04/2002-TCE; art. 19, da Res. nº 08/2013, e para que se cumpra o art. 5º, inciso LV, da CF/88, c/c os arts. 18 e 19, I, da Lei citada e ainda o Despacho exarado pelo Exmo. Relator, Conselheiro Antônio Júlio Bernardo Cabral, ficam NOTIFICADOS o Sr. **JULIANO LUIS CERQUEIRA**, Sr. **ANTÔNIO DAS CHAGAS FERREIRA BATISTA**, Sr. **EDUARDO ALVES MARINHO**, Advogados, para, no prazo de 30 (trinta) dias, a contar da última publicação deste, apresentar ao Tribunal de Contas do Estado do Amazonas, situado na Av. Efigênio Sales nº 1155 – Parque 10, CEP 69060-020, documentos e/ou justificativas, como razões de defesa, acerca das restrições suscitadas nas Notificações nº 421,422,429/2018 – DICAMI, **peças do Processo TCE nº 11.402/2016 que trata da Prestação de Contas do Sr. Francisco Rocha da Silva**, disponíveis na DICAMI para subsidiar a defesa.

DIRETORIA DE CONTROLE EXTERNO DA ADMINISTRAÇÃO DOS MUNICÍPIOS DO INTERIOR, DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS, em Manaus, 18 de dezembro de 2018.

LÚCIO GUIMARÃES DE GÓIS

Diretor

EDITAL DE NOTIFICAÇÃO Nº 09/2018-DICAD-MA

Pelo presente Edital, na forma e para os efeitos do disposto no art. 71, inciso III, da Lei nº 2423/96 – TCE, e art. 97, I e § 2º, da Resolução TCE 04/02, combinado com o art. 5º, LV, da CF/88, fica **NOTIFICADA a Sra. MICHELE BRAGA MIRANDA**, para, no prazo de 15 (quinze) dias, a contar da última publicação deste, comparecer ao Tribunal de Contas do Estado do Amazonas, situado na Avenida Efigênio Sales, nº 1155, 2º andar, Parque Dez de Novembro, a fim de apresentar razões de defesa em relação à **Notificação nº 114/2018-DICAD/MA**, que trata da Prestação de Contas Anual do Gabinete do Vice-Prefeito de Manaus, exercício 2017, nos autos do **Processo TCE nº 11.826/2018**, em razão do despacho exarado pelo Excelentíssimo Conselheiro Relator.

DIRETORIA DE CONTROLE EXTERNO DA ADMINISTRAÇÃO DIRETA DO MUNICÍPIO DE MANAUS DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS, em Manaus, 17 de dezembro de 2018.

RUBENILSON RODRIGUES MASSULO

Diretor





Diário Oficial Eletrônico

do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas



Manaus, quarta-feira, 19 de dezembro de 2018

Edição nº 1961, Pag. 191

EDITAL DE NOTIFICAÇÃO N.º 060/2018 - DICOP

Pelo presente Edital, na forma e para os efeitos do disposto no art. 71, inciso III, da Lei nº 2423/96 – TCE, e art. 97, I e § 2º, da Resolução TCE 04/02, combinado com o art. 5º, LV, da CF/88, em cumprimento ao Despacho do Relator Conselheiro Josué Cláudio de Souza Filho, fica **NOTIFICADA a empresa Tarumã Construções Terraplenagem Ltda**, para, no prazo de **15 (quinze)** dias, a contar da última publicação no Diário Oficial do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas, comparecer ao Tribunal de Contas do Estado do Amazonas, situado na Avenida Efigênio Sales, nº 1155, 2º andar, Parque Dez de Novembro, a fim de apresentar documentos e/ou justificativas, como razões de defesa acerca das restrições e/ou questionamentos citados no **Relatório Técnico de Vistoria nº 165/2018-DICOP**, disposto nos **Processos TCE nº 6331/2010** que trata de Representação para apuração de eventual ilegalidade na contratação realizada pelo Governo do Amazonas, através da Secretaria da Região Metropolitana de Manaus, com as Empresas ETAM, SOMA, TARUMÃ e WP.

DIRETORIA DE CONTROLE EXTERNO DE OBRAS PÚBLICAS DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS, em Manaus, 18 de dezembro de 2018.

EUDERIQUES PEREIRA MARQUES
Diretor DICOP

EDITAL DE NOTIFICAÇÃO SEGUNDA CÂMARA

Pelo presente Edital, na forma e para os efeitos do disposto no art. 71, inciso III, da Lei n.º 2423/96 – TCE, e art. 97, I e § 2º, da Resolução TCE n.º 04/02, combinado com o art. 5º, LV, da CF/88, fica **NOTIFICADO o Sr. ANTONIO GOMES FERREIRA**, para, no prazo de 30 (trinta) dias, a contar da última publicação deste, comparecer ao Tribunal de Contas do Estado do Amazonas, situado na Avenida Efigênio Sales, n.º 1155, 2º andar, Parque Dez de Novembro, junto ao Departamento da Egrégia Segunda Câmara, a fim de tomar ciência do Acórdão nº 086/2018 – TCE-SEGUNDA CÂMARA, exarado nos autos do Processo TCE nº 6435/2010, referente a Prestação de Contas da 1ª Parcela do Convênio N.º 01/10, firmado entre a SUHAB e a Prefeitura Municipal de Fonte Boa.

