



Manual de auditoria interna

FNDE

PRESIDENTE DO FNDE

Daniel Silva Balaban

AUDITOR-CHEFE

Gil Pinto Loja Neto

Coordenador - COORI

José Warren Bizinotto

Divisão de Controle Interno

Cássio Maurílio Batista Souza

Divisão de Auditoria de Programas

Valdecy Mendes Muniz

Divisão de Apoio Técnico Administrativo

Luciane Franco

Equipe Técnica

Paulo Roberto dos Santos Guimarães

Eliane Gonçalves do Nascimento

Lindalva Cunha Freitas

Claudio Fidelis Ramos

Colaboradores

Suzana Verissimo (Assessora de Comunicação Social)

Juliana Henriques e Silva (Analista WEB da CGETI)

**Agradecemos a inestimável contribuição
dos servidores, colaboradores e
estagiários da Auditoria Interna do FNDE.
Sem o empenho de todos, não teria sido
possível a realização deste trabalho.**

SUMÁRIO

I. Apresentação	5
II. Organograma	6
III. Das atividades da Auditoria Interna	7
IV. Dos documentos utilizados pela Auditoria Interna	8
Capítulo I: Do planejamento	10
1. Da importância da etapa do planejamento	10
2. Das rotinas do planejamento	10
2.1 Ações da Coordenação de Acompanhamento e Orientação (COORI)	11
2.2 Ações do chefe de divisão	11
2.3 Do coordenador de equipe de auditoria	12
2.3.1 Ações do coordenador de equipe	12
2.4 Das equipes de auditoria	13
2.4.1 Ações dos servidores que compõem a equipe de auditoria	13
2.5 Ações da Divisão de Apoio Técnico-Administrativo (DIATA)	13
Capítulo II: Da auditoria de programas	15
1. Da execução do trabalho em campo	15
2. Das rotinas do trabalho em campo	16
2.1 Do coordenador de auditoria em campo	16
2.2 Da equipe de auditoria em campo	17
2.3 Dos procedimentos para situações especiais em campo	18
2.3.1 Fatos inesperados de gravidade	18
2.3.2 Exposição excessiva à imprensa	18
2.3.3 Necessidade de alteração da amostra	19
Capítulo III: Do controle interno	20
1. Da finalidade do controle interno	20
2. Das rotinas do trabalho interno	20
2.1 Do coordenador de equipe interna	20
2.2 Da equipe de controle interno	21
2.3 Dos procedimentos de gestão operacional	22
2.3.1 Situação ideal em gestão operacional	23
2.3.2 Cumprimento de metas	24
Capítulo IV: Do relatório de auditoria	26
1. Da importância de um relatório bem elaborado	26
2. Das rotinas de elaboração do relatório	26
2.1 Do preâmbulo	26
2.2 Do histórico	27
2.3 Do desenvolvimento	27



2.3.1 Da descrição _____	27
2.3.2 Da informação _____	27
2.3.3 Da constatação _____	28
2.3.4 Do fato _____	28
2.3.5 Da evidência _____	28
2.3.6 Da manifestação do gestor _____	28
2.3.7 Da análise da equipe _____	29
2.4 Da conclusão _____	30
2.5 Da recomendação _____	30
2.6 Do encaminhamento _____	30
3. Cuidados na elaboração do relatório _____	30
3.1 Formatação do texto _____	31
3.2 Utilização de modelo atualizado _____	31
3.3 Fundamentação das constatações _____	31
3.4 Uso de linguagem clara, concisa e adequada _____	31
3.5 Cuidado com o aproveitamento de textos de relatórios anteriores _____	36
3.6 Inclusão de fotografias no corpo do relatório _____	37
4. Dos papéis de trabalho _____	37
Capítulo V: Dos prazos e procedimentos _____	41
1. Base legal _____	41
2. Ações da auditoria interna _____	42
3. Abrangência e extensão dos exames na OS _____	42
4. Atendimento de NA, SA e diligências _____	42
4.1 Da manifestação intempestiva _____	43
5. Planejamento e execução dos trabalhos de auditoria _____	44
6. Relatório de auditoria _____	44
Capítulo VI: Das disposições gerais _____	47
1. Das técnicas de auditoria _____	47
2. Dos tipos de entrevistas _____	48
2.1 Dicas para uma boa e eficiente entrevista _____	49
3. Obtenção de evidências _____	50
3.1 Critérios para obtenção de evidências _____	50
3.1.1 Natureza da evidência. Físicas ou materiais _____	51
3.1.2 Natureza da evidência. Testemunhais _____	51
4. Improriedades e irregularidades _____	51
4.1 Improriedades _____	52
4.2 Irregularidades _____	52
4.3 Detecção _____	52
4.4 Apuração _____	52
5. Recomendação. Regras básicas/regra de ouro _____	53

5.1 O que recomendar quando da evidência de fatos tipificados como prejuízo? _____	53
5.1.1 Situação 1 _____	53
5.1.2 Situação 2 _____	54
5.1.3 Situação 3 _____	54
5.1.4 Situação 4 _____	54
5.1.5 Situação 5 _____	54
5.2 Recomendações que não devem constar do relatório (definições gerenciais internas) ____	55
5.3 Recomendações que não devem constar do relatório (inócuas) _____	55
V. Atualização do Manual de Auditoria _____	57
1. Da obrigatoriedade de cumprimento _____	57
VI. Referências bibliográficas _____	58

I – APRESENTAÇÃO

O Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE) vem, no decorrer do último quadriênio, atuando como instrumento de execução da nova política educacional brasileira, assegurando o atendimento aos diversos níveis que compõem a educação básica, nos termos da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional.

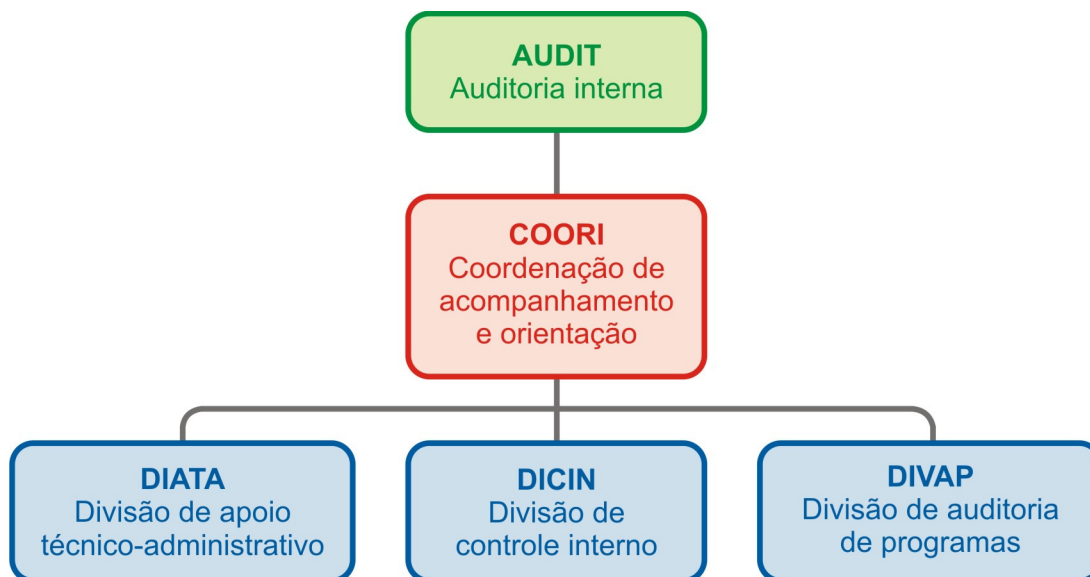
Nesse contexto, medidas foram adotadas com o intuito de promover o fortalecimento institucional e a modernização gerencial da autarquia, com redesenho de processos e efetivação do planejamento estratégico, bem como para dar maior agilidade aos procedimentos, melhorando desempenhos e ampliando os recursos das ações de governo na educação.

O trabalho da unidade de Auditoria Interna consiste nas atividades de controle interno, exercidas por meio de avaliação independente da conformidade de gestão e do assessoramento à alta administração, além da qualidade de desempenho das áreas em relação às atribuições e aos planos, às metas, aos objetivos e às políticas definidas pela entidade.

A uniformização dos procedimentos e dos trabalhos utilizados nas atividades de controle vai além do aspecto meramente operacional, envolvendo a própria imagem da instituição junto ao público; visando a busca dessa padronização, iniciou-se a realização deste trabalho.

Assim, este manual tem por finalidade normatizar a sistematização estrutural e operacional dos trabalhos de auditoria, a definição de conceitos e de diretrizes gerais, bem como o estabelecimento dos procedimentos aplicáveis a cada situação. É, pois, dinâmico e sujeito a atualizações, razão pela qual não tem a pretensão de esgotar o assunto, muito menos tolher a criatividade dos servidores na elaboração de novas rotinas de trabalho. Visa, sobretudo, contribuir para um melhor desempenho e uniformidade nas ações de controle da autarquia.

II – ORGANOGRAMA



AUDIT = Unidade de Auditoria Interna vinculada administrativamente ao Conselho Deliberativo do FNDE. No exercício de suas atribuições, compete-lhe examinar a conformidade dos atos de gestão orçamentário-financeira, patrimonial, de pessoal e, especificamente, sobre a regularidade dos controles internos e externos, além de orientar quanto à observância da legislação, realizar inspeções regulares dos programas e projetos da autarquia, promover o atendimento às solicitações dos órgãos de controle interno e externo, e demais atividades previstas no atual Regimento Interno do FNDE.

COORI = Coordenação de Orientação e Acompanhamento. Unidade da AUDIT responsável pela orientação, coordenação e supervisão das atividades desempenhadas pela Auditoria Interna, competindo-lhe, dentre outras atribuições, estabelecer critérios visando à elaboração do Plano Anual de Auditoria Interna (PAINT), definir procedimentos com vistas a aprimorar procedimentos e fluxos operacionais internos, e elaborar o Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT).

DIATA = Divisão de Apoio Técnico-Administrativo. Unidade da AUDIT responsável por receber, registrar e controlar toda a documentação no âmbito da Auditoria Interna, competindo-lhe, dentre outras atividades, a organização do arquivo dos documentos recebidos e expedidos pela Auditoria Interna, bem como a instrução, a distribuição e o encaminhamento de todas as solicitações e justificativas decorrentes de diligências/fiscalizações feitas às áreas e/ou entidades beneficiadas com recursos do FNDE.

DICIN = Divisão de Controle Interno. Unidade da AUDIT responsável, dentre outras atribuições, pelo controle dos atos e fatos administrativos praticados no âmbito da autarquia; pelo registro e acompanhamento das solicitações de fiscalização/auditorias dos órgãos de controle interno e externo; pela manifestação a respeito do relatório de gestão e prestação de contas anual do FNDE e a respeito dos processos de tomada de conta especial; pelo acompanhamento e controle do cumprimento das recomendações decorrentes de auditorias.

DIVAP = Divisão de Auditoria de Programas. Unidade da AUDIT responsável, dentre outras atribuições, por fiscalizar e auditar os atos e fatos decorrentes da execução das ações, programas e projetos afetos ao FNDE, praticados pelas entidades beneficiárias dos recursos transferidos pela autarquia; propor procedimentos de auditorias a serem incluídos no PAINT; apurar as denúncias recebidas no âmbito da AUDIT e formular respostas aos interessados; manifestar sobre as defesas e justificativas apresentadas em face de procedimentos de auditorias.

III - DAS ATIVIDADES DA AUDITORIA INTERNA

Utilizando um conjunto de técnicas previstas pelo Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, instituído pela Lei nº 10.180/2001, a Auditoria Interna do FNDE avalia, de forma amostral¹, a gestão do controle interno administrativo – aqui entendido como o fluxo claro de informações, obedecendo a regras, rotinas e comandos – por meio de análise dos processos e resultados gerenciais, de confrontação de situações encontradas e de critérios técnicos e jurisprudenciais do Tribunal de Contas da União (TCU), ressalvadas as particularidades inerentes a cada caso concreto.

