

INTOSAI



Código de Ética
e
Normas de
Auditoria

Comissão de Normas de Auditoria

Ingá-Britt Ahlenius, Presidente

Riksrevisionsverket

(Escritório Nacional de Auditoria)

Caixa Postal 45070

S-104 30 Estocolmo

Suécia

Tel: ++ 46 (8) 690-4000

Fax: ++ 46 (8) 690-4123

Correio Eletrônico: int@rrv.se

INTOSAI



INTOSAI Secretaria Geral – RECHNUNGSHOF

(Tribunal de Contas da Áustria)

DAMPFSCHIFFSTRASSE 2

A-1033 VIENA

ÁUSTRIA

TEL.: ++43 (1) 711 71 ? Fax: ++ 43 (1) 718 0969

Correio Eletrônico: intosai@rechnungshof.gv.at

WORLD WIDE WEB: <http://www.intosai.org>

Preâmbulo

Por ocasião do XVI INCOSAI, que ocorreu em Montevideu em 1998, o Congresso aprovou unanimemente e publicou o Código de Ética da INTOSAI.

O mesmo Congresso decidiu também que a Comissão de Normas de Auditoria deveria reestruturar suas normas com a finalidade de atualizá-las e, no futuro, adicionar pontos sem que seja necessário alterar o conteúdo. A Comissão, portanto, acaba de elaborar uma versão reestruturada das Normas de Auditoria.

Por razões práticas foi proposto que o Código de Ética e as Normas de Auditoria fossem publicados em uma edição conjunta.

Entretanto, é de grande importância verificar a relação entre os distintos documentos da INTOSAI.

Tomando a Declaração de Lima de Diretrizes sobre os Preceitos de Auditoria como base, o Código de Ética da INTOSAI deve ser visto como complemento necessário para reforçar as Normas¹ publicadas pela Comissão de Normas de Auditoria da INTOSAI, em junho de 1972.

As Atas do XVI INCOSAI estabeleceram o seguinte:

Os distintos documentos podem ser considerados como marco global, com os seguintes elementos.

- A **Declaração de Lima** representa o fundamento, com seus conceitos gerais sobre a auditoria do setor público.
- O **Código de Ética** forma o nível seguinte, com sua declaração dos valores e princípios que orientam o trabalho diário dos auditores. Um dos princípios estabelecidos no Código de Ética é a obrigação do auditor em aplicar normas de auditoria comumente aceitas.

- As **Normas de Auditoria**, o próximo nível, contêm princípios e princípios para realização das auditorias.
- **Diretrizes Distintas**, representando o quarto nível, oferecem assistência prática às EFS para que implementem e adaptem as Normas às respectivas normas de suas instituições.

Esta edição contém, para tanto, o Código de Ética e as Normas de Auditoria, reestruturadas e aprovadas pelo XVII Congresso da INTOSAI, que aconteceu em Seul, em 2001.

Ingá-Britt Ahlenius

Presidente da Comissão de Normas de Auditoria

¹ Normas de Auditoria da INTOSAI.

Índice

Código de Ética.....	08
Normas de Auditoria.....	23

Código de Ética

Publicado pelo

Comissão de Normas de Auditoria no
XVI Congresso da INTOSAI em 1998,

em Montevideu, Uruguai.

Índice

Prólogo.....	10
Preâmbulo.....	11
Capítulo 1	
Introdução.....	13
Capítulo 2	
Integridade.....	16
Capítulo 3	
Independência, objetividade e imparcialidade....	17
Capítulo 4	
Segredo Profissional.....	20
Capítulo 5	
Competência Profissional.....	21
Glossário.....	22

*P*rólogo

Tenho a satisfação de apresentar aos membros da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI este Código de Ética para os auditores do setor público). Este Código foi aprovado pelo Conselho Diretor em sua 44^a. Reunião, em Montevideú, em novembro de 1998.

O Código constitui um importante passo à frente no processo de harmonização dos conceitos éticos dentro da INTOSAI. Consta unicamente de princípios éticos básicos, visto que as diferenças nacionais de cultura, idioma e sistemas jurídicos e sociais fazem necessário adaptar esses princípios a cada país que venha a utilizá-los. Como consequência, o presente Código deve ser considerado como um fundamento para os códigos de ética nacionais que cada Entidade Fiscalizadora Superior deverá desenvolver.

Finalmente, desejo expressar, em nome da Comissão de Normas de Auditoria, meu profundo apreço e gratidão pela colaboração de todos os membros da INTOSAI em nosso esforço para elaborar esse Código de Ética. Agradeço ainda aos meus companheiros da Comissão pelo pontual apoio e sua contribuição positiva a essa atividade.

Ingá-Britt Ahlenius

Presidente da Comissão de Normas de Auditoria

*P*reâmbulo

Este anteprojeto do Código de Ética é resultado do trabalho em conjunto dos membros da Comissão de Normas de Auditoria da INTOSAI, da qual fazem parte as Entidades Fiscalizadoras Superiores dos seguintes países:

Arábia Saudita

Argentina

Austrália

Brasil

Costa Rica

Estados Unidos

Filipinas

Japão

Portugal

Reino Unido

Suécia (Presidente)

Na 42^a. Reunião do Conselho Diretor, celebrada em Viena em 24 de junho de 1996, o plano de trabalho da Comissão foi apresentado e aprovado. A elaboração desse Código de Ética foi uma das tarefas que figuravam nesse plano. A primeira providência tomada foi reunir os Códigos de Ética de todos os membros da INTOSAI, a fim de estudar suas semelhanças e diferenças. Isto deu origem a um primeiro anteprojeto que foi debatido em uma Reunião da Comissão, celebrada na Suécia em janeiro de 1997.

Depois dessa reunião da Comissão, um novo anteprojeto foi elaborado e enviado a todos os membros da INTOSAI, a fim de que recebesse os comentários pertinentes.

Uma vez levados em consideração esses comentários, foi elaborado esse anteprojeto definitivo.

O Conselho Diretor foi informado sobre o avanço dos trabalhos em sua 43ª Reunião, celebrada em Montevideu em novembro de 1997.

Gostaria de agradecer a todos os membros da Comissão de Normas de Auditoria da INTOSAI sua dedicação e colaboração na realização deste projeto.

Ingá-Britt Ahlenius

Auditor Geral, Escritório Nacional de Auditoria da Suécia

Presidente, Comissão de Normas de Auditoria da INTOSAI

Capítulo 1

Introdução

Noção, antecedente e propósito do Código de Ética

1. A INTOSAI considerou que é essencial instaurar um Código de Ética internacional para os auditores pertencentes ao setor público.
2. Um Código de Ética constitui um documento que engloba os valores e princípios que devem orientar o trabalho cotidiano dos auditores. A independência, as competências e as responsabilidades do auditor no setor público suscitam enormes exigências éticas à EFS e ao pessoal por ela empregado ou contratado para o trabalho de auditoria. Um Código de Ética que trata dos deveres e normas morais dos auditores pertencentes ao setor público deve levar em conta tanto as exigências éticas dos funcionários públicos em geral, como as exigências específicas dos auditores em particular, incluindo suas obrigações profissionais.
3. Levando em consideração a Declaração de Lima das Diretrizes sobre os Preceitos da Auditoria², o Código de Ética da INTOSAI deverá constituir um complemento necessário que fortaleça ainda mais as Normas da Auditoria da INTOSAI, emitidas em junho de 1992 pela Comissão de Normas de Auditoria da INTOSAI.
4. O Código de Ética da INTOSAI dirige-se ao auditor individual, ao diretor da EFS, aos representantes executivos e a todas as pessoas que trabalham para a EFS ou que

² Correspondente ao IX Congresso da INTOSAI celebrado em Lima. Pode ser solicitada a Secretaria Geral da INTOSAI na Áustria.

a representante, e que estejam envolvidas no trabalho de auditoria. Entretanto, não se pode conceber que o Código deva influir sobre a estrutura organizacional da EFS.

Devido às diferenças nacionais de cultura, idioma e sistemas jurídicos e sociais, é de responsabilidade de cada EFS a elaboração de um Código de Ética próprio que se ajuste adequadamente à sua realidade. Convém que esses Códigos de Ética Nacionais especifiquem claramente os conceitos éticos. O Código de Ética da INTOSAI se propõe a servir de fundamento aos Códigos de Ética Nacionais. Cada EFS tem que garantir que todos seus auditores estejam familiarizados com os valores e princípios que figuram no Código de Ética Nacional e atuem de acordo com eles.

5. A conduta dos auditores deve ser irrepreensível em todos os momentos e em todas as circunstâncias. Qualquer deficiência em sua conduta profissional ou qualquer conduta inadequada em sua vida pessoal é prejudicial à imagem de integridade dos auditores, à EFS que representam, e à qualidade e validade de seu trabalho de auditoria, e pode suscitar dúvidas a respeito da confiabilidade e da competência profissional da própria EFS. A adoção e a aplicação de um código de ética para os auditores do setor público promove a confiança nos auditores e em seu trabalho.
6. É fundamentalmente importante que a EFS suscite credibilidade e confiança. O auditor alcança essa credibilidade e confiança mediante a adoção e a aplicação das exigências éticas de noções embasadas nos seguintes conceitos chave: integridade, independência e objetividade, confidencialidade e competência profissional.

Segurança, confiança e credibilidade

7. O poder legislativo e/ou executivo, o público em geral e as entidades fiscalizadas têm direito a esperar que a conduta e o enfoque da EFS sejam irrepreensíveis e acima de qualquer suspeita e sejam dignos de respeito e confiança.

8. Os auditores devem portar-se de maneira que promova a cooperação e as boas relações entre eles e dentro da profissão. A cooperação recíproca e o apoio à profissão por parte de seus membros constituem elementos essenciais do profissionalismo.

A confiança e o respeito públicos que suscita um auditor são consequência, basicamente, de uma soma de êxitos de todos os auditores, anteriores e atuais. Portanto, interessa tanto aos auditores como ao público em geral que o auditor trate seus colegas de profissão de uma forma justa e equilibrada.

9. O poder legislativo e/ou executivo, o público em geral e as entidades fiscalizadas deverão ter plena garantia da justiça e da imparcialidade de todo o trabalho da EFS. Por consequência, é essencial que exista um Código de Ética Nacional ou um documento semelhante que governe a prestação dos serviços.
10. Em todos os setores da sociedade existe a necessidade de credibilidade. Por consequência, é essencial que terceiros possuidores de notório saber considerem os relatórios e pareceres da EFS exatos e confiáveis.
11. Todo o trabalho realizado pela EFS deve passar pelo crivo do poder legislativo e/ou executivo, pela avaliação pública sobre sua correção e pelo exame comparativo com o Código de Ética Nacional.

Capítulo 2

Integridade

12. A integridade constitui o valor central de um Código de Ética. Os auditores são obrigados a cumprir normas superiores de conduta, como por exemplo, honradez e imparcialidade, durante seu trabalho e em suas relações com o pessoal das entidades fiscalizadas. Para preservar a confiança da sociedade, a conduta dos auditores deve ser irrepreensível e deve estar, sobretudo, acima de qualquer suspeita.

13. A integridade pode ser medida em função do que é correto e justo. Ela exige que os auditores cumpram, tanto na forma como no espírito, as normas de auditoria e de ética. A integridade também exige que os auditores cumpram os princípios de objetividade e independência, tenham uma conduta profissional impecável, tomem decisões de acordo com o interesse público e apliquem um critério de honradez absoluta na realização do seu trabalho e no emprego dos recursos da EFS.