DEPARTAMENTO DA 2ª CÂMARA DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS, em Manaus, 18 de dezembro de 2018.


Alline da Silva Martins
Chefe do Departamento da Segunda Câmara

EDITAL DE NOTIFICAÇÃO SEGUNDA CÂMARA

Pelo presente Edital, na forma e para os efeitos do disposto no art. 71, inciso III, da Lei n.º 2423/96 – TCE, e art. 97, I e § 2º, da Resolução TCE n.º 04/02, combinado com o art. 5º, LV, da CF/88, fica **NOTIFICADA a Sra. CLARICY**





Diário Oficial Eletrônico

do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas



Manaus, quarta-feira, 19 de dezembro de 2018

Edição nº 1961, Pag. 192

PINHEIRO CRUZ REGO, para, no prazo de 30 (trinta) dias, a contar da última publicação deste, comparecer ao Tribunal de Contas do Estado do Amazonas, situado na Avenida Efigênio Sales, n.º 1155, 2º andar, Parque Dez de Novembro, junto ao Departamento da Egrégia Segunda Câmara, a fim de tomar ciência da Decisão n.º 1347/2018 – TCE-SEGUNDA CÂMARA, exarada nos autos do Processo Eletrônico TCE n.º 12046/2016, referente a aposentadoria no cargo de Professor VBL 390-06 PEDAG VI, Matrícula n.º 4006, do quadro de pessoal da Prefeitura Municipal de Humaitá.

DEPARTAMENTO DA 2ª CÂMARA DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS, em Manaus, 18 de dezembro de 2018.

Alline da Silva Martins
Chefe do Departamento da Segunda Câmara

EDITAL DE NOTIFICAÇÃO SEGUNDA CÂMARA

Pelo presente Edital, na forma e para os efeitos do disposto no art. 71, inciso III, da Lei n.º 2423/96 – TCE, e art. 97, I e § 2º, da Resolução TCE n.º 04/02, combinado com o art. 5º, LV, da CF/88, fica **NOTIFICADA a Sra. ANA ELIZABETH BENTES MAGALHÃES**, para, no prazo de 30 (trinta) dias, a contar da última publicação deste, comparecer ao Tribunal de Contas do Estado do Amazonas, situado na Avenida Efigênio Sales, n.º 1155, 2º andar, Parque Dez de Novembro, junto ao Departamento da Egrégia Segunda Câmara, a fim de tomar ciência da Decisão n.º 2073/2016 – TCE-SEGUNDA CÂMARA, exarada nos autos do Processo Eletrônico TCE n.º 13548/2016, referente a aposentadoria no cargo de Enfermeiro, E-05, Matrícula n.º 063.983-4B, do quadro de pessoal da Secretaria Municipal de Saúde - SEMSA.

DEPARTAMENTO DA 2ª CÂMARA DO TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO AMAZONAS, em Manaus, 18 de dezembro de 2018.

Alline da Silva Martins
Chefe do Departamento da Segunda Câmara





Diário Oficial Eletrônico

do Tribunal de Contas do Estado do Amazonas



Manaus, quarta-feira, 19 de dezembro de 2018

Edição nº 1961, Pag. 193



Presidente

Cons. Yara Amazônia Lins Rodrigues dos Santos

Vice-Presidente

Cons. Mario Manoel Coelho de Mello

Corregedor

Cons. Antônio Júlio Bernardo Cabral

Ouvidor

Cons. Érico Xavier Desterro e Silva

Conselheiros

Cons. Ari Jorge Moutinho da Costa Júnior

Cons. Josué Cláudio de Souza Filho

Cons. Júlio Assis Corrêa Pinheiro

Audidores

Mário José de Moraes Costa Filho

Alípio Reis Firmo Filho

Luiz Henrique Pereira Mendes

Procurador Geral do Ministério Público de Contas do TCE/AM

João Barroso de Souza

Procuradores

Fernanda Cantanhede Veiga Mendonça

Evanildo Santana Bragança

Evelyn Freire de Carvalho

Ademir Carvalho Pinheiro

Elizângela Lima Costa Marinho

Carlos Alberto Souza de Almeida

Ruy Marcelo Alencar de Mendonça

Elissandra Monteiro Freire

Roberto Cavalcanti Krichanã da Silva

Secretária Geral de Administração

Virna de Miranda Pereira

Secretário Geral de Controle Externo

Stanley Scherrer de Castro Leite

Secretário Geral do Tribunal Pleno

Mirtyl Fernandes Levy Júnior

TELEFONES ÚTEIS

CHEFIA DE GABINETE DA PRESIDÊNCIA 3301-8159 / **SEGER** 3301-8186 / **OUVIDORIA** 3301-8222
0800-208-0007 / **SECEX** 3301-8153 / **ESCOLA DE CONTAS** 3301-8301 / **DRH** 3301-8231 / **CPL** 3301-8150 / **DEPLAN** 3301 – 8260 / **DECOM** 3301 – 8180 / **DMP** 3301-8232 / **DIEPRO** 3301-8112 – / **DITIN**