Ao analisar a execução dos programas/ações sob a responsabilidade da autarquia, objetiva, por meio de uma auditoria programática, identificar a sua real situação, fornecendo informações valiosas aos gestores e administradores, agregando valores, a fim de que as devidas correções de ritos e atos sejam adotadas, bem como avaliar se os objetivos primários atingidos estão contribuindo para a consecução da política educacional proposta no Plano Plurianual (PPA) e no Plano de Desenvolvimento de Educação (PDE).

Esse conjunto de técnicas visa, sobretudo, avaliar a gestão pública e a aplicação dos recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal, com vistas a auferir a conformidade legal, a economicidade, a eficácia (atingimento da meta física), a eficiência (obediência a padrões definidos com rapidez, qualidade e recursos otimizados) e a efetividade (resultado necessário e com retorno para a sociedade) dos programas e ações sob a responsabilidade do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação.

¹ A Controladoria-Geral da União/Secretaria Federal de Controle Interno utiliza com frequência a Tabela Philips para selecionar amostras.

IV - DOS DOCUMENTOS UTILIZADOS PELA AUDITORIA INTERNA

Dentre os documentos oficiais constantes do Manual de Redação da Presidência da República, a Auditoria Interna do FNDE também faz uso de outros, específicos. Destacam-se:

ORDEM DE SERVIÇO (OS) – É o documento por meio do qual são expedidas as determinações de auditoria a serem executadas pelas unidades da AUDIT. A ordem de serviço conterá, entre outros itens, a identificação da entidade/área a ser auditada, o assunto e a origem da demanda, os prazos, objetivos e os procedimentos da ação de controle.

SOLICITAÇÃO DE AUDITORIA (SA) – É o documento utilizado para formalizar, ao gestor dos recursos ou ao responsável pela área, a solicitação de documentos, de recolhimento de valores, de justificativas, informações e de esclarecimentos sobre os assuntos relevantes e pertinentes ao longo dos trabalhos de auditoria. Será prévia a SA que solicitar a disponibilização de processos e documentação relativos aos programas/convênios gerenciados pelo FNDE.

NOTA DE AUDITORIA (NA) – É a solicitação de ação corretiva aplicada durante as atividades presenciais no campo. Podem servir para a proposição de ação corretiva sobre questões pontuais (falhas formais), de caráter não postergável, e à recomendação de solução para eliminação de situações potencialmente danosas ao erário, passíveis de serem evitadas pela assunção de procedimentos corretivos.

NOTA TÉCNICA (NT) – É o documento que visa demonstrar o entendimento da AUDIT ou de suas unidades a respeito de determinado assunto, legislação ou decisão com vistas ao assessoramento quanto às boas práticas administrativas e à eventual atualização de normativos, bem como à recomendação de medidas saneadoras e corretivas de fluxos internos.

RELATÓRIO DE AUDITORIA – É o instrumento formal e técnico por meio do qual a AUDIT materializa a execução do seu trabalho, o resultado obtido, as constatações e as recomendações.

INFORMAÇÃO – É o documento por meio do qual se dá ciência à chefia superior sobre a situação exata em que se encontra determinada demanda de auditoria ou processo objeto de futura ação de controle, devendo conter sugestões sobre os encaminhamentos e as providências prementes a serem adotadas.

PARECER – É peça textual própria que visa à análise e à opinião fundamentada do servidor responsável sobre determinado relatório de auditoria, ratificando ou retificando o seu teor, tendo por base a defesa, a resposta, a justificativa apresentada pelo gestor dos recursos ou pelo responsável pela área ou por qualquer outro fato superveniente de que tenha conhecimento.

CAPÍTULO I

DO PLANEJAMENTO

1. Da importância da etapa do planejamento

O planejamento é etapa essencial do processo de auditoria e, quando bem realizado, gera economia de recursos e de tempo, minimizando falhas e permitindo a realização do trabalho em pontos relevantes, com vistas a antever e evitar possíveis entraves ao desenvolvimento do mesmo.

No que se refere à auditoria de programas, com etapas em campo, a importância do planejamento é ainda maior em razão das eventuais limitações de tempo e amplitude das ações de fiscalização, uma vez que envolvem os mais diversos programas gerenciados pelo FNDE.

No controle interno, a etapa do planejamento visa aperfeiçoar esforços e evitar a dispersão do objeto proposto, de modo a afetar minimamente a rotina da autarquia.

Por planejamento entende-se, então, o conjunto de ações que antecedem a execução do trabalho de auditoria propriamente dito.

2. Das rotinas do planejamento

A Auditoria Interna do FNDE desenvolve suas atividades em conformidade com a Instrução Normativa da Controladoria-Geral da União (CGU) nº 07/06, de 29/12/06 (alterada pela IN nº 09, de 14/11/07), que estabelece conteúdo e normas de elaboração e acompanhamento da execução do Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT).

Para tanto, as ações de auditoria são planejadas segundo critérios de hierarquização que contemplam fatores como órgão demandante, materialidade, prejuízo potencial, risco iminente, complexidade e disponibilidade operacional. Em geral, essas demandas são provenientes dos Ministérios Públicos, Tribunal de Contas da União, Controladoria-Geral da União, Secretaria-Geral da Presidência da República e diretorias do FNDE, sendo acrescidas verificações da aplicação de recursos inerentes a outros convênios/repasses existentes.

2.1 Ações da Coordenação de Acompanhamento e Orientação (COORI)

O coordenador da COORI é o substituto natural do auditor-chefe. Na ausência deste ou na sua impossibilidade, mesmo que momentânea, o coordenador deverá ser consultado sobre quaisquer das situações sujeitas a sua avaliação/análise.

Como coordenador, assume papel de suma importância atuando como elo entre todos os setores e o auditor-chefe.

A COORI deverá ser consultada pelos chefes de divisão ou, com sua ciência, excepcionalmente, pelos demais servidores, sempre que houver dúvidas sobre a aplicação de qualquer procedimento.

Compete à COORI:

- a) assessorar o auditor-chefe em todos os assuntos inerentes ao setor de auditoria interna, inclusive na fase de planejamento;
- b) orientar, coordenar e supervisionar as atividades de preparação das auditorias;
- c) programar as auditorias, juntamente com as divisões, submetendo-as à aprovação do auditor-chefe;

d) elaborar ordem de serviço com as determinações de auditoria a serem executadas pelas unidades da AUDIT, delimitando, quando necessário, a extensão dos trabalhos, recorrendo ao método da amostragem² sempre que o objeto da demanda se apresentar em grandes quantidades ou de maneira bastante pulverizada, sem comprometer, contudo, o nível de confiabilidade do resultado e a qualidade técnica do trabalho.

2.2 Ações do chefe de divisão

a) confirmar com a área de apoio técnico-administrativo a necessidade da remessa dos processos administrativos vinculados aos respectivos programas e projetos a serem fiscalizados (concessão, prestações de contas, tomada de contas especiais e afins), bem como os relatórios das ações de monitoramento e acompanhamento realizadas pelos gestores dos programas/ações no FNDE, a fim de subsidiar o planejamento da equipe de auditoria;

b) indicar, entre o seu quadro de pessoal, aquele servidor que será o coordenador de equipe, cientificando-o do conteúdo da demanda imposta e orientando-o na formação da referida equipe de auditoria;

c) disponibilizar ao coordenador de equipe todos os meios necessários à realização do planejamento.

2.3 Do coordenador de equipe de auditoria

O coordenador de equipe é servidor indicado pela chefia da área de auditoria de programas ou da área de controle interno responsável por conduzir e orientar os trabalhos de auditoria.

2.3.1 Ações do coordenador de equipe

De posse de toda a documentação e legislação pertinentes, cabe ao coordenador de equipe:

a) definir, em reunião de planejamento com os demais integrantes, o escopo de atuação de cada membro da equipe, destacando os pontos relevantes da demanda e discutindo a estratégia adequada, com vistas a racionalizar os processos e métodos, a fim de equilibrar a demanda existente e o tempo de execução disponível;

b) contatar o Ministério Público local, quando couber, a fim de obter informações atualizadas sobre eventuais processos;

c) na reunião de planejamento, alertar os integrantes sobre a exigência de manter reserva sobre os assuntos de auditoria na presença de pessoas estranhas à equipe, de postura de discrição e sigilo durante a execução dos trabalhos e de não dar referências pessoais dos servidores em campo;

d) planejar com a equipe a estadia e os meios de locomoção durante o período de execução do trabalho em campo.

2.4 Das equipes de auditoria

A definição das equipes, feita em conjunto com a Coordenação da AUDIT, deve basear-se na amplitude e complexidade das demandas a serem auditadas e no perfil dos servidores envolvidos no trabalho.

Excepcionalmente, a equipe de auditoria pode ser composta por servidores pertencentes a outras áreas do FNDE, preferencialmente àquelas cujas demandas se vinculam diretamente.

² Utilização de um processo para obtenção de dados aplicáveis a um conjunto, denominado universo ou população, por meio do exame de uma parte deste conjunto denominada amostra.

Uma vez integrado à equipe de auditoria em campo, o servidor de outra área da autarquia se compromete às regras estabelecidas neste manual, bem como aos ritos e prazos estipulados pela AUDIT.

2.4.1 Ações dos servidores que compõem a equipe de auditoria

Aos servidores que compõem a equipe de auditoria compete:

- a) providenciar a impressão de todos os questionários e/ou formulários referentes às ações de controle sob sua responsabilidade;
- b) extrair do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), dos sistemas informatizados do FNDE e do MEC informações atualizadas acerca da situação das entidades, programas, projetos e dos convênios a serem auditados;
- c) informar e programar o seu horário de trabalho com a chefia imediata, quando for o caso, a fim de participar de todas as reuniões de planejamento convocadas pela AUDIT;
- d) consultar todos os meios disponíveis, a fim de se obter o máximo de informações sobre o assunto a ser auditado, tais como: consultas a *sites* de busca de informações, *sites* da CGU, TCU etc.;
- e) providenciar, tempestivamente, a solicitação de concessão de suprimento de fundos, a fim de provê-los com recursos suficientes para os trabalhos em campo.

2.5 Ações da Divisão de Apoio Técnico-Administrativo (DIATA)

- a) emissão das propostas de concessão de diárias e passagens;
- b) formalização do processo de concessão de suprimentos de fundos, por meio do Cartão de Pagamento do Governo Federal;
- c) disponibilização dos equipamentos e materiais necessários (*notebooks*, *minimodens*, telefones celulares, GPS, trenas, câmeras fotográficas etc.);
- d) emissão de ofício de apresentação da equipe de auditoria ao gestor local.

CAPÍTULO II

DA AUDITORIA DOS PROGRAMAS

1. Da execução do trabalho em campo

O trabalho em campo – entendido como o período em que os servidores se deslocam até o município ou entidade e ali permanecem colhendo dados e fazendo inspeções – é a etapa mais importante do processo de fiscalização, já que nela são obtidas as confirmações dos indícios ou das denúncias existentes quanto à regular execução dos recursos repassados pelo FNDE, vinculados a programas, projetos e convênios da área educacional.

Uma ação deficiente em campo por certo originará um relatório incorreto ou, no mínimo, incompleto, prejudicando todo o trabalho desenvolvido pela equipe de auditoria.

Governo e sociedade esperam que os servidores da Auditoria Interna do FNDE sejam capazes de detectar os desvios e as impropriedades que eventualmente estejam ocorrendo em determinado município ou entidade. Redobra-se tal expectativa na medida em que o cidadão apresenta denúncia fundamentada a respeito de determinada irregularidade na execução dos recursos públicos. Neste caso, cabe aos servidores da AUDIT o dever de agir com mais atenção e acuidade, com o objetivo de preservar a imagem da instituição e dos seus próprios servidores.