Capítulo 3

Independência, objetividade e imparcialidade

14. É indispensável que os auditores tenham independência em relação à entidade fiscalizada e outros grupos de interesse externo. Isto significa que eles devem atuar de forma que aumente sua independência, ou para que esta não seja diminuída por nenhum conceito.
15. Os auditores não devem apenas esforçar-se em ser independentes das entidades fiscalizadas e de outros grupos interessados, devem também ser objetivos ao tratar as questões e os temas a serem examinados.
16. É essencial que os auditores não somente sejam de fato independentes e imparciais, mas que também o pareçam.
17. Em todas as questões relacionadas ao trabalho de auditoria, a independência dos auditores não deve ser afetada por interesses pessoais ou externos. Por exemplo, a independência poderia encontrar-se afetada por pressões ou influências externas sobre os auditores; preconceito dos auditores em relação a pessoas, entidades fiscalizadas, projetos ou programas; por haver o auditor trabalhado recentemente na entidade fiscalizada; ou por relações pessoais ou financeiras que provoquem conflitos de lealdade ou de interesses. Os auditores são obrigados a manterem-se afastados de qualquer assunto que seja de interesse pessoal.
18. Objetividade e imparcialidade são requisitos de todo trabalho efetuado pelos auditores e, em particular, em seus relatórios que deverão ser exatos e objetivos. Portanto, as conclusões contidas nos pareceres e relatórios devem basear-se

exclusivamente nas provas obtidas e organizadas de acordo com as normas de auditoria da EFS.

19. Os auditores deverão utilizar as informações fornecidas pela entidade fiscalizada e por terceiros. Estas informações deverão ser levadas em conta, de modo imparcial, nos pareceres dados pelos auditores. O auditor também deverá colher informações sobre o enfoque da entidade fiscalizada e de terceiros. Entretanto, esses enfoques não deverão influenciar as conclusões dos auditores.

Neutralidade Política

20. É essencial manter a neutralidade política – tanto a real como a percebida – da EFS. Para tanto, é importante que os auditores conservem sua independência em relação às influências políticas, a fim de desempenhar com imparcialidade suas responsabilidades de fiscalização. Isso é relevante para os auditores pelo fato de as EFS manterem em seu trabalho um estreito contato com os órgãos legislativos, com o poder executivo ou outros órgãos da Administração que, por lei, podem levar em consideração os relatórios da EFS.
21. É importante que quando os auditores dediquem-se, ou estudem a possibilidade de dedicar-se, à atividades políticas, estejam cientes da forma em que tal dedicação pode vir a afetar – ou parecer afetar – sua capacidade de desempenhar com imparcialidade suas obrigações profissionais. Se os auditores estão autorizados a participar de atividades políticas, têm que estar conscientes de que tais atividades podem provocar conflitos profissionais.

Conflitos de interesses

22. Quando os auditores estão autorizados a prestar consultoria ou serviços que não sejam de auditoria a uma entidade fiscalizada, deve-se cuidar para que esses

serviços não levem a um conflito de interesses. Os auditores devem, especialmente, assegurar que tais serviços ou assessoramento não incluam responsabilidades ou poder de gestão. Estes devem permanecer com os administradores da entidade fiscalizada.

23. Os auditores deverão proteger sua independência e evitar qualquer possível conflito de interesses, recusando presentes ou gratificações que possam ser interpretados como tentativas de influir sobre a independência e a integridade do auditor.
24. Os auditores devem evitar todo tipo de relação com os diretores ou funcionários da entidade fiscalizada bem como com outras pessoas que possam influenciar, comprometer ou ameaçar a capacidade dos auditores atuarem, e parecer que atuam, com independência.
25. Os auditores não deverão utilizar seu cargo oficial com propósitos privados e deverão evitar relações que impliquem num risco de corrupção ou que possam suscitar dúvidas sobre sua objetividade e independência.
26. Os auditores não deverão utilizar informações recebidas no desempenho de suas obrigações como meio para obtenção de benefícios pessoais para eles ou para outros. Também não deverão divulgar informações que impliquem em vantagens injustas ou injustificadas a outras pessoas ou organizações, nem deverão utilizar tais informações em prejuízo de terceiros.

Capítulo 4

Segredo profissional

27. A informação obtida pelos auditores no processo de auditoria não deverá ser revelada a terceiros, nem oralmente nem por escrito, salvo objetivando cumprir as responsabilidades legais ou de outra classe que correspondam à EFS, como parte dos procedimentos normais desta, ou em conformidade com as leis pertinentes.

Capítulo 5

Competência Profissional

28. Os auditores têm a obrigação de atuar sempre de maneira profissional e de manter altos níveis de profissionalismo na realização de seu trabalho, com o objetivo de desempenhar suas responsabilidades de maneira competente e imparcial.
29. Os auditores não devem desenvolver trabalhos para os quais não possuam a competência profissional necessária.
30. Os auditores devem conhecer e cumprir as normas, as políticas, os procedimentos e as práticas aplicáveis de auditoria, contabilidade e gestão financeira. Igualmente, devem compreender, de maneira adequada, os princípios e normas constitucionais, legais e institucionais que regem o funcionamento da entidade fiscalizada.

Desenvolvimento Profissional

31. Os auditores devem exercer seu trabalho com profissionalismo devido, tanto na realização e supervisão da auditoria quanto na preparação dos relatórios correspondentes.
32. Os auditores devem empregar métodos e práticas da mais alta qualidade em suas auditorias. Na realização da auditoria e na emissão de relatórios, os auditores têm a obrigação de aderir aos princípios básicos e às normas de auditoria geralmente aceitas.
33. Os auditores têm sempre a obrigação de atualizar e melhorar as habilidades requeridas para o desempenho de suas responsabilidades profissionais.

Glossário

Os termos usados neste Código de Ética têm a mesma interpretação ou definição que aqueles utilizados nas Normas de Auditoria da INTOSAI. (vide página 82)

Normas de Auditoria

Publicadas pela
Comissão de Normas de Auditoria
no XIV Congresso da INTOSAI de 1992,
realizado em Washington, D.C.,
ESTADOS UNIDOS,
com anexos
do XV Congresso da INTOSAI de 1995,
realizado no Cairo, Egito.

Índice

Prólogo.....	25
Prefácio.....	26
Capítulo 1.....	29
Princípios Básicos da Auditoria Governamental.....	29
Capítulo 2.....	42
2.1 - Normas Gerais da Auditoria Governamental.....	42
2.2 - Normas com Significado Ético.....	49
Capítulo 3	
Normas de Trabalho de Campo na Auditoria Governamental....	61
3.1 - Planejamento	63
3.2 - Supervisão e Revisão	65
3.3 - Exame e Avaliação do Controle Interno	67
3.4 - Conformidade com as Leis e Regulamentos Vigentes	68
3.5 - Provas de Auditoria.....	71
3.6 - Exame das Contas.....	73
Capítulo 4	
Normas para Elaboração dos Relatórios da Auditoria Governamental..	75
Glossário.....	82

*P*rólogo

A presente revisão das Normas de Auditoria da INTOSAI constitui um passo importante no desenvolvimento de normas de auditoria verdadeiramente internacionais. No XIII INCOSAI, celebrado em Berlim, formulou-se a recomendação de revisar a versão inicial no intuito de atender às necessidades particulares dos países onde as EFS estão organizadas como tribunais de contas.

Falo em nome da Comissão de Normas de Auditoria ao manifestar nosso agradecimento a todos os membros da INTOSAI pelos esforços realizados na elaboração dessas normas. Especialmente, gostaria de destacar as valorosíssimas contribuições do Tribunal de Contas da Bélgica, membro mais recente da Comissão, e outras EFS constituídas também como tribunais de contas. Desejo expressar também meu agradecimento a meus colegas da Comissão pelo apoio e pela contribuição positiva que deram à revisão.

Embora o cumprimento das Normas de Auditoria da INTOSAI não sejam de caráter obrigatório para as EFS, expressam a opinião consensual destas em relação às “melhores práticas”. Cada EFS deve julgar em que grau a aplicação das presentes Normas é compatível com o cumprimento de seu mandato.

Na opinião tanto do Conselho Diretor como da Comissão de Normas de Auditoria, estas normas constituem um documento “vivo”. Portanto, devem refletir, na medida do possível, as tendências, questões e preocupações atuais em relação aos métodos e práticas de auditoria.

O Conselho Diretor aprovou estas normas em sua 35^a. reunião, que se realizou em Washington em outubro de 1991. Coloco as Normas revisadas à disposição dos membros da INTOSAI.

J.C. Taylor

Presidente da Comissão de Normas de Auditoria.

*P*refácio

É com grande satisfação que, como presidente da Comissão de Normas de Auditoria da INTOSAI, apresento o texto final de nosso trabalho.

Nossa Comissão foi constituída em maio de 1984, com a finalidade de apresentar recomendações e planos para o desenvolvimento de um projeto de normas de auditoria da INTOSAI. Posteriormente a Comissão foi ampliada, passando a compreender as Entidades Fiscalizadoras Superiores dos seguintes países:

- Arábia Saudita (Presidente)
- Argentina
- Austrália
- Áustria (de ofício)
- Brasil
- Costa Rica
- Estados Unidos
- Filipinas
- Japão
- Reino Unido
- Suécia

Na reunião do Conselho Diretor, celebrada em Sidney em março de 1985, esse Conselho aprovou um plano de trabalho para nossa Comissão. Esse plano de trabalho previa a criação de quatro grupos de estudos para dividir o trabalho da seguinte maneira:

- O **primeiro grupo**, integrado pelos Estados Unidos (Coordenador do Grupo), Costa Rica e Filipinas, se encarregaria dos “Princípios Gerais de Auditoria Governamental”.
- O **segundo grupo**, integrado por Austrália (Coordenador do Grupo) e Argentina, se encarregaria das “Normas Gerais de Auditoria Governamental”.
- O **terceiro**, integrado pela Suécia (Coordenador do Grupo) e pelo Japão, se encarregaria das “Normas de Trabalho de Campo na Auditoria Governamental”.
- O **quarto**, integrado pelo Reino Unido (Coordenador do Grupo) e pelo Brasil, se encarregaria das “Normas Para Elaboração dos Relatórios na Auditoria Governamental”.

Cada um dos quatro grupos elaborou, como base de discussão, um memorando sobre o seu tema, e solicitou, analisou e pesquisou observações e sugestões de outros membros da Comissão. Com base nos memorandos as observações e sugestões foram incorporadas aos documentos preliminares de trabalho. Pesquisas, sugestões e observações posteriores feitas pelo Conselho Diretor e por membros da Comissão levaram à elaboração dos documentos finais de trabalho. Em sua reunião de maio de 1987, realizada em Viena, o Conselho Diretor aprovou estes documentos e encarregou a Comissão de reunir-se em Londres no intuito de padronizar a terminologia e o estilo dos quatro textos.

Em junho de 1987, um grupo de especialistas representando a Comissão reuniu-se em Londres durante cinco dias, com a finalidade de elaborar o projeto final unificado. Este grupo de especialistas foi composto por: Sr. Abdullah I. Al Saleeh e Dr. Issam J. Merei, da Arábia Saudita (Presidente), Sr. W. A Broadus (EE.UU), Sr. Nazario Anis (Filipinas), Sr. Cyril Monaghan (Austrália), Sra. Gunhild Lindstrom (Suécia), Sr. Fernando Gonçalves (Brasil), Sr. John Pearce e Sr. Andy Burchell (Reino Unido).