Em razão da magnitude da execução orçamentária do órgão e ao risco inerente a qualquer trabalho de auditoria, haverá sempre a probabilidade de eventuais falhas passarem despercebidas. Contudo, o foco da Auditoria Interna do FNDE é evitar, ao máximo, ocorrências dessa natureza.

A execução dos trabalhos em campo é uma das etapas mais sujeitas a variações em função das pessoas que os executam e das diversas situações que naturalmente o servidor se depara, sendo também a de mais difícil uniformização. O objetivo deste trabalho é estabelecer regras gerais de atuação, deixando que situações específicas sejam objetos de análise e definição em momento oportuno.

2. Das rotinas do trabalho em campo

Durante a auditoria em campo, o coordenador de equipe manterá informado o respectivo chefe de divisão sobre o andamento do trabalho e o cumprimento das ordens de serviço, mantendo contato pelo menos uma vez por semana.

Excepcionalmente, por ocasião do surgimento de fato inesperado, detectado no decorrer da execução dos trabalhos de auditoria, e cuja gravidade cause impacto ou expressivos prejuízos à sociedade, a equipe de auditoria deverá, imediatamente, entrar em contato com a sua chefia imediata, que por sua vez acionará a coordenação e o auditor-chefe, a fim de tomar as medidas cabíveis.

2.1 Do coordenador de auditoria em campo

O coordenador de equipe é o responsável por orientar e supervisionar os trabalhos de auditoria, devendo os demais membros reportar a ele eventuais esclarecimentos ou dúvidas.

Em campo, compete ao coordenador de equipe:

- a) conduzir a reunião de abertura dos trabalhos de auditoria, a ser realizada com o gestor responsável, juntamente com os demais integrantes da equipe, onde discorrerá sinteticamente sobre os programas;
- b) colher a assinatura do gestor local na SA prévia encaminhada anteriormente via fax;
- c) reunir-se com os conselhos sociais;

- d) manter contato, sempre que necessário, com o promotor de Justiça da Comarca, com o presidente da Câmara Municipal e com o delegado de Polícia Civil para breve apresentação e exposição dos trabalhos, para intercâmbio de informações ou para requerer acesso aos documentos relativos à auditoria, nos termos do art. 26, da Lei nº 10.180/2001;
- e) receber e reduzir a termo eventuais denúncias feitas por cidadãos;
- f) representar a equipe em eventuais atendimentos à imprensa local;
- g) verificar o atendimento das Solicitações de Auditoria (SA) expedidas em campo, durante a realização dos trabalhos, e, se for o caso, consolidar os pontos pendentes em uma nova e última SA, com vistas ao atendimento integral dos questionamentos;
- h) orientar os componentes da equipe a extrair cópias dos documentos que julgarem indispensáveis como papéis de trabalho, evitando desperdícios, bem como quanto à inserção de documentos não analisados;
- i) certificar-se de que todos os questionamentos, denúncias e ações de controle contidos na OS foram atendidos por todos os membros da equipe;
- j) conduzir, sempre que possível e conveniente, a reunião de encerramento dos trabalhos de auditoria, informando ao gestor as principais constatações e os procedimentos que serão tomados a partir delas;
- k) solicitar o preenchimento, através de formulário específico, dos nomes e endereços dos ex e atuais gestores municipais e secretários de educação, a fim de facilitar futuras diligências.

2.2 Da equipe de auditoria em campo

No trabalho em campo, as equipes de auditorias devem, necessariamente, apresentar-se trajadas de forma condizente com a função que ocupam, na condição de representantes do FNDE, mantendo discrição a respeito das informações obtidas, observando total sigilo quanto ao conteúdo das constatações, evitando conversas informais entre os membros de cada equipe na presença de terceiros, inclusive motoristas, a fim de evitar vazamento de informações. Devem, também, recusar cortesias e convites para hospedagem, almoço, festas ou eventos congêneres.

Além dessa postura, as equipes de auditoria em campo devem:

- a) atender integralmente o contido na OS, sendo possível, porém, o desenvolvimento de outras ações que julgar pertinentes ou de alterações nos procedimentos propostos, desde que tenham por objetivo a representação mais fiel possível da situação auditada e que sejam previamente autorizados pela chefia imediata;
- b) reunir-se e certificar o funcionamento efetivo dos conselhos sociais, incentivando e fortalecendo sempre o controle social.
- c) elaborar Solicitações de Auditoria (SA) sempre que julgar necessárias;
- d) não repassar informações e documentos colhidos acerca dos trabalhos de auditoria;
- e) zelar pela integridade dos equipamentos e materiais de apoio do FNDE (notebooks, modems, telefones celulares, máquinas fotográficas etc.), devendo o servidor responsável pelo bem, em caso de dano, promover o ressarcimento ao erário;
- f) tirar cópias dos documentos que julgar indispensáveis como papéis de trabalho, evitando a extração de cópias desnecessárias. Lembre-se que o servidor é o responsável pela organização dos papéis de trabalho, quando do seu retorno ao FNDE, deixando-os catalogados, carimbados, rubricados e numerados.

2.3 Procedimentos para situações especiais em campo

Objetivando melhorias nos procedimentos utilizados nos trabalhos de auditorias em campo, as orientações a seguir devem ser observadas nas execuções dos trabalhos:

2.3.1 Fatos inesperados de gravidade

Será dado tratamento diferenciado a situações que, do ponto de vista de impacto sobre a sociedade, forem detectadas no decorrer dos trabalhos nos municípios. Nessa categoria, incluem-se as situações em que a equipe de campo percebe que encontrou um fato novo, de natureza grave, na execução das ordens de serviços, que trouxe ou poderá trazer prejuízos expressivos ou implique risco grave para a segurança dos cidadãos. Os auditores devem entrar, imediatamente, em contato com a chefia imediata, que por sua vez acionará a COORI e o auditor-chefe, que mobilizarão as instâncias decisórias superiores visando definir o que e como fazer, orientando os procedimentos a serem adotados. Qualquer negligência nesses casos pode colocar em risco a efetividade de todo o trabalho, além de arruinar a reputação da instituição.

2.3.2 Exposição excessiva à imprensa

Devido à natureza dos trabalhos de auditoria, aliado ao eventual momento político que esteja passando o local visitado, os servidores podem se deparar com situações constrangedoras. Para tanto, todas as informações deverão ser concentradas no coordenador da equipe, a fim de se ter apenas uma interpretação, o que preserva a credibilidade e a idoneidade do trabalho. O coordenador deverá limitar as suas informações na atuação do FNDE como autarquia vinculada ao MEC, repassador e fiscalizador dos seus recursos, sendo que outras informações deverão ser obtidas no portal do FNDE ou por meio da sua Assessoria de Comunicação Social.

2.3.3 Necessidade de alteração da amostra³

A finalidade da amostra é reduzir o trabalho ao mínimo possível, sem, no entanto, perder o foco de se obter um nível satisfatório de confiabilidade e representatividade. Ao final dos trabalhos, as equipes e a instituição precisam emitir uma opinião sólida e confiável sobre o que foi constatado, capaz de sustentar-se frente a quaisquer questionamentos. Com o objetivo de resguardar a qualidade técnica indispensável aos trabalhos, situações excepcionais, cuja realização impactará de forma grave a execução dos demais trabalhos, deverão ser imediatamente apresentadas à chefia imediata, que a discutirá com a COORI para redefinir a extensão dos trabalhos e as medidas a serem tomadas.

³ As informações obtidas da amostra somente poderão ser utilizadas de forma a concluir algo a respeito do grupo como um todo caso ela seja representativa. Os métodos de amostragem são: a) Amostragem Aleatória Simples (casual ou randômica); b) Amostragem Aleatória Estratificada; c) Amostragem Sistemática e; d) Amostragem por Conglomerado ou por Grupos.

CAPÍTULO III

DO CONTROLE INTERNO

1. Da finalidade do controle interno

A finalidade da atividade de controle interno é comprovar a legalidade e legitimidade dos atos e fatos administrativos e avaliar, por amostragem, os resultados alcançados, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, operacional, contábil e finalística do FNDE.

Por controle interno administrativo entende-se qualquer ação, método ou procedimento adotado pelo FNDE, que vise comprovar a boa e regular aplicação dos recursos públicos na gestão da autarquia.

2. Das rotinas do trabalho interno

Os trabalhos da área de controle interno terão foco administrativo, como recursos humanos, materiais, serviços, orçamentário e financeiro, objetivando, em última análise, a verificação, por amostragem, da conformidade da gestão e o atingimento das finalidades regimentais do FNDE.

Assim, todos os sistemas, processos, operações, funções e atividades da autarquia estão sujeitos às avaliações amostrais, de acordo com o estabelecido no Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT).

2.1 Do coordenador de equipe interna

É o responsável por orientar e supervisionar os trabalhos de auditoria, devendo os demais membros reportar a ele eventuais questionamentos ou sugestões.

Em conjunto com a equipe, deve o coordenador examinar as ordens de serviço, a área e o assunto a ser auditado, verificando, inclusive, se houve alteração na legislação pertinente.

Compete ainda ao coordenador de equipe de auditoria interna:

- a) conduzir a reunião de abertura dos trabalhos de auditoria com os responsáveis pelas áreas-fins, juntamente com os demais integrantes da equipe, onde discorrerá sinteticamente sobre as ações de controle a serem executadas;
- b) ser o principal interlocutor entre as áreas-fins do FNDE e a AUDIT relativamente ao conteúdo e ao escopo dos respectivos trabalhos de auditoria, seja prestando esclarecimentos adicionais, seja dirimindo eventuais dúvidas da equipe e do gestor;
- c) verificar o atendimento às Solicitações de Auditoria (SA) expedidas durante a realização dos trabalhos internos e, se for o caso, consolidar os pontos pendentes numa nova e última SA, com vistas ao atendimento integral dos questionamentos;
- d) receber e reduzir a termo eventuais denúncias feitas por servidores da autarquia;
- e) conduzir, sempre que possível, a reunião de encerramento dos trabalhos, informando ao responsável pela área-fim, se for o caso, as principais constatações e procedimentos que serão tomados a partir delas.

2.2 Da equipe de controle interno

Nas ações internas de controle, as equipes de auditorias devem, necessariamente, manter discrição a respeito das informações e denúncias recebidas, observando total sigilo quanto aos seus conteúdos, inclusive sobre as constatações, evitando conversas informais entre os membros de cada equipe na presença de terceiros, a fim de evitar vazamento de informações.

Além dessa postura, as equipes de auditoria de controle interno devem:

- a) atender integralmente o contido na OS, sendo possível, porém, o desenvolvimento de outras ações que julgar pertinentes ou de alterações nos procedimentos propostos, desde que tenham por objetivo a representação mais fiel possível da situação auditada e que sejam previamente autorizadas pela chefia imediata;
- b) elaborar Solicitações de Auditoria (SA) sempre que julgar necessárias;
- c) não repassar informações e documentos colhidos acerca dos trabalhos de auditoria;
- d) realizar as ações internas de controle causando o mínimo de impacto possível nos fluxos e procedimentos das áreas-fins auditadas, evitando, sempre que possível, embaraços desnecessários.

2.3 Procedimentos de gestão operacional

A gestão operacional refere-se ao segmento comprometido com a programação e a execução das atividades-fim de uma unidade. Trata-se do desempenho operacional da gestão nos seus aspectos de legalidade, eficácia, eficiência, economicidade, qualidade e efetividade.

Para avaliar a gestão operacional, faz-se necessário entender as definições de Programa, Indicador, Índice, Produto e Meta.

- a) *Programa*: conjunto de ações objetivando solucionar problemas precisamente identificados. É a unidade básica de organização do Plano Plurianual e o módulo de integração do planejamento com o orçamento.
- b) *Indicador*: conjunto de métodos associados ao objetivo do programa que deve permitir a mensuração dos resultados alcançados com sua execução (efetividade). É geralmente apresentado como uma relação ou taxa entre variáveis associadas ao fenômeno sobre o qual se pretende atuar.
- c) *Índice*: aferição do indicador. Trata-se de números, frações, percentuais, que quantificam o indicador pela sua aferição em um dado momento.
- d) *Produto*: é o bem ou serviço, destinado ao público alvo, que resulta da ação. Cada ação deve ter um só produto.
- e) *Meta*: é a quantidade de produto que se deseja em um determinado tempo.

2.3.1 Situação ideal em gestão operacional

O ato de auditar consiste em confrontar a situação real que se apresenta com uma situação ideal baseada em bom desempenho operacional e cumprimento de dispositivos normativos. A gestão operacional ideal baseia-se em princípios de administração pública (economicidade, eficiência, eficácia e efetividade), que devem ser seguidos pela unidade.

Nesse sentido, os indicadores de desempenho são medidas qualitativas e quantitativas que fornecem aos gestores indícios do grau de eficácia, eficiência, economicidade e efetividade com que estão sendo conduzidas as operações da unidade.

Os indicadores de desempenho ou medidas de desempenho podem ser expressos em termos monetários ou estatísticos e classificam-se nas seguintes categorias:

- a) **Economicidade:** relacionado à minimização de custos dos insumos, fixado o padrão de qualidade dos produtos;
- b) **Eficiência:** utilização dos insumos sem desperdícios, com ênfase no processo de produção (relação entre o produto e o seu custo);
- c) **Eficácia:** realizar plenamente os produtos definidos (alcançar as metas);
- d) **Efetividade:** impactos positivos decorrentes dos produtos.

A situação ideal deve decorrer de metas e resultados negociados com o elo superior da administração. Metas dos produtos e índices dos indicadores (programas de governo) das unidades de melhor desempenho também podem ser úteis, como referência.

Algumas situações desejáveis para se empreender uma boa gestão operacional:

- a) Indicadores com capacidade de medir o nível de alcance dos objetivos propostos. O enfoque deve ser no produto: medir aquilo que é produzido, além dos impactos desses produtos;
- b) Indicadores independentes, ou seja, indicadores influenciados apenas por fatores sob a responsabilidade do gestor;
- c) Indicadores de fácil compreensão, cálculo e utilização (simplicidade);
- d) As informações necessárias ao cálculo do indicador devem ser coletadas e atualizadas a um custo razoável (economicidade);
- e) As informações primárias e de registro para o cálculo dos indicadores devem estar acessíveis;
- f) A estabilidade conceitual do indicador e de suas variáveis componentes, bem como dos procedimentos para sua elaboração, são condições necessárias ao emprego de indicadores de desempenho ao longo do tempo;
- g) Apenas variáveis homogêneas devem ser consideradas na construção dos indicadores;
- h) As metas devem ser definidas de acordo com a dotação orçamentária e com a capacidade operacional da unidade. Dados históricos, processos, tecnologias, quadro de pessoal, qualificação da mão de obra, dentre outros, são fundamentos para a definição das metas;
- i) Em caso de não alcance das metas, avaliar as causas e as ações corretivas e preventivas;
- j) Informação sobre indicadores adotados em outras organizações (públicas ou não) com objetivos similares, buscando atingir o nível de desempenho das melhores;
- l) Avaliação da metodologia de definição de metas quando as mesmas são ultrapassadas excessivamente (neste caso, as metas não poderiam ter sido melhores que as estipuladas?). As metas propostas refletem melhorias gerenciais ou apenas a manutenção da capacidade operacional da unidade?;
- m) Revisão adequada das metas quando a unidade é contemplada com maior ou menor aporte de recursos;
- n) Avaliação constante da pertinência e adequação dos indicadores utilizados frente a possíveis alterações de objetivos e/ou verificação da própria adequação do indicador em representar os resultados da ação da unidade frente a possíveis variações de seu público-alvo;
- o) Os indicadores devem dar suporte à tomada de decisões gerenciais;

p) Os indicadores devem refletir o fenômeno a ser monitorado. O indicador deve representar adequadamente a amplitude e a diversidade de características do fenômeno monitorado, resguardando o princípio da seletividade e da simplicidade.

2.3.2 Cumprimento das metas

Analisar a possibilidade de questionamento ao gestor sobre metas não cumpridas e cumpridas, mas que foram excessivamente ultrapassadas. Se a meta não for cumprida, o gestor deve apresentar uma análise dos motivos e ações visando ao seu atendimento futuro. No caso de metas ultrapassadas excessivamente, é interessante questionar se as metas foram bem construídas. Metas mal construídas facilitam o seu atendimento sem, contudo, demonstrar a capacidade de evolução, eficiência e eficácia da unidade.

Os indicadores, se possível, devem ser comparados com outras unidades semelhantes. Nessas comparações, o auditor deve estar atento a possíveis discrepâncias entre os indicadores, cujas causas podem ser as mais diversas, como medições incorretas, problemas estruturais e/ou sazonais da organização e definições divergentes do indicador, apesar de terem a mesma denominação. O auditor deve entender corretamente o indicador, em seu conteúdo, objetivo, critérios e forma de medição. Nomenclaturas semelhantes não garantem comparações pertinentes entre indicadores.

CAPÍTULO IV

DO RELATÓRIO DE AUDITORIA

1. Da importância de um relatório bem elaborado

Os relatórios de auditoria são os produtos finais do processo de fiscalização. Serão eles que condensarão e concatenarão todas as informações obtidas na fase de planejamento e nos trabalhos internos ou em campo. A sociedade, a imprensa e o próprio FNDE avaliam a importância e qualidade do trabalho de seus servidores também por meio da análise dos relatórios de auditoria.

Assim, os relatórios da AUDIT devem ser elaborados com muito cuidado e fidedignidade. Não raro, trabalhos muito bem elaborados nas fases de planejamento e execução acabam desvalorizados ou subestimados por não estarem devidamente representados no relatório de auditoria.

Em razão disso, e por ser a parte do trabalho da AUDIT que mais se aproxima da sociedade, um relatório bem elaborado e redigido poderá valorizar as ações e gestões da autarquia como um todo. Em suma, é também por meio do relatório de auditoria que o FNDE forma sua imagem junto à sociedade e, principalmente, às entidades fiscalizadas, sendo ele, portanto, a principal forma de comunicação entre uma e outra ponta da política pública em educação.

2. Das rotinas de elaboração do relatório

Na semana seguinte à conclusão dos trabalhos internos ou em campo, a equipe de auditoria dará início à elaboração do relatório de auditoria, que será composto das seguintes partes: a) preâmbulo; b) histórico; c) desenvolvimento; d) conclusão; e) recomendação e; f) encaminhamento.

2.1 Do preâmbulo

Parte inicial do instrumento que informa o seu número, a entidade ou a área auditada, a origem da demanda, o período da auditoria, a legislação pertinente, a gestão dos recursos ou os programas auditados e seus respectivos exercícios.

2.2 Do histórico

Parte do instrumento que descreve, resumidamente, o teor da denúncia que motivou a ação de controle. O histórico é dispensável, portanto, nas situações em que a ação de controle originou-se de demandas da própria AUDIT ou das áreas-fins do FNDE. As denúncias provenientes de órgãos externos, inclusive os de controle, ou de pessoas físicas, para fins de demanda de auditoria, devem ser tratadas previamente pelo Setor de Ouvidoria da autarquia.

2.3 Do desenvolvimento

Parte principal do instrumento. Em suma, é conteúdo propriamente dito do relatório. Bloco de texto que traz informações precisas acerca da execução dos trabalhos de auditoria, das situações e fatos encontrados e seus resultados. O desenvolvimento subdivide-se em: a) descrição; b) informação; c) constatação; d) fato; e) evidência; f) manifestação do gestor e; g) análise da equipe.

2.3.1 Da descrição

Na descrição deve constar o nome completo do programa financiado pelo FNDE ou de sua gestão administrativa, o objetivo do programa ou o assunto da gestão, o objeto auditado, a qualificação do instrumento, o montante de recursos financeiros e a extensão dos exames, tomando por base o definido na ordem de serviço.

2.3.2 Da informação

Os fatos positivos geralmente não são objetos de apresentação em relatório. No entanto, esses fatos podem ser relatados como *informação*, objetivando disseminá-los para o aperfeiçoamento da administração pública. Assim, sugere-se a apresentação dos fatos positivos quando se identificam melhorias em geral, como novos procedimentos, metodologias, equipamentos e/ou controles.

2.3.3 Da constatação

A constatação, também denominada “manchete” ou “achado” de auditoria, é o título da comprovação da veracidade de um fato ou de uma situação encontrada durante os trabalhos de auditoria e que seja digna de questionamento por meio de solicitação de auditoria. Deve ser redigida de forma clara e objetiva, a fim de facilitar a visualização do fato a ser descrito.

2.3.4 Do fato

São as situações, as ocorrências e os acontecimentos ocorridos na entidade ou área auditada detectados pelo servidor em decorrência de ações e omissões relevantes ao trabalho de auditoria. Assim, a exposição dos fatos deve representar o detalhamento da constatação, de forma imparcial e objetiva, evitando-se adjetivos e expressões prolixas, de modo a conferir a maior impessoalidade possível ao evento narrado.

2.3.5 Da evidência

É a informação que a equipe de auditoria precisa obter para registrar, no relatório, suas constatações, as quais servirão para sustentar as suas conclusões. A base formal das evidências é a análise dos documentos, registros e consultas a sistemas etc. Vale dizer: as conclusões da equipe de auditoria somente se justificam pelo suporte de evidências.

Assim, a evidência deve ser: a) suficiente, de forma a permitir que terceiros cheguem às mesmas conclusões que a equipe de auditoria; b) relevantes ou pertinentes e; c) adequadas ou fidedignas, obtidas por meios lícitos e aceitos profissionalmente.

2.3.6 Da manifestação do gestor

É o esclarecimento, a resposta ou a justificativa apresentada pelo ex ou atual gestor da entidade ou da área auditada diante do recebimento e ciência de determinada solicitação de auditoria acerca de determinada constatação. Sempre que possível, a manifestação do gestor ou do responsável deverá ser transcrita na íntegra. Havendo manifestação do ex-gestor, esta deve ser devidamente identificada no texto como tal. A manifestação deve ser sempre enviada por meio magnético e por escrito.

2.3.7 Da análise da equipe

É o exame técnico e fundamentado da equipe de auditoria sobre a manifestação apresentada pelo gestor ou responsável, de forma a explicitar as razões do seu acatamento (total ou parcial) ou não, o que poderá implicar a exclusão total ou parcial das constatações a serem inseridas no relatório de auditoria.

É no momento da análise da manifestação do gestor que se inicia a eventual identificação, quando couber, do responsável pela prática irregular, imprópria ou ilegal na execução ou gestão dos recursos públicos repassados pelo FNDE. Daí a importância de se analisar se a ação ou omissão do gestor vincula-se diretamente ao ato praticado ou se foi produzida para atender situação emergencial, no resguardo do patrimônio público ou da segurança de pessoas, comprovadamente.

Para a composição de sua análise, o servidor deve dispor de informações claras e fidedignas sobre os seguintes pontos: a) fato: seu conteúdo e seu desencadeamento com suas causas e consequências imediatas (que ocorreram ou que já se apresentaram independentemente da investigação e da sua análise); b) causas e consequências: não imediatas, que ainda não se apresentaram ou ocorreram, mas que são percebidas em investigação e análise do servidor; c) situação ideal: baseada nos normativos gerais, específicos e princípios da Administração Pública.