Em sua 31^a. reunião, em Berlim, o Conselho Diretor entrou em acordo em relação ao seguinte procedimento para uma nova análise das Normas de Auditoria da INTOSAI e para a consideração das observações que fossem recebidas a respeito:

1. As observações recebidas serão compiladas pelo Secretário Geral e transmitidas por este ao presidente da Comissão.
2. O presidente da Comissão de Normas de Auditoria da INTOSAI e o Secretário Geral decidirão conjuntamente sobre a necessidade e conveniência de possíveis mudanças.
3. Posteriormente, o documento será apresentado ao Congresso de Berlim para sua aprovação.

O Presidente da Comissão e o Secretário Geral analisaram as observações recebidas e efetuaram as mudanças que consideraram procedentes.

Embora a expressão “normas” tenha sido empregada em todo o documento, fica entendido que essa palavra deve ser interpretada como sinônimo de “diretrizes” ficando, assim, a autoridade para aplicação das normas dentro da esfera de competência de cada Entidade Fiscalizadora Superior.

Gostaria de expressar meu agradecimento a todos os membros da Comissão de Normas de Auditoria da INTOSAI pela dedicação e pelo espírito de cooperação com que levaram adiante essa tarefa. Agradeço, em especial, ao grupo de especialistas que revisou os documentos finais de trabalho na reunião em Londres.

Omar A. Fakieh, Ministro de Estado
Presidente do *General Auditing Bureau* da Arábia Saudita
Presidente da Comissão de Normas de Auditoria da INTOSAI
Riyad, março de 1989

Capítulo 1

Princípios Básicas da Auditoria Governamental

- 1.0.1 A estrutura geral das Normas de Auditoria da Organização Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) tem sua origem nas declarações de Lima e Tóquio, nas conclusões e recomendações adotadas pelos congressos da INTOSAI, e no trabalho realizado pelo Grupo de Especialistas das Nações Unidas sobre Contabilidade e Auditoria do Setor Público nos Países em Desenvolvimento.
- 1.0.2 As normas de auditoria da INTOSAI dividem-se em quatro partes, como mostra o esquema abaixo:
- (a) Princípios básicos.
 - (b) Normas Gerais.
 - (c) Normas de Trabalho de Campo.
 - (d) Normas Para a Elaboração dos Relatórios.

A INTOSAI elaborou essas Normas objetivando oferecer um marco de referência para o procedimentos e práticas a serem seguidas na realização das auditorias, incluindo as dos sistemas informatizados. Estas normas devem ser consideradas segundo levando-se em conta as peculiaridades constitucionais, legais ou de qualquer outro tipo da Entidade Fiscalizadora Superior (EFS).

- 1.0.3 Os princípios básicos para as normas de auditoria são hipóteses básicas, premissas coerentes, princípios lógicos e requisitos que contribuem para o desenvolvimento das normas de auditoria e têm como objetivo auxiliar os auditores na formação de

seus pareceres e na elaboração de seus relatórios, especialmente nos casos em que não existam normas específicas aplicáveis.

1.0.4 As normas de auditoria devem ser coerentes com os princípios básicos e constituem uma orientação ao auditor. Esta orientação ajudará o auditor a determinar a amplitude da sua atuação e os procedimentos que devem ser aplicados na auditoria. As normas de auditoria ou fiscalização constituem os critérios ou a medida com as quais avalia-se a qualidade dos resultados da auditoria.

1.0.5 As interpretações e esclarecimentos das normas competem ao Conselho Diretor da INTOSAI, e as modificações são de responsabilidade do Congresso da INTOSAI.

1.0.6 Os princípios básicos são os seguintes:

- (a) As EFS devem cumprir as Normas de Auditoria da INTOSAI em todas as questões consideradas essenciais. Pode ser que certas normas não se apliquem a alguns dos trabalhos realizados pelas EFS, especialmente naquelas organizadas em forma de Tribunais de Contas, nem à atividade alheia à fiscalização que executam ditas entidades. As EFS devem julgar quais normas são compatíveis com este tipo de atividade, a fim de garantir de maneira permanente um alto nível de qualidade em seus trabalhos (vide parágrafo 1.0.8).
- (b) As EFS devem aplicar seu próprio critério às diversas situações que surjam no decorrer da Auditoria Governamental (vide parágrafo 1.0.15).
- (c) A obrigação de prestar contas por parte das pessoas ou entidades que lidam com recursos públicos, está cada vez mais presente na consciência de todos. Isto ocorre devido a uma maior necessidade de que tal obrigação seja cumprida de forma correta e eficaz (vide parágrafo 1.0.20).
- (d) A implantação, nas Administrações Públicas, de sistemas adequados de obtenção de dados, de controle, de avaliação e de apresentação de relatórios facilitará o processo de rendição de contas. É de responsabilidade da direção

que a forma e o conteúdo, tanto dos relatórios financeiros como dos de qualquer outro tipo, sejam corretos e adequados (vide parágrafo 1.0.23).

- (e) As autoridades competentes devem garantir a promulgação de normas de contabilidade aceitáveis, relativas aos relatórios financeiros e à sua publicação, adequados às necessidades da Administração, e as entidades fiscalizadas devem fixar objetivos específicos e mensuráveis e determinar quais níveis de rendimento devem ser alcançados (vide parágrafo 1.0.25).
- (f) A aplicação coerente das normas de contabilidade aceitáveis dará lugar a uma apresentação correta da situação e dos resultados das operações financeiras (vide parágrafo 1.0.28).
- (g) A existência de um sistema de controle interno apropriado reduz ao mínimo o risco de erros e irconformidades (vide parágrafo 1.0.30).
- (h) A cooperação das entidades fiscalizadas, no que se refere a proporcionar e manter o acesso aos dados necessários para uma avaliação adequada das suas atividades, seria facilitada pela inclusão de tal obrigação em um preceito legal (vide parágrafo 1.0.32).
- (i) Todas as atividades de auditoria das EFS têm que estar englobadas em suas competências legais (vide parágrafo 1.0.34).
- (j) As EFS devem contribuir para o aperfeiçoamento das técnicas de auditoria da validade dos indicadores de desempenho (vide parágrafo 1.0.45).

1.0.7 Os parágrafos seguintes tratam da importância dos princípios básicos de auditoria.

1.0.8 Os princípios básicos de auditoria estabelecem:

As EFS devem cumprir as Normas de Auditoria da INTOSAI em todas as questões consideradas relevantes. Pode ser que certas normas não se apliquem a alguns dos trabalhos realizados pelas EFS, especialmente naquelas organizadas na forma de Tribunais de Contas, nem à atividade alheia, nem à fiscalização que executam tais entidades. As EFS

devem julgar quais normas são compatíveis com este tipo de atividade, a fim de garantir de maneira permanente um alto nível de qualidade nos seus trabalhos (vide parágrafo 1.0.6a).

- 1.0.9 Em termos gerais, uma questão deve ser considerada relevante se seu conhecimento tiver influência para o usuário dos demonstrativos financeiros ou nos relatórios de auditoria de desempenho.
- 1.0.10 Frequentemente, define-se relevância em termos de valor, mas a natureza ou as características inerentes a uma partida ou grupo de partidas pode também fazer com que uma questão converta-se em relevante. Por exemplo, quando as leis ou os regulamentos exigem a apresentação em separado de uma partida independente do seu valor.
- 1.0.11 Além do seu valor ou de sua natureza, uma questão pode ser relevante pelo contexto em que apareça. Por exemplo, considerando-se uma partida com relação a:
- (a) a impressão geral dada à informação financeira;
 - (b) o total do qual é parte;
 - (c) os termos relacionados a ela;
 - (d) o valor dessa mesma partida nos anos anteriores.
- 1.0.12 Com frequência as EFS realizam atividades que não se qualificam como auditorias no estrito sentido a palavra, mas que contribuem para a melhoria da administração. Estas atividades alheias à auditoria são, por exemplo: (a) coleta de dados sem realização de uma análise substancial, (b) tarefas de caráter jurídico, (c) uma missão de informação das Assembléias em relação ao exame de orçamentos provisórios (d) uma missão assistência para membros das Assembléias eleitas em relação as investigações e consultas aos arquivos da EFS, (e) atividades administrativas, e (f) informatização de dados. Estas atividades extra-auditorias constituem uma valiosa fonte de informação para os responsáveis por tomadas de decisões e devem ter sempre um alto nível de qualidade.

1.0.13 Dado o enfoque e a estrutura que possuem algumas EFS, nem todas as normas de auditoria são aplicáveis a todos os aspectos da sua atividade. Por exemplo, a natureza de colegiado e jurídica de exames realizados pelos Tribunais de Contas, confere a certos aspectos de sua atividade um caráter fundamentalmente diferente da auditoria financeira e de desempenho realizada por EFS organizadas em um sistema hierárquico, regido por um Auditor Geral ou Contador Geral.

1.0.14 Para garantir a qualidade do trabalho realizado é preciso aplicar normas adequadas. A escolha das normas a seguir depende dos objetivos que devam ser alcançados em cada tipo de atividade ou, em particular, da obrigação a ser cumprida. Por isso, cada EFS deve decidir o modo de conciliar as normas da INTOSAI, ou quaisquer outras normas, com o cumprimento de suas respectivas funções, objetivando assegurar um nível elevado de qualidade dos trabalhos e de seus resultados.

1.0.15 Os princípios básicos de auditoria estabelecem que:

As EFS devem aplicar seu próprio critério às diversas situações que surjam no decorrer da auditoria governamental (vide parágrafo 1.0.6b).

1.0.16 Os documentos justificativos de uma auditoria têm um papel importante na decisão do auditor a respeito da seleção das matérias e áreas da auditoria, da natureza, duração e abrangência dos testes e procedimentos de auditoria.

1.0.17 As disposições legais que regem o mandato de fiscalização das EFS estão acima de quaisquer acordos relativos à contabilidade ou fiscalização com os quais entrem em conflito e, portanto, são de importância decisiva para as normas de auditoria que a EFS aplique.

Como consequência, as normas de auditoria da INTOSAI, ou de fato qualquer outra norma de auditoria alheia à própria EFS, não podem ser de aplicação obrigatória para as EFS nem para seu pessoal.

1.0.18 As EFS devem determinar o grau de compatibilidade das normas de auditoria alheias a elas com o cumprimento de suas obrigações legais ou mandato. As EFS devem, no entanto, reconhecer que as normas de auditoria da INTOSAI representam o consenso majoritário entre os auditores do setor público e devem aplicá-las na medida em que sejam compatíveis com seu mandato. As EFS devem procurar eliminar as incompatibilidades quando isso seja necessário, a fim de adotar normas desejáveis.

1.0.19 Em relação a alguns elementos do mandato da EFS, os objetivos desta podem ser análogos aos do setor privado, especialmente quando se trata da auditoria das contas. Da mesma maneira, as normas do setor privado relativo a tal auditoria, elaboradas e publicadas por órgãos regulamentadores oficiais, podem ser aplicáveis na auditoria do setor público.

1.0.20 Os princípios básicos da auditoria estabelecem:

A obrigação de prestar contas, por parte das pessoas ou entidades que lidam com recursos públicos, está cada vez mais presente na consciência de todos. Isto ocorre devido a uma maior necessidade de que tal obrigação seja cumprida de forma correta e eficaz (vide parágrafo 1.0.6c).

1.0.21 Em alguns países as disposições obrigam os organismos responsáveis a prestar contas ao Presidente, Monarca ou Conselho de Estado, mas na maioria deles presta-se contas ao poder legislativo, ora diretamente, ora através do Executivo. Certas EFS têm um *status* jurisdicional. Dependendo do país, tal poder jurisdicional é exercido sobre as contas, os julgadores ou também os administradores. Os juízos e as decisões que essas entidades pronunciam apresentam-se como complemento natural da função de auditoria administrativa da qual estão incumbidas. Sua ação jurisdicional deve ser encarada como parte da lógica dos objetivos gerais que a auditoria externa persegue e, em particular, dos objetivos relacionados às questões contábeis.

1.0.22 As empresas públicas estão também obrigadas a prestar contas. Estas empresas podem ter finalidades comerciais, sejam estas estabelecidas estatutariamente ou por disposição do Executivo, ou nas que este tenha interesses majoritários. Com independência na forma de sua constituição, de suas funções, do grau de autonomia ou das disposições avulsas, tais empresas devem prestar contas, em última instância, diante do poder legislativo.

1.0.23 Os princípios básicos da auditoria estabelecem:

A implantação, nas Administrações Públicas, de sistemas adequados de obtenção de dados, de controle, de avaliação e de apresentação de relatórios facilitará o processo de rendição de contas. É de responsabilidade da direção que a forma e o conteúdo, tanto dos relatórios financeiros como dos de qualquer outro tipo, sejam corretos e adequados (vide parágrafo 1.0.6d).

1.0.24 A exatidão e a adequação dos relatórios e demonstrativos financeiros são a expressão da situação financeira e do resultado das operações de uma entidade. É também tarefa dessa entidade o estabelecimento de um sistema prático que proporcione informações pertinentes e confiáveis.

1.0.25 Os princípios básicos da auditoria estabelecem:

As autoridades competentes devem garantir a promulgação de normas de contabilidade aceitáveis, relativas aos relatórios financeiros e à sua publicação, adequadas às necessidades da Administração. As entidades fiscalizadas devem fixar objetivos específicos e mensuráveis e determinar quais níveis de rendimento devem ser alcançados (vide parágrafo 1.0.6e).

1.0.26 As EFS devem trabalhar com as instituições encarregadas da elaboração das normas de contabilidade a fim de certificarem-se de que normas adequadas sejam criadas para a Administração Pública.

1.0.27 As EFS devem, também, recomendar às entidades fiscalizadas que fixem alguns objetivos mensuráveis, claramente formulados, e que determinem o nível em que estes objetivos devem ser cumpridos.

1.0.28 Os princípios básicos da auditoria estabelecem:

A aplicação coerente das normas de contabilidade aceitáveis dará lugar a uma apresentação correta da situação e dos resultados das operações financeiras (vide parágrafo 1.0.6f).

1.0.29 A suposição de que a consistência na aplicação das normas de contabilidade constitui um pré-requisito para a imparcialidade significa que toda entidade fiscalizada deve aplicar as normas de contabilidade adequadas a cada circunstância e aplicá-las de forma coerente. Um auditor não deve considerar o cumprimento de normas de auditoria de forma consistente como prova definitiva de uma apresentação imparcial dos relatórios financeiros. A imparcialidade é uma expressão da opinião de um auditor e vai além dos limites de uma aplicação coerente das normas de contabilidade. Tal suposição destaca que as normas de auditoria não são mais que os requisitos mínimos que se exige de um auditor. Superar esse mínimo é tarefa que compete ao bom senso do auditor.

1.0.30 Os princípios básicos da auditoria estabelecem:

A existência de um sistema de controle interno apropriado reduz ao mínimo o risco de erros e irconformidades (vide parágrafo 1.0.6g).

1.0.31 É obrigação da entidade fiscalizada, e não do fiscalizador, estabelecer alguns sistemas adequados de controle interno a fim de proteger seus recursos. É também obrigação da entidade fiscalizada assegurar-se que tais controles sejam empregados e que funcionem de maneira que garanta o exato cumprimento das disposições legais e regulamentárias aplicáveis, e que se adotem decisões com probidade e correção. Entretanto, isto não exime o auditor de apresentar à entidade fiscalizada propostas e recomendações quando encontrar controles inadequados ou inexistentes.

1.0.32 Os princípios básicos da auditoria estabelecem:

A cooperação das entidades fiscalizadas no que se refere a proporcionar e manter o acesso aos dados necessários para uma avaliação adequada das suas atividades, será facilitada pela inclusão de tal obrigação em um preceito legal (vide parágrafo 1.0.6h).

1.0.33 Para cumprir corretamente suas funções fiscalizadoras, as EFS devem ter acesso tanto às fontes de informação e aos dados como aos funcionários e empregados da entidade fiscalizada. A promulgação de uma normativa que permita o acesso do auditor a tais informações e pessoas contribuirá para que, no futuro, haja um número reduzido de problemas neste âmbito.

1.0.34 Os princípios básicos da auditoria estabelecem:

Todas as atividades de auditoria das EFS têm que estar englobadas em suas competências legais (vide parágrafo 1.0.6i).

1.0.35 As EFS são criadas, geralmente, pela lei emanada do poder legislativo ou por uma disposição constitucional. Em alguns casos, a esfera de ação das EFS regula-se por costume mais que por uma disposição legal específica. Normalmente, a lei e o

regulamento estabelecem a forma das EFS (Tribunal, Conselho, Comissão, Organismo ou Ministério), o período e as condições de atuação, as competências, as obrigações, as funções e as responsabilidades gerais, e outras questões relativas ao exercício dos cargos e ao cumprimento das funções e obrigações que devem ser desempenhadas.

- 1.0.36 Qualquer que seja a normativa vigente, a função essencial das EFS é sustentar e fomentar a obrigação de prestar contas, o que inclui a promoção de práticas de gestão econômico-financeiras adequadas. Qualquer que seja a natureza das disposições adotadas, a função essencial das EFS é fazer respeitar e promover a obrigação da prestação de contas no setor público. Em alguns países, a EFS é um tribunal, composto por juizes, que possui autoridade sobre os contadores públicos, que devem obrigatoriamente prestar-lhes esclarecimentos. Esta função jurisdicional exige que a EFS certifique-se de que qualquer um que leve à frente operações com fundos públicos preste contas das mesmas e esteja, neste sentido, sujeito à sua jurisdição.
- 1.0.37 Existe um importante complemento entre esta autoridade jurisdicional e as outras características da auditoria. Estas características devem ser consideradas como parte da lógica dos objetivos gerais perseguidos pela auditoria externa e, em particular, dos objetivos relacionados à gestão contábil..
- 1.0.38 O alcance da auditoria governamental engloba as auditorias de conformidade e de desempenho.
- 1.0.39 A auditoria de conformidade compreende:

- (a) A certificação da responsabilidade financeira das entidades responsáveis por dinheiro público a isso, que inclui o exame e avaliação das situações contábeis e a expressão da opinião sobre as contas e os estados financeiros;
- (b) A certificação da responsabilidade financeira da administração governamental como um todo;
- (c) A auditoria dos sistemas e das operações financeiras, que inclui avaliação do cumprimento do estatutos e regulamentos aplicáveis;
- (d) A auditoria das funções de controle e auditoria internos;
- (e) A auditoria da probidade e correção das decisões administrativas adotadas pela entidade fiscalizadora;
- (f) Informar qualquer outra questão resultante da auditoria ou a ela relacionada, e que a EFS considere que deva ser manifestada.

1.0.40 A auditoria de desempenho preocupa-se com a auditoria de economia, eficiência e eficácia, e compreende:

- (a) auditoria da economia das atividades administrativas, de acordo com princípios e práticas administrativas sólidos e com políticas de gerenciamento;
- (b) auditoria da eficiência na utilização dos recursos humanos, financeiros e de qualquer outro tipo, juntamente com o exame dos sistemas de informação, dos indicadores de desempenho, e dos procedimentos seguidos pelas entidades fiscalizadas para corrigir as deficiências encontradas;
- (c) auditoria da eficácia do desempenho em relação ao alcance dos objetivos da entidade fiscalizada, bem como auditoria do real impacto as atividades em relação ao impacto pretendido.

- 1.0.41 Na prática, as auditorias de conformidade e as de desempenho podem se sobrepor. Em tais casos a classificação de uma auditoria em particular dependerá do propósito fundamental da mesma.
- 1.0.42 Em muitos países as competências legais ou o mandato relativo à auditoria de desempenho têm seu limite na revisão dos fundamentos políticos dos programas do governo. Em qualquer caso, o mandato deve descrever claramente as competências e as obrigações das EFS em relação à auditoria de desempenho em todas as esferas de atividade da Administração Pública. Isso deve ocorrer, entre outras coisas, para facilitar a aplicação por parte da EFS de normas adequadas de auditoria.
- 1.0.43 Em alguns países, a constituição e/ou a legislação vigentes não autorizam a EFS a fiscalizar a “eficácia” ou a “eficiência” da gestão financeira do Executivo. Nesses casos, a avaliação da oportunidade ou da utilidade das decisões administrativas e da eficácia da gestão é assumida pelos ministros, que ficam responsáveis pela organização dos serviços administrativos e pela sua gestão diante do poder legislativo. A expressão que parece ser mais adequada neste caso para qualificar o trabalho fiscalizador das EFS, que excede o marco tradicional da conformidade e legalidade, é a de “auditoria da boa gestão”. A finalidade dessa auditoria consiste em analisar o gasto público sob a perspectiva dos princípios gerais de uma gestão adequada. Na prática, ambas as modalidades de auditoria – de conformidade e de desempenho – podem ser realizadas em uma só operação, principalmente por se reforçarem mutuamente, ou seja, as auditorias de conformidade preparam o caminho para as auditorias de gestão e estas últimas, permitem corrigir as situações que causam irregularidades.
- 1.0.44 O controle das contas públicas será mais eficaz nos casos em que o mandato das EFS permitir realizar a auditoria de conformidade e de desempenho em todas as empresas públicas, ou ordenar sua realização.

1.0.45 Os princípios básicos de auditoria estabelecem:

As EFS devem contribuir para o aperfeiçoamento das técnicas aplicadas no controle da validade dos indicadores de desempenho (vide parágrafo 1.0.6j).

1.0.46 O crescente papel dos auditores exige deles o aperfeiçoamento e a elaboração de novas técnicas e metodologias com o propósito de determinar se a entidade fiscalizada aplica indicadores de desempenho razoáveis e válidos. Os auditores devem servir-se das técnicas e metodologias utilizadas por outras áreas.

1.0.47 O alcance das competências legais de fiscalização determinará o alcance normas a serem aplicadas pelas EFS.

Capítulo 2

2.1 Normas Gerais da Auditoria Governamental

2.1.1 Esta seção trata das normas gerais de auditoria governamental.

As normas gerais de auditoria descrevem as os requisitos exigidos para que os auditores e as entidades fiscalizadoras realizem suas funções de auditoria e as normas para relatar seus achados de maneira adequada e eficaz.

2.1.2 As normas gerais de auditoria estabelecem que as EFS devem adotar políticas e procedimentos para:

- (a) Contratar pessoal com preparação adequada (vide parágrafo 2.1.3).
- (b) Formar seus funcionários de maneira que executem suas tarefas com eficácia, e estabelecer as bases para a promoção dos auditores e do restante do pessoal (vide parágrafo 2.1.5).
- (c) Elaborar manuais e outros tipos de guias e instruções escritas referentes à realização das auditorias (vide parágrafo 2.1.13).
- (d) Aproveitar os meios técnicos e profissionais disponíveis e determinar aqueles que são necessários; distribuir adequadamente tais meios e designar o número suficiente de pessoas para a realização de cada tarefa concreta; planejar e supervisionar as auditorias de maneira apropriada a fim de alcançar os objetivos desejáveis com a diligência e o interesse devidos. (vide parágrafo 2.1.15).
- (e) Revisar a eficiência e a eficácia das normas e procedimentos internos da EFS (vide parágrafo 2.1.15).

2.1.3 As normas gerais aplicáveis às EFS estabelecem:

As EFS devem adotar políticas e procedimentos para a contratação de pessoal com preparação adequada (vide parágrafo 2.1.2a).