Deve-se deixar claro o entendimento dos fatos, suas causas e consequências. As causas merecem atenção especial, pois são base para as recomendações. Se o texto discorre sobre a possibilidade de várias causas, deve-se apontar aquelas consideradas relevantes e sobre as quais se tecerá as recomendações.

É preciso buscar sempre a causa fundamental da prática indesejada. Não basta a simples observação do fato. É recomendável aprofundar-se nas possíveis causas, tentando construir uma sequência de situações que geraram o fato.

2.4 Da conclusão

A conclusão é o posicionamento da equipe de auditoria a respeito da execução e da aplicação, pelo gestor da entidade, dos recursos recebidos ou da gestão dos atos e fatos administrativos de determinada área do FNDE. Para tanto, a equipe deve levar em consideração as peculiaridades e as circunstâncias relevantes, de modo a apresentar textualmente uma visão geral e gerencial das ações internas e da capacidade técnica na condução dos recursos públicos repassados pela autarquia.

2.5 Da recomendação

É a orientação sobre as providências mediatas e imediatas que devem ser adotadas pelo gestor da entidade e pelas áreas-fim do FNDE acerca das irregularidades e impropriedades constatadas pela equipe de auditoria nos trabalhos em campo ou nas ações internas de controle. A recomendação pode referir-se ao ressarcimento de prejuízos ao erário, à observância das boas práticas administrativas ou limitar-se ao saneamento de falhas eminentemente formais.

2.6 Do encaminhamento

É o envio e a tramitação de cópias do relatório à entidade auditada, às áreas-fim do FNDE, responsáveis pelo acompanhamento e monitoramento do programa ou pela gestão dos recursos, às entidades e instituições diretamente interessadas e aos órgãos de controle externo à autarquia, a fim de conceder publicidade ao relatório e adotar as providências subsequentes.

3. Cuidados na elaboração do relatório

Na elaboração do relatório de auditoria, algumas metodologias deverão ser observadas:

3.1 Formatação do texto

Devem ser observadas rigorosamente as especificações contidas no modelo de relatório a ser utilizado quanto ao espaçamento, tamanho da fonte, utilização do negrito, itálico etc. Diversos relatórios acabam alterados por desrespeito aos padrões de formatação estabelecidos.

3.2 Utilização de modelo atualizado

O servidor deve sempre verificar o modelo de relatório estabelecido pela COORI e respeitar as orientações nele contidas.

3.3 Fundamentação das constatações

Todas as constatações apresentadas no relatório devem estar devidamente fundamentadas, inclusive no que se refere ao amparo legal, e lastreadas pelos respectivos papéis de trabalho. Se houver dúvida quanto ao fundamento adequado, o servidor deverá consultar seu coordenador de equipe para aferir a viabilidade de citá-la em seu relatório.

Lembre-se: ao incluir no relatório uma constatação, estará se comprometendo a provar sua alegação, além de vincular toda a equipe.

3.4 Uso de linguagem clara, concisa e adequada

Evite ser prolixo. Relatórios demasiadamente extensos tendem a ser cansativos, dificultando a absorção de seu conteúdo por quem o lê.

Seja claro, direto, objetivo e conciso. Lembre-se que o relatório será lido por pessoas que não estiveram em campo e não tiveram contato direto com o que foi narrado. Evite ainda o uso de expressões ou palavras ambíguas, ou seja, que deem margem a dupla interpretação.

Use a palavra ou expressão estrangeira entre aspas ou em itálico se não houver opção disponível na língua portuguesa.

Não faça uso de gírias, jargões, regionalismos e termos demasiadamente coloquiais. O uso de palavras inadequadas pode prejudicar a credibilidade de um trabalho bem feito. Exemplos:

<i>não há o que falar</i>	<i>a grosso modo pode-se dizer</i>	<i>a título de ilustração</i>
<i>isto sem falar que a unidade</i>	<i>muito embora pode-se admitir</i>	<i>cefetização</i>

Uma boa dica para garantir que o relatório está obedecendo às regras acima é solicitar a um colega que leia o trabalho depois de concluído (preferencialmente alguém que não tenha participado da ação de fiscalização de que trata o relatório). Assim, ele poderá ajudar a identificar eventuais falhas na redação.

Use frases curtas. Evite intercalações excessivas, ordens inversas desnecessárias e períodos longos. Selecione com critério as informações disponíveis, para incluir as essenciais e abrir mão das supérfluas. Não é justo exigir que o leitor faça complicados exercícios mentais para compreender o texto. Concisão é ser breve e preciso. Exemplos:

Redação anterior	Redação sugerida
<i>levar em consideração</i>	<i>considerar</i>
<i>estabelecer um regulamento</i>	<i>regulamentar</i>
<i>implantar um sistema</i>	<i>sistematizar</i>
<i>redondo na forma</i>	<i>redondo</i>
<i>breve na duração</i>	<i>breve</i>
<i>na sequência de 10 a 20</i>	<i>de 10 a 20</i>
<i>O monge fez a sua oração.</i>	<i>O monge orou.</i>
Períodos longos: <i>O auditor apresentou uma recomendação detalhada que indicou ao gestor a metodologia e que foi cumprida na íntegra mas não eliminou a não conformidade.</i>	Períodos curtos: <i>O auditor apresentou uma recomendação detalhada ao gestor. A metodologia foi cumprida, mas não eliminou a não conformidade.</i>

Procure banir do texto os modismos e os lugares-comuns. Busque uma forma elegante e criativa de dizer a mesma coisa sem incorrer nas fórmulas desgastadas pelo uso excessivo. Exemplos:

<i>a nível de</i>	<i>encerrar com chave de ouro</i>	<i>pano de fundo</i>
<i>deixar a desejar</i>	<i>chegar a um denominador comum</i>	<i>estourar como uma bomba</i>

Não seja redundante. Basta mencionar cada argumento uma só vez. Não fique repetindo a mesma ideia. Este aspecto deve ser bem observado em um relatório quando é resultado do trabalho de uma equipe. Textos de diversos auditores, quando agregados a um mesmo relatório, devem ser revistos em função do conjunto da obra.

Use preferencialmente a voz ativa para dar força ao verbo. A voz ativa é clara, concisa e familiar aos leitores. O sujeito age, o verbo expressa a ação direta e o objeto recebe essa ação. Exemplo:

Redação anterior (voz passiva)	Redação sugerida (voz ativa)
<i>O relatório foi enviado ao gestor pelo auditor.</i>	<i>O auditor enviou o relatório ao gestor.</i>

Preferencialmente, use a ordem direta por ser aquela que conduz mais facilmente o leitor à essência do fato. Dispense os detalhes irrelevantes e vá diretamente ao que é importante. Exemplos:

Redação anterior (ordem inversa)	Redação sugerida (ordem direta)
<i>Os erros advindos da adoção da planilha o gestor os informou.</i>	<i>O gestor informou os erros advindos da adoção da planilha.</i>
<i>(...) na Unidade X, são os próprios servidores que contratam os serviços médicos.</i>	<i>(...) na Unidade X, os próprios servidores contratam diretamente os serviços.</i>

O servidor da AUDIT pode ter familiaridade com determinados termos ou situações, mas o leitor, não. Seja explícito nos fatos e não deixe nada subentendido. Exemplo:

Redação anterior (termo implícito)	Redação sugerida (termo explícito)
<i>O delegado titular do 47º informou (...)</i>	<i>O delegado titular do 47º Distrito Policial informou (...)</i>

Evite começar períodos ou parágrafos seguidos com a mesma palavra ou repetir a mesma estrutura de frase.

Encadeie os parágrafos de maneira suave e harmoniosa. Evite textos em que os parágrafos se sucedem como compartimentos estanques, sem nenhuma fluência. Assim, a atenção do leitor não se dispersará na leitura do relatório.

O encadeamento de parágrafos não se confunde com o uso excessivo ou sem critério de expressões, como “*por outro lado*”, “*enquanto isso*”, “*ao mesmo tempo*”, “*não obstante*” e outros do gênero. Busque formas menos batidas ou simplesmente as dispense: se a sequência do texto estiver correta, esses recursos se tornarão desnecessários.

Faça textos imparciais e objetivos. Exponha e analise o fato, tendo o cuidado de não emitir opiniões que extrapolem o achado da auditoria.

Apresente um relatório consistente na forma e no conteúdo. Na forma significa adotar o mesmo tom ou estilo na apresentação do texto. No conteúdo não se deve colocar uma ideia em situação diferente de outras, gerando contradição. Mantenha o critério adotado. Exemplos do que deve ser evitado:

- a) *Mudar de estilo sério para jocoso;*
- b) *Escrever que a não-conformidade é relevante em um parágrafo e que é desprezível em outro;*
- c) *As bolas que sobraram eram a amarela, a vermelha, a verde e a número 1 (o critério de identificação das bolas mudou da cor para o número sem motivo relevante).*

Como já mencionado, o relatório responde, ao longo do tempo, pela credibilidade do FNDE. Evite apresentar apenas os indícios da falha, pois o relatório pretende ser conclusivo. Não inclua informações duvidosas no relatório.

Evite expressões incompatíveis com a boa técnica auditorial, como: “*díversos documentos*”, “*inúmeras ocorrências*”, “*tudo leva a crer*”, “*há fortes indícios*”, “*alguns elementos*”, “*possivelmente*”, “*provavelmente*”, “*parece que*”, “*salvo melhor juízo*”, “*é de se supor*”, “*essa equipe de auditoria*”, “*em nossa opinião*”, “*achamos que*”.

Avalie a possibilidade de incluir no texto detalhes que ajudem a compreender melhor o fato e/ou a situá-lo: local, ambiente, antecedentes, situações semelhantes, previsões que se confirmem, advertências anteriores etc.

Mencione as fontes das informações nos fatos relatados, em especial naqueles que apresentarem versões conflitantes, divergentes ou não confirmadas. Toda cautela é pouca e o máximo cuidado nesse sentido evitará que o servidor da AUDIT seja obrigado a retificar o seu posicionamento.

Redija com sujeito indeterminado tornando o texto impessoal (por exemplo: *ressalta-se, acrescenta-se* etc.). Os documentos devem ser impessoais porque se referem ao serviço público e não a pessoas, conforme o Manual de Redação da Presidência da República.

Evite narrar a atitude do servidor da AUDIT na investigação (exemplos: *verificou-se, detectou-se, constatamos nos trabalhos de campo, pelo que nos foi possível avaliar, dentre outros*). Cite diretamente o fato. O relatório não deve conter descrição de procedimentos efetuados pelo auditor para obtenção das não-conformidades, mas análises e resultados. Exemplos:

Redação anterior	Redação sugerida
<i>Analisando os processos de aposentadoria, constatou-se que, em cinco casos, os servidores foram aposentados antes do tempo devido.</i>	<i>Os servidores foram aposentados antes do tempo de serviço necessário em cinco processos de aposentadoria.</i>
<i>Na análise dos pagamentos de pequenas empresas, constatamos que ocorre aplicação (...).</i>	<i>No pagamento de pequenas empresas, ocorre aplicação (...)</i>
<i>Verificamos, inclusive, o material disponível na Intranet da Universidade (...)</i>	<i>O material disponível na Intranet (...)</i>

Questões de foro interno não devem ser incluídas nos relatórios. Evite, portanto, expressões como “*que o próximo trabalho de auditoria aprofunde adequadamente os exames sobre esse item*”, “*As providências anunciadas serão objeto de acompanhamento*”, “*O próximo trabalho de auditoria verificará a efetiva implementação das providências*”. Essas pendências serão registradas em documentos de circulação interna.

Ao descrever a recomendação, necessariamente, um verbo irá indicar a ação a ser providenciada (proceder, realizar, implantar, cadastrar, revisar, atualizar, capacitar etc.).