O parágrafo seguinte explica o recrutamento como uma norma de auditoria.

2.1.4 O pessoal das EFS deve possuir qualificação acadêmica apropriada e ter preparo e experiência adequados. As EFS devem fixar e revisar regularmente os requisitos mínimos de formação exigidos para a nomeação dos auditores.

2.1.5 As normas gerais aplicáveis às EFS estabelecem:

As EFS devem adotar políticas e procedimentos para formar seus funcionários de maneira que possam realizar suas tarefas com eficácia, e estabelecer as bases para a promoção dos auditores e do resto do pessoal (vide parágrafo 2.1.2b).

Nos parágrafos seguintes será explicado o significado do treinamento e formação como norma de auditoria.

2.1.6 As EFS devem adotar as medidas pertinentes a fim de proporcionar ao seu pessoal um aperfeiçoamento profissional continuado, seja oferecendo cursos de formação dentro da própria instituição, seja promovendo a participação em cursos realizados fora dela.

2.1.7 As EFS devem manter um inventário das qualificações técnicas de seu pessoal, com o intuito de favorecer tanto a programação das auditorias como a determinação das necessidades no âmbito da formação profissional.

2.1.8 As EFS devem fixar e revisar regularmente critérios para a promoção dos auditores e do resto do pessoal, inclusive no que se refere às exigências acadêmicas.

- 2.1.9 As EFS devem também estabelecer e aperfeiçoar sistemas e procedimentos que contribuam para o desenvolvimento profissional de seus funcionários e que respeitem as técnicas e métodos aplicáveis ao setor de fiscalização no qual eles trabalhem.
- 2.1.10 O pessoal das EFS deve ter um amplo conhecimento do setor público, inclusive de aspectos tais como as competências do Parlamento, as normas legais e instituições que regulam o funcionamento do Executivo e os estatutos que regem as empresas públicas. Além disso, o pessoal especializado em auditoria deve possuir conhecimento suficiente de normas, sistemas, procedimentos e práticas de auditoria utilizadas pelas EFS.
- 2.1.11 A auditoria dos sistemas financeiros, dos registros contábeis e dos estados financeiros requer tanto uma formação em contabilidade e disciplinas conexas como conhecimento da legislação e dos regulamentos executivos aplicáveis que afetem a responsabilidade da entidade fiscalizada. Além disso, a realização de auditorias de desempenho pode requerer, além dessas competências, formação em esferas tais como administração, gestão, economia e ciências sociais.
- 2.1.12 As EFS devem encorajar seu corpo de pessoal a fazer parte de uma entidade profissional ligada ao seu campo de trabalho e a participar nas atividades desta.
- 2.1.13 As normas gerais aplicáveis às EFS estabelecem:

As EFS devem adotar políticas e procedimentos para a elaboração de manuais e outros tipos de guias e instruções escritas referentes à realização das auditorias (vide parágrafo 2.1.2c).

O parágrafo seguinte explica orientações escritas como norma de auditoria.

2.1.14 Para que se mantenha um alto grau de qualidade nas auditorias, é importante que haja comunicação com o corpo funcional por meio de circulares, e um manual de auditoria atualizado, no qual se estabeleçam as políticas, normas e práticas aplicadas pelas EFS.

2.1.15 As normas gerais aplicáveis às EFS estabelecem:

As EFS devem adotar políticas e procedimentos adequados com a finalidade de aproveitar as habilidades e a experiência disponíveis dentro da EFS e determinar aqueles ausentes; distribuir adequadamente tais habilidades para a realização de tarefas de auditoria e destinar o número suficiente de pessoas para a auditoria em si. Devem, igualmente, planejar e supervisionar o trabalho de maneira apropriada a fim de alcançar os objetivos desejáveis com a diligência e o interesse devidos (vide parágrafo 2.1.23).

Os parágrafos seguintes explicam o uso das habilidades como uma norma de auditoria.

2.1.16 Os recursos necessários para levar adiante uma auditoria devem ser avaliados para que o pessoal com as habilidades apropriadas seja designado para fazer o trabalho. É necessário, também, que seja estabelecido um controle dos recursos humanos a serem aplicados às auditorias.

2.1.17 A amplitude dos conhecimentos acadêmicos exigidos nas tarefas de fiscalização irá variar de acordo com o tipo de auditoria a ser realizada. Não é necessário que todos os auditores sejam especializados em cada um dos aspectos que as funções fiscalizadoras abrangem. Entretanto, as políticas e os procedimentos pelos quais se desenvolvem a destinação dos recursos humanos devem ser orientados a distribuir o pessoal especializado segundo a natureza da auditoria, de maneira que a equipe formada para cada uma delas reúna a especialização e a experiência necessárias.

- 2.1.18 Objetivando que os resultados, as conclusões e as recomendações produzidos em uma auditoria sejam o mais abrangentes e razoáveis possível e reflitam uma compreensão adequada da matéria objeto desta auditoria, deve ser facultado às EFS contratar especialistas externos, caso isso seja necessário para o melhor resultado da auditoria. Cabe à EFS julgar, de acordo com as circunstâncias, se suas necessidades serão melhor satisfeitas utilizando-se seus próprios especialistas ou recorrendo à contratação de especialistas externos.
- 2.1.19 As políticas e os procedimentos que regem a supervisão da auditoria são fatores importantes no desempenho do papel das EFS a um nível de competência profissional apropriado.
As EFS devem assegurar-se de que as auditorias sejam planejadas e supervisionadas por auditores competentes, especialistas nas normas e metodologias das EFS, e dotados de conhecimento suficiente das especialidades e das peculiaridades do setor correspondente.
- 2.1.20 Quando o mandato das EFS inclua a auditoria dos demonstrativos financeiros que abrangem o poder executivo como um todo, as equipes de auditoria selecionadas deverão estar capacitadas a realizar uma avaliação coordenada dos sistemas de contabilidade dos diferentes departamentos ministeriais, bem como das disposições e dos mecanismos de controle utilizadas pelos organismos da Administração Central. Essas equipes devem conhecer os sistemas de contabilidade pública e de controle aplicáveis, e possuir experiência adequada nas técnicas aplicadas pelas EFS a este tipo de auditoria.
- 2.1.21 A menos que as EFS estejam capacitadas a realizar, dentro de um prazo razoável, todas as auditorias sob sua responsabilidade, inclusive as auditorias de desempenho que englobem a totalidade das operações de cada entidade fiscalizada, será necessário fixar critérios para determinar a abrangência das atividades de auditoria. Esses critérios darão uma garantia prática máxima,

dentro do ciclo ou período de auditoria, relativa ao cumprimento da obrigação de prestar contas por parte de cada entidade fiscalizada.

2.1.22 Ao determinar a distribuição dos recursos entre suas diferentes atividades, a EFS deve dar prioridade àquelas tarefas que, segundo a lei, devam ser concluídas em um prazo determinado de tempo. O planejamento estratégico deve ser elaborado de maneira criteriosa, a fim de que as auditorias discricionárias obedeçam a uma ordem de prioridade adequada.

2.1.23 Para eleger prioridades de forma compatível com a manutenção de uma alta qualidade de desenvolvimento de suas funções, as EFS têm de fazer uso de seu bom senso na análise dos dados disponíveis. Possuir ou disponibilizar um completo arquivo de dados sobre a estrutura, funções e operações das entidades fiscalizadas, será de grande ajuda às EFS para que determinem as áreas relevantes e vulneráveis, bem como as áreas com potencial para aperfeiçoamento de sua administração.

2.1.24 Antes de se começar uma auditoria é preciso que seu início seja autorizado pelas pessoas competentes dentro da EFS. Tal autorização deve conter uma declaração clara dos objetivos da auditoria, seu alcance e enfoque, os recursos a serem aplicados em termos de habilidades e quantidade, providências para revisar sua evolução em etapas convenientes, as datas de conclusão do trabalho de campo e do relatório correspondente.

2.1.25 As normas gerais aplicáveis às EFS estabelecem:

As EFS devem, adotar políticas e procedimentos adequados para revisar a eficiência e eficácia de suas normas e procedimentos internos (vide parágrafo 2.1.2e).

Os parágrafos seguintes explicam as revisões de controle de qualidade como uma norma de auditoria.

2.1.26 Considerando que é essencial que as EFS realizem suas funções da melhor maneira possível, deve-se prestar especial atenção aos programas relativos ao controle de qualidade de suas atividades fiscalizadoras e de seus resultados. Os benefícios que derivam de tais programas tornam necessário que a EFS ofereça dos meios adequados para estes fins. É importante que o uso destes meios seja comparado aos benefícios obtidos.

2.1.27 As EFS devem estabelecer sistemas e métodos para:

- (a) Confirmar que os procedimentos de controle de qualidade têm funcionado de maneira satisfatória;
- (b) Assegurar a qualidade dos relatórios de auditoria; e
- (c) Garantir melhorias e evitar que as deficiências se repitam.

2.1.28 Como um meio a mais para assegurar a qualidade de seu desempenho, além da revisão de suas atividades de auditoria feita pelas pessoas que responsáveis por tais atividades, as EFS devem também estabelecer seus próprios sistemas de controle de qualidade. Isto é, o planejamento, a condução e os relatórios de uma mostra de auditorias podem ser revisados em profundidade por pessoal especialmente qualificado da EFS que não esteja envolvido nas auditorias examinadas. Essas pessoas devem consultar os chefes de equipe das auditorias sobre o resultado das disposições internas de controle de qualidade e prestar informações periodicamente aos dirigentes máximos da EFS.

2.1.29 É conveniente que as EFS estabeleçam seu próprio sistema de auditoria interna com competências amplas, que ajude a instituição a levar adiante a administração eficaz de suas próprias atividades e a conservar a qualidade de suas atuações.

- 2.1.30 A qualidade das atuações das EFS pode ser melhorada mediante o fortalecimento dos sistemas de revisão interna e, provavelmente, por meio de avaliações independentes de sua atuação.
- 2.1.31 Em alguns países, as auditorias de conformidade e legalidade constituem um controle preventivo dos gastos públicos, exigindo que a EFS aprove a execução dos gastos.
- 2.1.32 Em geral, deve-se entender por auditoria preventiva aquela que é realizada em um momento no qual a EFS ainda dispõe de tempo para evitar a execução de um ato que julgue irregular.
- 2.1.33 Enquanto a fiscalização “*à posteriori*” talvez só constate as inconformidades quando elas já ocorreram, sendo mais difícil sua correção, a fiscalização “*a priori*” permite uma sanção imediata: a não autorização da liquidação do gasto caso a EFS constate alguma inconformidade jurídica ou contábil.
- 2.1.34 Algumas EFS colaboram no desenvolvimento e/ou na revisão e aprovação de sistemas de contabilidade e, posteriormente, revisam a aplicação desses sistemas quando entram em operação.
- 2.1.35 A EFS deve assegurar-se de que as normas aplicáveis sejam utilizadas tanto nas auditorias *a priori* como nas auditorias *a posteriori*, e que sejam documentadas os desvios das normas que se consideram oportunos.

2.2 Normas com Significado Ético

- 2.2.1 As normas gerais de auditoria estabelecem que:
- (a) Os auditores e as EFS devem ser independentes (vide parágrafo 2.2.2).
 - (b) As EFS devem evitar conflitos de interesses entre o fiscalizador e a entidade fiscalizada (vide o parágrafo 2.2.31).

- (c) Os auditores e as EFS devem possuir a competência profissional exigida (vide parágrafo 2.2.33).
 - (d) Os auditores e as EFS devem empregar a devida diligência e o máximo interesse no cumprimento das normas de auditoria da INTOSAI. Isto inclui o emprego da devida diligência no planejamento, na especificação, na coleta e na avaliação das provas. Deve também ter diligência ao relatar os resultados e as conclusões e recomendações (vide parágrafo 2.2.39).
-

Independência

2.2.2 As normas gerais aplicáveis ao auditor e às EFS estabelecem:

Os auditores e as EFS devem ser independentes (vide parágrafo 2.2.1a).

Nos seguintes parágrafos explica-se o significado da independência como norma de auditoria. Na realidade, os parágrafos 2.2.5-2.2.12 explicam a independência diante do poder legislativo, os parágrafos 2.2.13-2.2.24. diante do executivo e os parágrafos 2.2.25 – 2.2.29, diante da entidade fiscalizadora..

2.2.3 A necessidade de independência e objetividade na fiscalização é vital, qualquer seja a forma de governo. Certo grau de independência, tanto do poder legislativo como do executivo, é essencial para a realização da auditoria e para a credibilidade de seus resultados.

2.2.4 Os critérios que têm de servir de base para o estabelecimento e manutenção da independência das EFS podem ser desenvolvidos mais facilmente nos países onde exista um poder legislativo claramente diferenciado do executivo (quer os membros do executivo sejam membros do legislativo ou não). Como esta característica se dá numa grande parte dos países membros da INTOSAI, as presentes normas estabelecem o critério de independência da EFS para tais países, sem deixar de reconhecer que será necessário modificar e adaptar estes critérios nos demais países.

- 2.2.5 O poder legislativo é um dos principais usuários das atividades das EFS. As competências legais das EFS têm sua origem na Constituição ou no Parlamento e uma das suas funções características é a de prestar contas ao poder legislativo. As EFS geralmente mantêm uma estreita relação com o poder legislativo, inclusive com quaisquer comissões parlamentares que têm, por lei, a competência de examinar seus relatórios. Esta relação pode contribuir para um monitoramento contínuo e eficaz do trabalho das EFS.
- 2.2.6 Além disso, a EFS deve levar ao conhecimento do poder legislativo, seja através de seu relatório anual ou de comunicações especiais, os resultados essenciais da fiscalização relativos à execução do orçamento público e à administração, litígios e desavenças com as entidades fiscalizadas.
- 2.2.7 Comissões parlamentares especiais criadas no legislativo podem ser encarregadas de examinar, na presença dos ministros, dos delegados das instituições fiscalizadas e de outros representantes, as observações contidas nos relatórios e nas comunicações especiais. A estreita relação entre o poder legislativo e a EFS pode concretizar-se também em um exame orçamentário ou na assistência técnica às comissões parlamentares encarregadas de examinar os projetos orçamentários.
- 2.2.8 As EFS podem informar aos membros do poder legislativo os pontos apontados pelos seus relatórios de auditoria, mas é importante que mantenham sua independência diante das influências políticas com o objetivo de conservar uma posição imparcial no exercício de suas funções de fiscalização. Isto significa que as EFS não devem responder, nem sequer em aparência, aos desejos dos interesses políticos concretos.

- 2.2.9 Embora as EFS devam observar as leis aprovadas pelo Parlamento, sua independência requer que este último não interfira na programação, planejamento e execução das auditorias. As EFS têm de gozar de liberdade para determinar a direção de suas atividades e programá-las de acordo com seu mandato, e também para adotar as metodologias adequadas em cada caso.
- 2.2.10 Em alguns países, a auditoria da gestão financeira do governo é uma prerrogativa essencial do Parlamento ou da Assembléia eleita; isto talvez se aplique também à auditoria dos gastos e receitas no nível regional onde a auditoria externa é de responsabilidade da assembléia legislativa. Nesses casos a auditoria é realizada em nome dessas entidades e é apropriado que a EFS leve em consideração, ao preparar a programação da atividade de auditoria, as demandas de auditorias específicas feitas pelas assembléias. No entanto, é importante que a EFS goze de liberdade para decidir o modo em que desempenhará suas tarefas, incluídas as requeridas pelo Parlamento.
- 2.2.11 É conveniente que se especifiquem legalmente os requisitos mínimos dos relatórios, assim como as matérias que podem ser objeto de auditoria e o tempo razoável em que os relatórios têm de ser finalizados. Além disso, a existência de normas flexíveis em relação à apresentação pelas EFS de relatórios ao poder legislativo, sem limitações de conteúdo ou prazo para realização dos mesmos, contribuiria para manter tal independência.
- 2.2.12 É necessário que o poder legislativo forneça às EFS os recursos suficientes para o efetivo exercício de suas funções. Estes recursos estarão sujeitos à prestação de contas.
- 2.2.13 Entretanto, o poder executivo e a EFS podem ter certos interesses comuns no que se refere à responsabilidade fiscal do setor público. Mas a relação essencial da EFS com o executivo é como auditor externo. Como tal, os relatórios das EFS auxiliam o executivo, colocando claramente as deficiências da administração e

recomendando melhorias. Deve haver cuidado em evitar que as EFS participem nas funções do executivo que, por sua natureza, poderiam repercutir negativamente na independência e objetividade no desempenho das funções da EFS.

- 2.2.14 É importante para a independência das EFS, que o poder executivo não tenha possibilidade de ingerência no exercício de suas funções. As EFS não devem ver-se obrigadas a realizar, modificar ou deixar de realizar uma auditoria nem a suprimir ou modificar seus resultados, conclusões e recomendações.
- 2.2.15 Em alguns âmbitos e matérias é desejável que exista uma certa cooperação entre as EFS e o executivo. As EFS devem estar em condições de assessorar o executivo em matérias tais como princípios e normas de contabilidade e forma dos estados financeiros e das contas. As EFS devem assegurar-se de que, ao prestar tal assessoria, qualquer compromisso explícito ou implícito que envolva sua independência ou o cumprimento de suas funções seja evitado.
- 2.2.16 A manutenção da independência por parte das EFS não exclui a possibilidade de que o executivo solicite delas que se fiscalizem determinados aspectos ou matérias. Mas, para gozar de uma independência adequada as EFS devem ter a possibilidade de não aceitar tal solicitação. É fundamental para a independência das EFS que as decisões relativas à programação de suas atividades fiscalizadoras dependam em última instância delas mesmas.
- 2.2.17 Uma matéria delicada nas relações das EFS com o executivo é a alocação de recursos a elas. De diferentes maneiras, como reflexo das diferenças constitucionais e institucionais, as disposições de alocação de recursos para as EFS estão relacionadas com a posição do executivo em matéria financeira e com a política geral de gasto. Ao mesmo tempo o controle eficaz das contas públicas exige que as EFS disponham de recursos suficientes para cumprir suas obrigações de uma maneira adequada.

- 2.2.18 Qualquer imposição de recursos ou outras restrições por parte do executivo que limitem o exercício das funções das EFS, seria matéria apropriada para um relatório ao Parlamento.
- 2.2.19 As competências legais das EFS devem incluir pleno e livre acesso a todos os locais e documentos relacionados às entidades fiscalizadas e suas operações, bem como poderes suficientes para obter informações pertinentes das pessoas ou entidades que as possuam.
- 2.2.20 Por disposição ou convenção legal, o executivo também deve permitir à EFS o acesso a qualquer informação confidencial, quando seja necessário e conveniente para o cumprimento de suas funções.
- 2.2.21 A existência de determinadas condições para ocupar o cargo de Chefe da EFS, como, por exemplo, sua nomeação por um longo período de tempo ou até uma idade específica para aposentadoria, pode contribuir para independência da EFS referente ao executivo. Por outro lado, condições que façam pressão sobre a EFS para agradar ao executivo, teriam uma repercussão erosiva na independência da Entidade. Por esse motivo é inicialmente desejável que as disposições relativas ao fim do mandato ou à remoção do cargo só possam ser aplicadas mediante um procedimento especial, semelhante ao utilizado pelos membros do poder judiciário.
- 2.2.22 As EFS que exercem uma função jurisdicional, organizadas em sua maioria como órgão colegiado, devem assegurar a independência de seus membros por meio de diversas garantias, principalmente, do princípio da inamovibilidade dos juizes, do privilégio da jurisdição, da fixação do tratamento nas leis e da independência dos magistrados examinadores.

- 2.2.23 Para que a EFS não somente exerça suas funções com independência do executivo, mas que também assim o pareça, é importante que suas competências e seu *status* de independência sejam bem compreendidos pela sociedade. A EFS deve, quando se dêem as circunstâncias propícias, adotar um papel educativo neste sentido.
- 2.2.24 A independência funcional das EFS não exclui necessariamente a existência de acordos com agências do executivo em relação à administração das EFS em matérias tais como relações de trabalho, administração de pessoal, gestão de patrimônio ou aquisições ordinárias de equipamento e provisões, ainda que tais agências não devam estar em condições de tomar decisões que possam comprometer a independência das EFS no cumprimento de suas funções.
- 2.2.25 As EFS devem ser independentes das entidades fiscalizadas. No entanto, devem procurar criar entre as entidades fiscalizadas uma compreensão sobre quais são suas competências e funções, com a finalidade de manter com elas relações amigáveis. As boas relações podem servir para que as EFS obtenham livre e francamente a informação de que necessitam, e para que o diálogo ocorra em uma atmosfera de mútuo respeito e entendimento. Ao mesmo tempo as relações com as entidades fiscalizadas não devem ser tão estreitas que impeçam que o planejamento, a realização e o relatório das auditorias sejam eficientes e imparciais. Nesse sentido, a EFS, mantendo sua independência, pode associar-se às reformas projetadas pela Administração em áreas tais como contabilidade pública ou legislação financeira, ou consentir em ser consultada sobre a elaboração de anteprojetos de leis ou regulamentos que afetem suas competências ou sua autoridade. Isso não significa que a EFS deva interferir na gestão administrativa, mas que coopere com determinados órgãos administrativos, prestando-lhes assistência técnica ou disponibilizando sua experiência no âmbito da gestão financeira.

- 2.2.26 Ao contrário do que acontece no setor privado, no qual a tarefa do auditor está descrita em uma carta de contratação, a entidade fiscalizada não tem um relacionamento de cliente com a EFS. A EFS tem que cumprir seu mandato livre e imparcialmente, levando em consideração o ponto de vista da gerência na formação de seus pareceres, conclusões e recomendações, mas sem ter que responder aos gestores quanto ao alcance ou à natureza das auditorias realizadas.
- 2.2.27 A EFS não deve participar da direção nem nas atividades das entidades fiscalizadas. Os auditores não devem ser membros dos conselhos de administração, e se houver necessidade de prestar assessoramento sobre auditoria, esta deve ser dada em forma de assessoramento ou recomendação de auditoria e reconhecido como tal.
- 2.2.28 Qualquer auditor da EFS que tenha relações estreitas com membros da gerência da entidade auditada, sejam elas de amizade, parentesco ou de qualquer outro tipo, que possam vir a prejudicar sua objetividade, não deve ser indicado para fazer auditoria na mesma.
- 2.2.29 Funcionários da EFS não devem ocupar-se em instruir funcionários da entidade fiscalizada sobre seus deveres. Nos casos em que a EFS decida estabelecer um escritório dentro da entidade fiscalizada com a finalidade de facilitar o exame continuado de suas operações, programas e atividades, os funcionários da EFS não devem participar de nenhum processo de tomada de decisões ou de aprovação que se considere responsabilidade da direção da entidade fiscalizada.
- 2.2.30 Com a finalidade de beneficiar-se do assessoramento do maior número possível de profissionais especialistas, as EFS podem colaborar com as instituições acadêmicas e estabelecer relações formais com entidades profissionais, desde que essas relações não reduzam sua independência e objetividade.