Redação anterior	Redação sugerida
<i>Aliado aos treinamentos, recomendamos que a entidade adote mecanismos de controle, visando aferir a eficácia da forma de orientação dos detentores de suprimento de fundos.</i>	<i>Adotar mecanismos de controle da forma de orientação dos detentores de suprimento de fundos.</i>
<i>Entendemos que a argumentação da Unidade não é suficiente para mudança de entendimento de que houve pagamentos a maior. Portanto, reiteramos a recomendação, para que seja providenciado o ressarcimento ao Erário dos valores pagos indevidamente.</i>	<i>Ressarcir ao Erário os valores pagos indevidamente</i>

A recomendação deve ser apresentada de forma precisa. Evite expressões como “*que se observe a prescrição*”, “*cumprir a legislação aplicável*”, “*ter mais atenção na execução*”, “*garanta um período suficiente para efetivação de ampla divulgação*”, “*recomendamos que se verifique a possibilidade da utilização*”, “*provendo os meios necessários e as condições satisfatórias*”, “*recomenda-se não repetir o erro*”. Portanto, faz-se necessária, previamente, a identificação de causas fundamentais das não-conformidades para servirem de base para detalhar as recomendações.

Ao recomendar, não interfira no poder discricionário do gestor. O servidor pode incorrer no risco de o gestor cumprir uma recomendação que não seja adequada e/ou suficiente para sanar a constatação.

Ao recomendar, observe o princípio da racionalização administrativa e da economia processual, evitando que o custo da apuração, da cobrança ou da implementação recomendada seja superior aos resultados pretendidos ou valores envolvidos.

3.5 Cuidado com o aproveitamento de textos de relatórios anteriores

Muito cuidado deve ser tomado ao se extrair trechos de relatórios anteriores (funções “copiar” e “colar”). É muito comum ocorrer de o servidor, ao “transportar” palavras de outro relatório, esquecer-se de fazer as adaptações necessárias, como datas, número do relatório, nome do programa etc.

3.6 Inclusão de fotografias no corpo do relatório

A utilização de fotografias nos relatórios de fiscalização representa uma importante ferramenta para enriquecer o conteúdo das informações e para ajudar o embasamento das conclusões do profissional do controle.

No entanto, devem ser observadas algumas regras para que se possa extrair o máximo de proveito dessa ferramenta sem tornar os arquivos excessivamente pesados, tanto no que tange ao tamanho do arquivo eletrônico quanto no desvio da ideia central da utilização da imagem em relatório:

- a) Inclua a fotografia no corpo do relatório apenas como evidência de um fato verificado em campo;
- b) Inclua a fotografia no corpo do relatório dentro de uma área de tabela, observando os seguintes parâmetros:
 - b.1) Para uma fotografia – crie uma tabela com uma coluna de largura 8,5 cm e duas linhas de altura automática. Insira a fotografia pelo comando INSERIR – FIGURA – DO ARQUIVO – (caminho e nome) na primeira linha. Use a segunda linha para fazer a apresentação da imagem;
 - b.2) Para duas fotografias – crie uma tabela com duas colunas de largura 8,5 cm e duas linhas de altura automática. Insira as fotografias pelo comando INSERIR – FIGURA – DO ARQUIVO – (caminho e nome) na primeira linha de cada coluna. Use a segunda linha de cada coluna para fazer a apresentação da imagem.

4. Dos papéis de trabalho

Os papéis de trabalho são o conjunto de documentos formado pelos elementos comprobatórios (formulários, documentos etc.) coletados durante os trabalhos de auditoria. Eles constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento da opinião da equipe de auditoria.

A custódia dos papéis de trabalho ficará a cargo da AUDIT. São propriedades do FNDE, devendo permanecer sob rigoroso controle da AUDIT, sendo acessíveis somente a pessoal autorizado, incluindo-se aí, quando solicitado, os servidores do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e do Tribunal de Contas da União.

Os papéis de trabalho podem ser compostos de papéis, fitas, CD, vídeo ou outros suportes. A organização dos papéis de trabalho referentes a todos os relatórios produzidos pela AUDIT deve ser realizada de acordo com as orientações que seguem:

- a) Para cada auditoria será autuado um processo devidamente associado aos respectivos papéis de trabalho;
- b) Os papéis de trabalho conterão toda documentação de caráter geral relacionada ao desenvolvimento do trabalho, referentes ao planejamento, à execução e à elaboração de relatório;
- c) Serão incluídos, entre outros, os seguintes documentos: ofícios, registros, solicitação de auditoria, mapas, registros de informações recebidas do Ministério Público e da Polícia Federal, registros de denúncias recebidas e respostas dos gestores, toda a sistemática de planejamento e avaliações realizadas antes, durante e após os trabalhos de campo;
- d) A ordenação de documentos no processo de papéis de trabalho de determinado município deve ser realizada por Ordem de Serviço. As folhas devem ser numeradas e rubricadas, observando numeração sequencial para o anexo.
- e) Caso o volume possua mais de 200 folhas, serão formados tantos volumes quantos forem necessários, devendo ser registrado na capa, em algarismo romano, o número do volume. Exemplo: Anexo 1 – Papéis de trabalho Relatório de Auditoria XXX - Volume I/II.

Na abertura dos processos associados aos papéis de trabalho, deverá constar índice, relacionando todos os documentos componentes do processo.

Os processos de papéis de trabalho deverão ser iniciados com um índice que possibilite, no mínimo, a identificação dos seguintes documentos: ordens de serviço, solicitações de auditoria – SA emitidas, respostas do gestor, termo de convênio, plano de trabalho, prestação de contas, síntese das análises realizadas, inclusive pela Internet ou análise de qualquer documento, check list e um índice de evidências, indicando, por constatação registrada em relatório, o número das páginas em que se encontram as respectivas evidências, de forma a facilitar consultas posteriores.

Constará dos papéis de trabalho documento chamado folha de registro de autoridades, que tem o objetivo de manter disponível a qualificação de todos os responsáveis pela gestão de recurso. Assim, ao se apresentar para início de um trabalho, o servidor deve levar uma planilha, a ser preenchida pelo órgão auditado e devolvida antes do término dos trabalhos, contendo todos os dados dos gestores envolvidos, o que facilitará a transmissão de dados às autoridades competentes ou a eventual citação do gestor.

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

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

Quando da elaboração dos papéis de trabalho, deve-se levar em consideração as seguintes medidas de apresentação:

- a) Devem ser concisos, de forma que outro leitor entenda sem necessidade de explicações do servidor que os elaborou;
- b) Devem ser objetivos, de forma que se entenda onde o servidor da AUDIT pretende chegar com seus apontamentos;
- c) Devem estar limpos, de forma a não prejudicar o seu entendimento;

- d) Devem ser elaborados de forma lógica quanto ao raciocínio, na sequência natural do objetivo a ser atingido;
- e) Devem ser completos, por si só.
- f) Devem ser elaborados preferencialmente a caneta, a fim de evitar que alguma informação seja apagada.

Os papéis de trabalho possuem as seguintes finalidades:

- a) Racionalizar e auxiliar na execução do trabalho;
- b) Garantir o alcance dos objetivos;
- c) Evidenciar o trabalho feito e as conclusões emitidas;
- d) Fundamentar e servir de suporte ao relatório de auditoria;
- e) Facilitar e fornecer um meio de revisão do trabalho por parte das autoridades que co-assinarão o relatório final;
- f) Constituir um registro que possibilite consultas posteriores, a fim de se obter detalhes relacionados com a atividade de auditoria realizada e;
- g) Fornecer orientação para futuros trabalhos.

Os papéis de trabalho poderão ser revisados pelos servidores que co-assinarão o relatório e confrontados com o relatório de auditoria, no intuito de averiguar a consistência interna do trabalho e se os registros no relatório são úteis e relevantes.

CAPÍTULO V

DOS PRAZOS E PROCEDIMENTOS

1. Base legal

O Decreto-lei nº 200/67, que dispõe sobre a organização da Administração Federal, em seu artigo 6º, inciso V, prevê que “*as atividades da Administração Pública Federal*” obedecerão ao princípio fundamental do **controle** permanente do seu desempenho. Mais adiante, no *caput* do artigo 13, o referido diploma legal estabelece que “*o controle das atividades da Administração Federal deverá **exercer-se em todos os níveis e em todos os órgãos***”.

A Constituição Federal de 1988, tratando da matéria, consignou, em seu artigo 74, que os Três Poderes “*manterão, de forma integrada, **sistema de controle interno***” tendo, entre suas finalidades, “*avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União*”.

Posteriormente, o sistema de controle interno foi regulamentado pelo Decreto nº 3.591/2000 e disciplinado pela Lei nº 10.180/2001, tendo como objetivos principais a eficiência da administração pública (redução de custos e melhoria da qualidade dos serviços) e o deslocamento da ênfase aos procedimentos internos (meios) para os resultados (fins), focando o cidadão como beneficiário deles.

As atividades e finalidades específicas da auditoria interna das entidades da administração indireta foram fixadas pela Controladoria-Geral da União (CGU), órgão central do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, à qual se subordina técnica e normativamente, por meio das Instruções Normativas nºs 7/2006 e 1/2007, que estabelecem o conteúdo e as normas de elaboração e acompanhamento da execução do Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna (PAINT) e do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna (RAINT).

Acrescido aos trabalhos planejados no PAINT, o RAINTE deverá apresentar relato gerencial sobre a gestão de áreas essenciais da unidade. Desse relato deverá constar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual e na Lei de Diretrizes Orçamentárias; a avaliação dos indicadores de desempenho; a avaliação dos controles internos administrativos; a regularidade dos procedimentos licitatórios; a avaliação do gerenciamento da execução dos convênios, acordos e ajustes firmados; e a verificação da consistência da folha de pagamento de pessoal.

2. Ações da auditoria interna

As ações de auditoria são planejadas segundo critérios de hierarquização que contemplam fatores como órgão demandante, materialidade, prejuízo potencial, risco iminente, complexidade e disponibilidade operacional.

Em geral, essas demandas são provenientes dos Ministérios Públicos, Tribunal de Contas da União, Controladoria-Geral da União, Secretaria-Geral da Presidência da República e diretorias do FNDE, sendo acrescidas verificações da aplicação de recursos inerentes a outros convênios/repasses existentes.

3. Abrangência e extensão dos exames na OS

As demandas provenientes dos órgãos externos, inclusive os de controle, cujos conteúdos expressamente indiquem a necessidade de fiscalização *in loco*, serão incluídas em OS e abrangerão, a título de extensão dos exames e sempre que tecnicamente viável, a totalidade dos recursos repassados nos programas/ações a que se referem os seus objetos.

Nos demais casos, a extensão dos exames, conteúdo da OS, será definida por meio de amostragem⁴, observando-se, entre outros aspectos, o montante de recursos repassados e a complexidade da demanda de auditoria.

4. Atendimento de SA, NA e diligências

O prazo para atendimento de Solicitações de Auditoria (SA), incluindo-se as de reiteração, de Notas de Auditoria (NA) ou de diligências em geral, assim entendidos os demais atos de comunicação formal emitidos pela AUDIT, será estabelecido a critério do servidor responsável e considerando a urgência, os riscos envolvidos e a capacidade do auditado, podendo ser em horas ou em até **5 (cinco)** dias úteis.

Exceto por motivo de força maior devidamente comprovado, os prazos não se suspendem. Excepcionalmente, poderá ser prorrogado o prazo concedido, desde que seja por igual período, requerido antes do seu vencimento e fundado em motivo legítimo, assim entendido aquele evento imprevisto, alheio à vontade do gestor e que o impediu de praticar o ato por si ou por mandatário.

Os prazos começam a transcorrer a partir da cientificação pessoal do gestor ou oficial por meio de Aviso de Recebimento (AR), confirmação via correio eletrônico ou fax-símile. Caso estes retornem sem o devido recebimento, deverá ser providenciada a imediata notificação por edital na *imprensa oficial*.