- 2.2.31 As EFS devem evitar os conflitos de interesses entre o fiscalizador e a entidade fiscalizada (vide parágrafo 2.2.1b).
-

Conflitos de interesses

- 2.2.32 As EFS cumprem sua função fiscalizando as entidades responsáveis por dinheiro público e emitindo relatórios sobre os resultados da auditoria. Para cumprir tal função, as EFS necessitam conservar sua independência e objetividade. A aplicação das normas gerais de auditoria adequadas auxiliará as EFS no cumprimento destes requisitos.
-

Competência Profissional

- 2.2.33 As normas gerais aplicáveis aos auditores e às EFS estabelecem:
Os auditores e as EFS devem possuir a competência profissional exigida (vide parágrafo 2.2.1c).
Nos parágrafos que seguem se explica o significado da competência profissional como norma de auditoria.
- 2.2.34 Em geral, o mandato da EFS impõe a obrigação de se formar e relatar pareceres, conclusões e recomendações sobre as auditorias. Em algumas EFS esta missão cabe ao presidente. Nas EFS constituídas como órgão colegiado, esta obrigação atribui-se habitualmente à própria entidade.

- 2.2.35 O diálogo que ocorre dentro das EFS fomenta a objetividade e a autoridade de seus pareceres e decisões. No caso das EFS estruturadas em forma de colegiado, os pareceres finais e as decisões emanam da entidade em conjunto, mesmo que as ações sejam tomadas ou exercidas por órgãos dentro da EFS de diferente composição mas com poder igual como, por exemplo, uma Câmara, uma Câmara Conjunta ou parte de uma Câmara. Se a EFS é regida por um só presidente, este, ou outra pessoa em seu nome, é quem emite os pareceres e decisões.
- 2.2.36 Dado que o cumprimento dos deveres e as obrigações que recaem sobre as EFS são decisivos para o conceito de controle das contas públicas, as EFS devem aplicar as metodologias e práticas da mais alta qualidade no desempenho de suas funções,. É dever da EFS fixar procedimentos para garantir o exercício eficaz de suas responsabilidades relacionadas aos relatórios de auditoria, o que supõe uma estrita observação de suas normas, procedimentos de planejamento, metodologias e supervisão por parte tanto de seu próprio pessoal como dos especialistas externos contratados.
- 2.2.37 A EFS deve possuir o conjunto de qualificações e experiência necessárias no cumprimento eficaz de seu mandato de fiscalização. Independentemente da natureza das auditorias a serem realizadas conforme esse mandato, o trabalho de auditoria deve ser levado adiante por pessoas cuja formação e experiência sejam correspondente à natureza, ao alcance e à complexidade da tarefa de auditoria. As EFS devem dotar-se dos métodos de auditoria mais atuais, com inclusão de técnicas baseadas em sistemas, de métodos de revisão analíticos, de amostras estatísticas e de auditoria de sistemas de informação automatizados.
- 2.2.38 Quanto mais amplo e discricionário for o mandato da EFS, mais complexa será a tarefa de assegurar a qualidade no cumprimento de todas as funções existentes. Deste modo, um mandato que deixe à discricção das EFS a periodicidade de suas

auditorias e a natureza de seus relatórios, exige um alto grau de qualificação na direção das EFS.

Devidas diligências

2.2.39 As normas gerais aplicáveis aos auditores e às EFS estabelecem:

Os auditores e as EFS devem empregar a devida diligência e o máximo interesse no cumprimento das normas de auditoria da INTOSAI. Incluindo o emprego da devida diligência no planejamento e na concretização, acúmulo e avaliação das provas, assim como no relatório sobre resultados e na elaboração das conclusões e recomendações (vide parágrafo 2.2.1d).

Nos seguintes parágrafos se explica o alcance da diligência devida como norma de auditoria.

2.2.40 As EFS devem ser objetivas e diretas na auditoria dos organismos e das empresas públicas, e imparciais em suas avaliações e ao informar sobre os resultados de suas tarefas.

2.2.41 O uso e a aplicação das diferentes especialidades técnicas devem ser de qualidade apropriada à complexidade de cada auditoria. Os auditores devem estar atentos às deficiências no controle, às insuficiências na contabilidade, às operações errôneas e irregulares, e aos resultados ou situações que possam ser indicativos de fraude, gastos inadequados ou ilícitos, operações não autorizadas, mal gastos, ineficiência ou falta de probidade.

- 2.2.42 Quando uma entidade autorizada ou reconhecida estabelece normas ou diretrizes para a contabilidade e a apresentação de relatórios pelas empresas públicas, a EFS poderá utilizar tais diretrizes no curso de seu exame.
- 2.2.43 Se as EFS contratam especialistas externos como consultores devem assegurar-se de sua competência e capacidade para realizar a tarefa concreta que lhes cabe. Esta norma deve ser aplicada também quando as EFS contratam auditores externos. Além disso, deve-se cuidar em especial de que estes contratos incluam uma cláusula onde se estabeleça que compete às EFS determinar o planejamento, o alcance e a execução da auditoria, assim como a apresentação dos correspondentes relatórios.
- 2.2.44 Se no exercício de suas funções a EFS requerer o assessoramento de especialistas alheios a ela, as normas relativas ao emprego da devida diligência em tais situações afetarão também a manutenção das exigências de qualidade na realização do trabalho. Utilizar o assessoramento de especialistas externos não libera as EFS da responsabilidade pelos pareceres formulados e das conclusões emitidas no exercício de suas funções fiscalizadoras.
- 2.2.45 Quando as EFS se servem do trabalho realizado por outros auditores, devem utilizar procedimentos adequados para assegurar-se que aqueles atuaram com a devida diligência profissional, e que cumpriram as correspondentes normas de auditoria. Isto deve ocorrer no intuito de comprovar grau de qualidade das informações obtidas.
- 2.2.46 Os dados relativos às entidades fiscalizadas obtidos pelos auditores no curso de suas tarefas não devem ser utilizados para propósitos fora do âmbito da auditoria, ou que não sejam para a formulação de uma opinião ou a elaboração de um relatório conforme as responsabilidades próprias de um auditor. É essencial que as EFS tratem como confidenciais questões relativas à auditoria e

dados obtidos durante sua realização. Entretanto, as EFS deve ter a prerrogativa de denunciar ilegalidades descobertas às autoridades competentes.

Capítulo 3

Normas de Trabalho de Campo na Auditoria Governamental

- 3.0.1 O propósito destas normas é estabelecer os critérios ou sistemas gerais que o auditor deve seguir, no intuito de que suas atuações sejam objetivas, sistemáticas e equilibradas. Tais atuações representam as regras de investigação que o auditor aplica para alcançar um resultado concreto.
- 3.0.2 Estas normas constituem o sistema geral que deve ser utilizado na condução de uma fiscalização. Estão em conformidade com as normas gerais de auditoria, que estabelecem os requisitos básicos para levar adiante as tarefas a que se referem estas normas. Também estão relacionadas às normas de elaboração dos relatórios, que compreendem os aspectos comunicativos da auditoria, uma vez que os resultados derivados do cumprimento destas normas constituem a fonte principal do conteúdo dos pareceres contidos nos relatórios.
- 3.0.3 As Normas de Trabalho de Campo aplicáveis a todo tipo de auditoria são:
- (a) O auditor deve planejar suas tarefas de maneira a assegurar uma auditoria de alta qualidade que esta seja realizada com a economia, eficiência, eficácia e prontidão devidas (vide parágrafo 3.1.1).
 - (b) O trabalho realizado pelo pessoal da auditoria em cada nível, e em cada fase da fiscalização, deve ser adequadamente supervisionado durante a auditoria e a documentação obtida deve ser revisada por um membro experiente da equipe fiscalizadora (vide parágrafo 3.2.1).
 - (c) Para determinar a extensão e o alcance da auditoria, o auditor deve examinar e determinar o grau de confiabilidade do controle interno (vide parágrafo 3.3.1).

(d) Na execução da auditoria de conformidade (financeira) convém verificar a conformidade em relação às leis e aos regulamentos vigentes. O auditor deve desempenhar ações e procedimentos de auditoria que ofereçam uma garantia razoável de que serão detectados os erros, as irregularidades e os atos ilícitos que poderiam repercutir direta e substancialmente sobre os valores que figuram nos estados financeiros, ou sobre os resultados da auditoria de conformidade. Da mesma maneira, o auditor deve ter conhecimento da eventual existência de atos ilícitos que possam afetar indireta e substancialmente os valores que figuram nos estados financeiros ou os resultados da auditoria de conformidade.

Na auditoria de desempenho convém avaliar a conformidade às leis e aos regulamentos vigentes, uma vez que isto se faz necessário para cumprimento dos objetivos da auditoria. O auditor deve desempenhar a auditoria de maneira que ofereça uma garantia razoável de que os atos ilícitos que poderiam afetar significativamente os objetivos da auditoria sejam detectados. Além disso, o auditor deve prestar especial atenção às situações ou transações suscetíveis de conter atos ilícitos que poderiam afetar diretamente os resultados da auditoria.

Qualquer indicação da existência de inconformidades, atos ilegais, fraudes ou erros que possam ter efeitos materiais sobre a auditoria em curso deveriam motivar, por parte do auditor, o prolongamento dos procedimentos com a finalidade de verificar ou dissipar esse tipo de suspeitas.

A auditoria de conformidade constitui um aspecto essencial da Auditoria Governamental. Um dos objetivos mais importantes que este tipo de auditoria determina à EFS é de velar, com todos os meios disponíveis, pela integridade e validade do orçamento e das contas públicas. Graças a isso, o Parlamento ou a autoridade destinatária dos relatórios de auditoria tem condições de constatar seguramente a magnitude e a evolução das obrigações financeiras do Estado. Desta maneira, a EFS procederá ao exame das contas e dos estados financeiros da Administração, com objetivo de assegurar que todas as operações, e só elas, tenham sido devidamente

contraídas, ordenadas, liquidadas e registradas. Caso irconformidade seja detectada, a fiscalização conclui-se ordinariamente com uma “aprovação” (vide parágrafo 3.4.1).

- (e) Para fundamentar os pareceres e as conclusões do auditor relativas à organização, ao programa, à atividade ou à função fiscalizada, devem ser apontadas provas adequadas, pertinentes e razoáveis (vide parágrafo 3.5.1).
- (f) Na auditoria de conformidade e financeira, e em qualquer outra classe de auditoria, quando procede, os auditores devem examinar as contas a fim de determinar se foram cumpridas as normas de contabilidade aceitáveis para a apresentação ou a publicação dos relatórios financeiros. O exame das contas deve ser realizado de maneira que proporcione uma base racional e deve expressar, acerca das contas, uma opinião. (vide parágrafo 3.6.1).

3.1 Planejamento

3.1.1 As Normas de Trabalho de Campo estabelecem:

O auditor deve planejar suas tarefas de maneira a assegurar a uma auditoria de alta qualidade que seja realizada com a economia, eficiência, eficácia e prontidão devidas (vide parágrafo 3.0.3a).

Os seguintes parágrafos explicam o significado do planejamento como uma norma de auditoria.

3.1.2 As EFS devem dar prioridade absoluta àquelas auditorias que devem ser realizadas por imperativo legal e estabelecer uma ordem de prioridade para aquelas outras as quais lhe compete dar andamento de forma discricionária.