4.1 Da manifestação intempestiva

Tratando-se de manifestação intempestiva do gestor, o servidor responsável deverá analisar o material recebido e avaliar se as informações e/ou justificativas apresentadas constituem fatos novos ou cuja relevância possa alterar as constatações.

Uma vez acatada total ou parcialmente a manifestação do gestor, pelo servidor responsável, deverá ser elaborado o competente parecer e encaminhado à sua chefia imediata para análise e pronunciamento.

Não sendo acatada a manifestação, o servidor responsável a anexará ao respectivo processo e, em ato contínuo, encaminhará diligência ao gestor informando-o sobre o seu indeferimento e, se for o caso, sobre a ratificação dos termos do relatório.

Tendo transcorrido o prazo de atendimento, sem qualquer manifestação do gestor, a equipe de auditoria responsável deverá concluir os trabalhos, expedindo-se o competente relatório de auditoria.

5. Planejamento e execução dos trabalhos de auditoria

As ações de controle, conforme já mencionado, são divididas em três fases: planejamento, execução dos trabalhos de auditoria e confecção do relatório, assumindo sempre caráter conclusivo.

A disponibilização dos processos administrativos dos programas e projetos a serem fiscalizados (concessão, prestações de contas, tomada de contas especiais, e afins), bem como dos relatórios das ações de monitoramento, de capacitação e de acompanhamento realizadas pelos gestores dos programas/ações no FNDE, deverá ocorrer, sempre que possível, nos **5 (cinco)** dias úteis que antecedem à data prevista para o planejamento.

Ressalta-se, porém, que a solicitação dos processos e projetos acima referidos às áreas do FNDE deve ser feita em tempo razoável e suficiente para que a disponibilização ocorra em tempo hábil ao planejamento.

⁴ O método é aplicado como forma de viabilizar a realização de ações de controle em situações em que o objeto alvo da ação se apresenta em grandes quantidades e/ou se distribui de maneira bastante pulverizada. É também aplicado em função da necessidade de obtenção de informações em tempo hábil, em casos em que a ação em sua totalidade se torna impraticável.

Recebidos os processos e/ou os relatórios das ações, se for o caso, iniciar-se-á a fase do planejamento da auditoria, a qual deverá ser concluída nos **5 (cinco)** dias úteis que antecedem à data prevista para a execução dos trabalhos internos ou em campo.

A fase de execução dos trabalhos de auditoria terá, em regra, prazo de **10 (dez)** dias úteis. Em casos excepcionais, aqueles cuja complexidade da demanda exigir, ou a critério do auditor-chefe, a fim de racionalizar os trabalhos em campo e aproveitando-se o tempo para atender outra demanda, esse prazo poderá ser prorrogado.

6. Relatório de auditoria

Finalizados os trabalhos em campo, ou internamente, a equipe de auditoria dará início à elaboração do respectivo relatório. O prazo para conclusão do relatório de auditoria será de **5 (cinco)** dias úteis, a contar do retorno da equipe em campo ou da conclusão dos trabalhos internos.

A confecção do relatório de auditoria ocorrerá em duas etapas concomitantes: a) relatórios individuais e; b) relatório “consolidado” ou propriamente dito.

Tem-se por individual aquele relatório produzido e assinado por membro da equipe de auditoria, observadas todas as regras do Capítulo IV, e vinculado à sua atuação e à distribuição dos trabalhos em campo ou internamente. Com efeito, por relatório “consolidado” ou propriamente dito entende-se aquele instrumento concluso, elaborado pelo coordenador de equipe e assinado por todos, que reúne, num só documento, todo o conteúdo dos relatórios individuais.

Enquanto os relatórios individuais, para escopo do trabalho, assumem caráter de papéis de trabalho, os relatórios “consolidados” representarão os produtos finais do processo de fiscalização, contendo todas as informações obtidas nas fases do planejamento e da execução de forma condensada.

Concluído o relatório de auditoria propriamente dito, este será encaminhado às respectivas entidades ou diretorias interessadas, as quais terão o prazo de até **5 (cinco)** dias úteis para se manifestarem acerca do seu teor, observando-se, no que couber, o disposto no item 4 supra, sem prejuízo do envio aos órgãos internos e externos, inclusive os de controle.

Uma vez apresentadas as manifestações pelas interessadas, e sendo elas total ou parcialmente aceitas pelo servidor responsável, este deverá elaborar o competente parecer, retificando os termos do relatório, e encaminhar à chefia superior para pronunciamento conclusivo.

Não sendo acatadas as manifestações pelo servidor responsável, este as anexará ao respectivo processo e diligenciará a entidade ou a diretoria interessada informando-a sobre o indeferimento e sobre a ratificação dos termos do relatório.

O relatório de auditoria propriamente dito é produto institucional e apenas terá eficácia depois de aprovado pelo auditor-chefe.

O relatório tem por finalidade fornecer: (a) dados para a tomada de decisões, (b) subsídios às áreas finalísticas sobre a situação e adequação da execução dos programas, (c) auxílio aos gestores responsáveis pela execução dos programas na correção das irregularidades/impropriedades porventura detectadas e (d) informações à Controladoria-Geral da União, ao Tribunal de Contas da União e aos demais órgãos internos e externos, inclusive os de controle, sobre o resultado dos exames efetuados.

CAPÍTULO VI

DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

1. Das técnicas de auditoria

É o conjunto de processos e ferramentas operacionais de que se serve o controle interno para a obtenção de evidências, que devem ser suficientes, adequadas, relevantes e úteis para conclusão dos trabalhos. É necessário observar a finalidade específica de cada técnica auditorial, para evitar a aplicação inadequada, a execução de exames desnecessários e o desperdício de tempo e de recursos humanos.

Entre os tipos básicos de técnicas, destacam-se:

a) Indagação escrita ou oral: uso de entrevistas escritas ou orais, junto ao pessoal da unidade/entidade auditada, para obtenção de dados e informações.

Importante! Não esqueça de registrar os dados de identificação do entrevistado e colher a sua assinatura. As respostas ao questionário ou a reprodução da entrevista devem ser, necessariamente, preenchidas a caneta.

b) Análise documental: ainda que não seja encontrado dado relevante, deve constar nos papéis de trabalho que os documentos foram analisados.

c) Conferência de cálculos: revisar as memórias de cálculos ou confirmar os valores por meio de cotejamento de elementos numéricos correlacionados, de modo a constatar a adequação dos cálculos apresentados. Por exemplo: montagem de planilhas para confirmar dados de arrecadação do gestor de uma entidade.

Importante! Deve-se usar, sempre que possível, formulários padronizados para cada análise. Tal procedimento visa facilitar tanto a conferência dos dados pela chefia quanto a eventual continuidade do trabalho por outro auditor.

d) Confirmação externa: verificação junto a fontes externas ao auditado sobre a fidedignidade das informações obtidas internamente. Um dos métodos consiste na circulação das informações com a finalidade de obter confirmações em fonte diversa da origem dos dados. Por exemplo, o envio de correspondência à empresa para confirmar a adequação do preço de determinado bem ou serviço em uma licitação de que tenha participado, ou mesmo de que não tenha participado, mas que sabidamente é atuante no mercado.

e) Exame dos registros: é a verificação dos registros constantes dos controles regulamentares, relatórios sistematizados, mapas e demonstrativos formalizados, elaborados de forma manual ou por sistemas informatizados. A técnica pressupõe a verificação desses registros em todas as suas formas. Por exemplo, conferência de dados de despesas do balancete de determinado órgão para certificação do valor pago mensalmente a determinada empresa.

f) Correlação das informações obtidas: cotejamento de informações obtidas de fontes independentes, autônomas e distintas, no interior da própria organização. Essa técnica procura a consistência entre diferentes amostras de evidência. Por exemplo, o cotejamento das informações da pasta de pessoal de um servidor do FNDE com os registros do SIAPE.

g) Inspeção física e observação: exame utilizado para testar a existência de produtos adquiridos com recursos de um programa ou a adequabilidade na execução do mesmo, isto é, se a sua execução e utilização guardam consonância com o previsto no programa. A materialização desta verificação deve ser feita através de imagens fotográficas a serem inseridas no relatório.

2. Dos tipos de entrevista

A entrevista é um dos principais recursos a ser utilizado pelo servidor. Divide-se em dois tipos: a) De apresentação, que visa estabelecer um relacionamento amistoso com o auditado, de modo a criar um ambiente de confiança e cooperação, que irá se refletir nas atividades desenvolvidas e, por consequência, nas chances de sucesso da auditoria. Nessa entrevista devem ser tratados os objetivos da auditoria, o tempo de duração, a utilização de recursos, espaço físico, transporte, apoio e obtenção de documentos e; b) De coleta de dados, que objetiva maximizar a quantidade de informações relevantes recebidas no tempo disponível. Subdivide-se em:

b.1) Preparação: objetivos da entrevista, informações a obter, preparar plano com principais perguntas, obter informações sobre o entrevistado, agendar encontro com o entrevistado, documentos a solicitar, atribuições de cada membro da equipe durante a entrevista.

b.2) Início: estabelecer relação de cooperação e confiança, reiterar os objetivos da auditoria e a necessidade de cooperação.

b.3) Desenvolvimento: seguir plano de perguntas da entrevista estabelecido no planejamento, evitando o monopólio da palavra, ouvindo com atenção; atentar aos objetivos da entrevista, sendo direto; inquirir sobre dúvida, demonstrando interesse pela opinião do entrevistado; e distinguir fatos de opiniões, anotando as respostas a caneta.

b.4) Conclusão: recapitular as informações recebidas; resumir os principais pontos abordados; buscar a indicação de outras pessoas para confirmar ou contrapor as opiniões expostas, quando for o caso; não esquecer de colher a assinatura do entrevistado.

b.5) Registro: revisar as anotações e acrescentar informações complementares a fim de responder as questões: I) Os objetivos da entrevista foram alcançados? II) É necessária a coleta de novas informações sobre o assunto? III) É necessária a investigação de outros assuntos?

2.1 Dicas para uma boa e eficiente entrevista

- Deixe o entrevistado à vontade.
- Explique o seu objetivo.
- Descubra o que estão fazendo.
- Analise o que estão fazendo.
- Faça uma conclusão experimental.
- Explique o seu próximo passo.

Para as entrevistas mais importantes, é útil notificar o entrevistado sobre os temas a serem abordados, evitando desperdício de tempo. Se forem necessárias modificações nas datas das entrevistas, estas devem ser comunicadas oportunamente ao entrevistado.

Numa única entrevista, deve-se buscar todas as informações necessárias, dentro de um tempo razoável, fixado com antecedência entre as partes.

Para assegurar a precisão da informação a ser incluída em qualquer comunicação de resultados, é conveniente que o número de entrevistadores seja, sempre que possível, de no mínimo dois servidores. Deve ser evitado excesso de entrevistadores, de modo a não colocar o entrevistado na defensiva, o que prejudicará a qualidade das informações.

Como ponto de partida, a cada vez que se confirmar, na resposta do entrevistado, uma hipótese de impropriedade ou irregularidade, não abrir o assunto no momento nem demonstrar confirmação ou reprovação, de forma a não direcionar o posicionamento futuro do entrevistado ou colocá-lo numa posição defensiva quanto ao tema. As perguntas devem continuar a ser feitas no mesmo ritmo e só depois deve-se voltar ao tema, para aprofundamento dos fatos.

A confiabilidade da indagação oral depende da objetividade e do conhecimento do servidor que busca a informação, sendo a competência do entrevistador (conhecimento, tato, objetividade e bom senso)

crucial para a relevância da indagação. A qualidade e a quantidade de informações coletadas estão diretamente ligadas à habilidade na condução da pergunta certa, para obter o entendimento do auditado e definir as ações a serem desenvolvidas.

As informações obtidas por meio de indagações orais, ainda que confirmadas por escrito pelos entrevistados, representam apenas opiniões ou informações, necessitando sempre de respaldo de documentos para assegurar a sua confiabilidade.

3. Obtenção de evidências

Em atendimento aos objetivos da sua atividade, o servidor deve realizar, na extensão indicada na Ordem de Serviço, os testes ou provas adequadas para obter evidências qualitativamente aceitáveis, que fundamentem, de forma objetiva, seu trabalho, dando consistência às constatações apontadas.

3.1 Critérios para obtenção de evidências

Na obtenção de evidências o servidor deve guiar-se pelos critérios de importância relativa e de níveis de riscos prováveis. A importância relativa refere-se ao significado da evidência no conjunto de informações, e os níveis de riscos prováveis referem-se às probabilidades de erro na obtenção e comprovação da evidência.

3.1.1 Natureza da evidência. Físicas ou materiais

As evidências físicas ou materiais são as comprovações obtidas por meio de inspeção ou vistoria *in loco* realizadas pelos servidores e expressam a existência tangível dos fatos, representadas por cópias de documentos, materiais fotográficos, materiais cinematográficos ou fonográficos. Tratam-se, ainda, das comprovações extraídas dos registros documentais internos ou externos à unidade examinada.

Comumente, as evidências documentais comprovam ou não a existência de atos administrativos, identificando o tipo de conduta ativa ou omissiva. Esta forma de evidência é derivada de registros escritos diversos, como manuais de procedimentos, registros contábeis, contratos e documentos de todos os tipos.

Os registros são examinados para verificar a ocorrência de transações ou eventos por meio de fontes documentais. Os registros podem, também, fornecer uma descrição do modelo pretendido pelo sistema sob exame. Os resultados registrados podem ser analisados como meio de determinar a eficácia dos controles das operações sob exame.

3.1.2 Natureza da evidência. Testemunhais

Consistem nas provas obtidas por meio das respostas, depoimentos ou declarações, tanto de natureza oral quanto escrita. Na auditoria da gestão pública, as provas testemunhais escritas a termo são consideradas relevantes.

4. Impropriedades e irregularidades

No decorrer de suas atividades, o servidor deve prestar especial atenção às transações ou situações que denotem indícios de irregularidades e, quando forem obtidas evidências das mesmas, deverá ser dado o devido tratamento, com vistas a permitir que os dirigentes adotem as providências corretivas pertinentes.

4.1 Impropriedade

A impropriedade consiste em falhas de natureza formal, de que não resulte dano ao erário, porém evidencia a não observância aos princípios de legalidade, legitimidade, eficiência, eficácia e economicidade.

As falhas formais consistem em não cumprimento de formalidade sem dano, prejuízo ou impacto na gestão. Contudo, um conjunto de falhas formais reincidentes pode eventualmente ser incluído como “constatação” no relatório.

4.2 Irregularidade

A irregularidade se caracteriza pela não observância dos princípios da legalidade, legitimidade, eficiência, eficácia e economicidade, constatando, ainda, a existência de desfalque, alcance, desvio de bens ou outros fatos que resultem em prejuízo quantificável ao erário.

4.3 Detecção

Apesar de a busca de impropriedades ou irregularidades não ser o objetivo primordial das atividades da auditoria, o servidor deve estar consciente da probabilidade de, no decorrer dos seus trabalhos, defrontar-se com tais ocorrências. Compete-lhe, assim, prestar especial atenção às transações ou situações que apresentem indícios de irregularidades, obtendo as evidências necessárias a sua comprovação.

4.4 Apuração

Exige do servidor extrema prudência e profissionalismo. Ao verificar a ocorrência de irregularidades, o servidor deve levar o assunto, por intermédio do seu chefe de divisão, ao auditor-chefe, que, por escrito, levará ao conhecimento do gestor, solicitando os esclarecimentos e as justificativas pertinentes.

5. Recomendação. Regras básicas/regra de ouro

Toda recomendação deve concentrar-se no propósito de eliminar ou mitigar/reduzir as causas vitais do problema ou condição indesejada. A recomendação deve, necessariamente, ser suficiente para resolver o problema de forma abrangente e completa. Deve-se atentar para a pertinência, isto é, ter coerência com a causa atribuída ao problema, não esquecendo que a mesma deve ser exequível, ou seja, de implementação factível.

Toda recomendação deve primar-se pela observância do princípio da racionalização administrativa e da economia processual, evitando que o custo da apuração, da cobrança ou da implementação recomendada seja superior aos resultados pretendidos ou valores envolvidos.

A recomendação deve especificar e caracterizar as providências a serem implementadas em seus detalhes operacionais, no que couber, eliminando-se o uso de expressões genéricas, dúbias ou redundantes. Por conta disso, toda recomendação propositiva deve, sempre que possível, passar por negociação com os gestores responsáveis por sua implementação, mormente quanto aos prazos definidos.

5.1 O que recomendar quando da evidência de fatos tipificados como prejuízo?

5.1.1 Situação 1: Quando o gestor adotou, cumulativamente, as providências no sentido de (a) apurar os fatos, (b) identificar os responsáveis pelo dano, (c) quantificar o dano ao erário e (d) imediato ressarcimento ao erário.

Sem detrimento da proposta de eliminação ou mitigação/redução das causas, somente recomendar instauração de Tomada de Contas Especial (TCE) quando se apresentarem esgotadas todas as providências cabíveis no âmbito administrativo interno, com vistas à recomposição do tesouro. O processo

de TCE serve para executoriedade às iniciativas de cobrança daquele que deu causa a perdas, extravio ou outro dano ao erário.

Assim, quando o responsável pelo débito se antecipar e ressarcir o erário, ou assumir formalmente o ressarcimento do débito, não se deve recomendar a instauração de TCE.

5.1.2 Situação 2: *Quando o gestor adotou apenas as providências no sentido de (a) apurar os fatos, (b) identificar os responsáveis pelos danos e (c) quantificar o dano ao erário.*

Sem prejuízo da proposta de eliminação ou mitigação/redução das causas, recomendar a adoção de medidas que objetivem o pronto ressarcimento dos danos causados ao erário, especificando e caracterizando as medidas em seus detalhes operacionais, no que couber, evitando o uso de expressões genéricas.

Quando todas as circunstâncias que envolvem um prejuízo tiverem sido efetivamente apuradas, tais como a caracterização do fato, a identificação do responsável e a quantificação do débito, deve-se recomendar a devolução integral ou parcial dos recursos comprometidos. Neste caso, a recomendação da instauração da TCE pode caracterizar protelação de ressarcimento por parte do agente de controle.

5.1.3 Situação 3: *Quando o gestor adotou apenas as providências no sentido de (a) apurar os fatos e (b) identificar os responsáveis pelo dano.*

Sem detrimento da proposta de eliminação ou mitigação/redução das causas, após os trabalhos auditoriais de quantificação do dano, recomendar a adoção de medidas que objetivem o pronto ressarcimento ao erário, especificando e caracterizando as medidas em seus detalhes operacionais, no que couber, evitando o uso de expressões genéricas.

5.1.4 Situação 4: *Quando o gestor adotou apenas as providências no sentido de apurar os fatos.*

Sem prejuízo da proposta de eliminação ou mitigação/redução das causas, após os trabalhos auditoriais de identificação dos responsáveis e quantificação do dano, recomendar a adoção de medidas que objetivem o pronto ressarcimento ao erário, especificando e caracterizando as medidas em seus detalhes operacionais, no que couber, evitando expressões genéricas.

5.1.5 Situação 5: *Quando da evidência de fatos tipificados como desvio/fraude*

Todo fato tipificado como desvio/fraude tem, necessariamente, como causa uma atitude gerencial dolosa. Portanto, deve-se recomendar a sustação imediata das operações comprometidas e repassar as informações para as instituições cabíveis (MP, CGU e TCU), visando, após os trâmites usuais, a pronta e competente imputação das sanções cabíveis aos gestores arrolados.

Internamente, quando constatado prejuízo, é cabível a recomendação de apuração de responsabilidade, sendo desnecessária a identificação da forma a ser utilizada (Sindicância ou PAD). Não é necessário aguardar a apuração da responsabilidade para que se recomende a devolução do prejuízo ao erário, quando couber.

5.2 Recomendações que não devem constar do relatório, por constituírem definições gerenciais internas às unidades de auditoria geral

a) *Que o próximo trabalho de auditoria aprofunde adequadamente os exames sobre este item;*

b) *O próximo trabalho de auditoria verificará a efetiva implementação das providências;*

c) *As providências anunciadas serão objeto de acompanhamento;*

d) *Recomendamos o encaminhamento deste relatório ao Ministério Público, à Polícia Federal, aos Tribunais de Contas, em razão de existirem normas, na hierarquia da estrutura organizacional, que definem os encaminhamentos para órgãos externos.*

5.3 Recomendações que não devem constar do relatório, por constituírem-se inócuas:

- a) *O gestor deve adotar, imediatamente, as providências que considerar cabíveis;*
- b) *Que se adotem as providências que o caso requer;*
- c) *Por irregular, deve ser evitada, nos próximos casos, a assunção do procedimento;*
- d) *Que o gestor, doravante, crie mecanismos de controle consistentes;*
- e) *Devem ser urgentemente adotadas as providências cabíveis;*
- f) *Efetuar, o mais breve possível, os ajustes necessários;*
- g) *O gestor deve regularizar as situações pendentes;*
- h) *Que se cumpra a legislação pertinente, sob pena de imputação das sanções cabíveis;*
- i) *O normativo existente deve ser integralmente obedecido em todos os seus pormenores;*
- j) *O gestor deve envidar esforços no sentido de sanar a ilicitude;*
- k) *O gestor deve cumprir as obrigações conforme estabelecido na legislação pertinente;*
- l) *O gestor deve esclarecer os motivos do não atendimento da legislação atinente;*
- m) *O gestor deve evidenciar as atitudes administrativas destinadas a sanar as falhas apontadas;*
- n) *O gestor deve agir no sentido de garantir o regular funcionamento dos prazos exigidos;*
- o) *O gestor deve orientar os setores responsáveis para que cumpram as determinações legais;*
- p) *O gestor deve alertar os responsáveis sobre a obrigatoriedade de cumprimento das cláusulas constantes dos instrumentos de ajustes e/ou;*
- q) *O gestor deve empreender gestões junto aos responsáveis, com vistas ao ressarcimento dos recursos indevidamente aplicados.*

V – ATUALIZAÇÃO DO MANUAL DE AUDITORIA INTERNA

A Coordenação da Auditoria Interna deverá rever periodicamente e proceder à atualização, sempre que necessário, do presente Manual de Auditoria Interna. Para tanto, deverá formalizar proposta nesse sentido ao auditor-chefe, que manifestará conclusivamente sobre o pedido.

1. Da obrigatoriedade de cumprimento

Todos os integrantes da AUDIT e os servidores que, excepcionalmente, compuserem a equipe de auditoria deverão observar, no desempenho de suas funções, os aspectos técnicos, procedimentos, normas de conduta e prazos contemplados no presente Manual de Auditoria Interna.

VI – REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Instrução Normativa nº 1, de 6/4/01. Define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

BRASIL. Instrução Normativa nº 1, de 3/1/07. Estabelece o conteúdo do Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna e do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna.

BRASIL. Instrução Normativa nº 7, de 29/12/06. Estabelece normas de elaboração e acompanhamento da execução do Plano Anual de Atividades das Auditorias Internas das entidades da administração indireta do Poder Executivo Federal, e dá outras providências.

BRASIL. Lei nº 0.180, de 6/2/01. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Controladoria-Geral da União. *Manual de auditoria de avaliação da gestão*. Minas Gerais: 2005.

_____. *Curso de promoção: fundamentos de controle interno*. Volumes 1 e 2, Brasília: 2008.

FNDE

*Fundo Nacional
de Desenvolvimento
da Educação*