3.1.3 No planejamento de uma auditoria, o auditor deve:

- a. Destacar os aspectos mais importantes do âmbito no qual opera a entidade fiscalizada;

- b. Chegar a compreender as relações entre as diferentes esferas de responsabilidade;
- c. Levar em conta a forma, o conteúdo e os destinatários dos pareceres, conclusões e relatórios de auditoria;
- d. Concretizar os objetivos da auditoria e as comprovações necessárias para alcançá-los;
- e. Determinar quais são os sistemas de gestão e de controle principais e realizar um estudo preliminar para destacar suas vantagens e desvantagens;
- f. Determinar a relevância das matérias que serão estudadas;
- g. Revisar a auditoria interna da entidade fiscalizada e seus programas de trabalho;
- h. Estabelecer a margem de confiança que deve outorgar-se aos trabalhos realizados por outros auditores, por exemplo, os auditores internos;
- i. Determinar os métodos de auditoria mais eficientes e eficazes;
- j. Providencia a realização de uma revisão para determinar se medidas apropriadas foram adotadas em relação a achados e recomendações anteriormente relatados;
- k. Recopilar a documentação adequada ao plano de auditoria e ao trabalho de campo previsto.

3.1.4 No planejamento de uma auditoria, os passos são, normalmente, os seguintes:

- a. Reunir informação sobre a entidade fiscalizada e sua organização, com a finalidade de determinar os riscos e valorizar a relevância;
- b. Definir os objetivos e o alcance da auditoria;
- c. Levar adiante uma análise preliminar para determinar os métodos que têm sido adotados e a natureza e extensão das investigações a serem realizadas;
- d. Destacar os problemas especiais previstos quando se planejou a auditoria;
- e. Elaborar um orçamento e um programa de auditoria;

- f. Determinar as necessidades de pessoal e formar a equipe que deverá realizar a auditoria;
 - g. Informar à entidade fiscalizada o alcance, os objetivos e os critérios de avaliação adotados em relação à auditoria e discuti-los com ela, caso se faça necessário.
- A EFS poderá, durante a realização da auditoria, revisar o plano sempre que isto for considerado pertinente.

3.2 Supervisão e Revisão

As Normas de Trabalho de Campo estabelecem:

O trabalho realizado pela equipe de auditoria em cada nível e cada fase da auditoria deve ser adequadamente supervisionado durante a realização da mesma e a documentação obtida deve ser revisada por um membro experiente da equipe (vide parágrafo 3.0.3b).

Os parágrafos seguintes explicam o significado da supervisão e da revisão como norma de auditoria.

3.2.2 A supervisão é essencial no intuito de assegurar o cumprimento dos objetivos da auditoria e a manutenção da qualidade do trabalho. Supervisão e controle adequados são, por conseqüência, necessários em todos os casos, independentemente da capacidade concreta de cada auditor.

3.2.3 A supervisão deve estar dirigida tanto ao conteúdo quanto ao método da fiscalização. Isso supõe que:

- a. Os membros da equipe de auditores tenham um claro e adequado conhecimento do plano de auditoria;
- b. A auditoria realize-se de acordo com as normas e práticas da EFS;
- c. O plano de auditoria e as atuações previstas no mesmo se concretizem, a menos que alguma modificação seja autorizada;
- d. Os documentos de trabalho que contenham as provas que sirvam de fundamento suficiente e adequado às conclusões, recomendações e opiniões expressadas;
- e. O auditor leve adiante os objetivos estabelecidos;
- f. O relatório inclua, de forma adequada, as conclusões, recomendações e pareceres.

3.2.4

Todo o trabalho de auditoria deve ser revisado por um membro qualificado da equipe antes que se adotem os critérios finais, o que deve ser feito durante o processo de auditoria. Esta revisão traz à tarefa fiscalizadora muito mais que uma uniformidade de juízo e de critério e deve garantir que:

- a. Todas as avaliações e conclusões estejam firmemente fundamentadas e se justifiquem mediante documentos que são os que servem de base para a formação do parecer ou relatório final de auditoria;
- b. Todas as deficiências, questões extraordinárias e erros, tenham sido descritos e documentados adequadamente e, ou resolvidos de maneira satisfatória ou submetidos à atenção de um funcionário de maior hierarquia dentro da EFS;
- c. As mudanças e as melhoras indispensáveis para a realização de futuras auditorias tenham sido descritas, anotadas e consideradas nos planos de auditoria posteriores e no programa de aperfeiçoamento profissional.

3.2.5 Esta norma tem um significado distinto nas EFS constituídas como órgão colegiado. Nelas, todas as decisões, excetuando-se as de rotina, são adotadas pelo colegiado em um nível apropriado à importância da matéria.

Nessas organizações, a entidade decide conjuntamente o alcance do exame, os testes que devem ser realizadas e os métodos a serem utilizados.

3.3 Exame e Avaliação do Controle Interno

3.3.1 As Normas de Trabalho de Campo estabelecem:

Para determinar a extensão e o alcance da auditoria, o auditor deve examinar e determinar o grau de confiabilidade do controle interno (vide parágrafo 3.0.3c).

Os parágrafos seguintes explicam o significado do controle interno como norma de auditoria.

3.3.2 O exame e a avaliação do controle interno devem ser realizados segundo o tipo de auditoria. No caso de uma auditoria de conformidade (financeira), o exame e a avaliação devem recair principalmente sobre os dispositivos estabelecidos para proteger os ativos e o recurso e para assegurar a exatidão e integridade da estabilidade contábil. No caso de uma auditoria de conformidade (de cumprimento), o estudo e a avaliação têm que ser realizados principalmente sobre os métodos e procedimentos estabelecidos para auxiliar os gestores no cumprimento das leis e regulamentos. No caso de uma auditoria de desempenho, o estudo e a avaliação devem ser realizados, sobretudo, naqueles sistemas e procedimentos estabelecidos com objetivo de servir de apoio, a fim de que a entidade fiscalizada leve adiante suas atividades de forma econômica,

eficiente e eficaz, atenta às diretrizes da empresa, e para apresentar uma informação financeira e administrativa oportuna e confiável.

3.3.3 A extensão do exame e da avaliação do controle interno depende dos objetivos da auditoria e do grau de exatidão pretendido.

3.3.4 Quando os sistemas de informação, sejam eles contábeis ou de qualquer outro tipo, estejam informatizados, o auditor deve determinar se os controles internos funcionam de forma que garantam a exatidão, confiabilidade e integridade dos dados.

3.4 Conformidade com as Leis e os Regulamentos Vigentes

3.4.1 As Normas de Trabalho de Campo estabelecem:

Na execução da auditoria de conformidade (financeira) convém verificar a conformidade em relação às leis e regulamentos vigentes. O auditor deve desempenhar ações e procedimentos de auditoria que ofereçam uma garantia razoável de que se detectem os erros, as irregularidades e os atos ilícitos que poderiam repercutir direta e substancialmente sobre os valores que figuram nos estados financeiros, ou sobre os resultados da auditoria de conformidade. Da mesma maneira, o auditor deve ter conhecimento da eventual existência de atos ilícitos que possam afetar indireta e substancialmente os valores que figuram nos estados financeiros ou os resultados da auditoria de conformidade.

Na auditoria de desempenho convém avaliar a conformidade às leis e aos regulamentos vigentes, uma vez que isto se faz necessário para cumprimento dos objetivos da auditoria. O auditor deve fazer a auditoria de maneira que ofereça uma garantia razoável de que os atos ilícitos que poderiam afetar significativamente os objetivos da auditoria sejam detectados. Além disso, o auditor deve prestar especial atenção às situações ou transações suscetíveis de conter atos ilícitos que poderiam afetar diretamente os resultados da auditoria.

Qualquer indicação da existência de irconformidades, atos ilegais, fraudes ou erros que possam ter efeitos materiais sobre auditoria em curso deveriam motivar, por parte do auditor, o prolongamento dos procedimentos com a finalidade de verificar ou dissipar esse tipo de suspeitas.

A auditoria de conformidade constitui um aspecto essencial da Auditoria Governamental. Um dos objetivos mais importantes que este tipo de auditoria determina à EFS é de velar, com todos os meios disponíveis, pela integridade e validade do orçamento e das contas públicas. Graças a isso, o Parlamento ou a autoridade destinatária dos relatórios de auditoria tem condições de constatar seguramente a magnitude e a evolução das obrigações financeiras do Estado. Desta maneira, a EFS procederá ao exame das contas e dos estados financeiros da Administração, com objetivo de assegurar que todas as operações, e só elas, tenham sido devidamente contraídas, ordenadas, liquidadas e registradas. Caso irconformidade seja detectada, a auditoria conclui-se ordinariamente com uma “aprovação” (vide parágrafo 3.0.3d).

Nos parágrafos seguintes se explica a conformidade como norma de fiscalização.

- 3.4.2 O exame da conformidade às leis e regulamentos vigentes refletem uma importância particular na fiscalização dos programas públicos, já que os responsáveis em adotar as decisões devem saber se respeitaram as leis e regulamentos, se seus resultados estão de acordo com os objetivos propostos, e que modificações se consideram necessárias. Além disso, as organizações, programas, serviços, atividades e funções públicas emanam das leis e estão sujeitas a regras e normas mais específicas.
- 3.4.3 Os encarregados do planejamento da auditoria devem informar-se das exigências de conformidade aplicáveis à entidade fiscalizada. Dada a diversidade de leis e regulamentos aplicáveis a uma auditoria específica, o auditor deve usar seu

juízo profissional para determinar que leis e regulamentos podem influenciar significativamente os objetivos de seu trabalho.

- 3.4.4 Além disso, o auditor deve ter conhecimento da eventual existência de atos ilícitos que possam afetar indireta e substancialmente os valores que figuram nos estados financeiros ou os resultados da auditoria de conformidade. Quando as ações e procedimentos de auditoria indiquem a existência, ou mesmo a possibilidade de atos ilícitos, o auditor deve determinar em que medida tais atos afetam os resultados da auditoria.
- 3.4.5 Ao realizar suas auditorias conforme a presente norma, os auditores devem escolher e aplicar as ações e procedimentos de auditoria que, ao seu juízo profissional, sejam apropriados para cada circunstância. O desempenho de tais ações e procedimentos deverá estar orientado a obter provas suficientes, apropriadas e pertinentes a fim de justificar razoavelmente os pareceres e conclusões do auditor.
- 3.4.6 Normalmente a instância responsável pela implantação de um sistema eficaz de controle interno que garanta a conformidade às leis e regulamentos é a administração. Ao desempenhar as ações e procedimentos de auditoria a fim de examinar tal conformidade, o auditor deve avaliar os controles internos da entidade e determinar o risco de que o sistema de controle não preveja ou detecte os casos de não cumprimento.
- 3.4.7 Sem restringir a independência da EFS, o auditor deve exercer as devidas diligência e prudência profissionais ao difundir as ações e procedimentos de auditoria relativos a estes atos ilícitos, de maneira que não interfira em possíveis investigações futuras ou procedimentos legais. A diligência devida incluiria recorrer buscar assistência legal adequada e consultar organizações responsáveis pelo cumprimento das leis a fim de decidir as ações e procedimentos de auditoria a serem seguidos.

3.5 Provas de Auditoria

3.5.1 As Normas de Trabalho de Campo estabelecem:

Para fundamentar os pareceres e as conclusões do auditor relativas à organização, ao programa, à atividade ou à função fiscalizada, devem ser apontadas provas adequadas, pertinentes e razoáveis (vide parágrafo 3.0.3e).

Os parágrafos seguintes explicam o significado das provas de auditoria como norma de auditoria.

3.5.2 Os achados, as conclusões e as recomendações recolhidas em uma auditoria devem estar baseados em provas. Dado que os auditores raramente têm a oportunidade de levar em consideração toda a informação sobre a entidade fiscalizada, é decisivo que as técnicas de recolhimento de dados e de amostras sejam criteriosamente escolhidas. Quando os dados obtidos mediante sistemas informatizados são parte importante da auditoria e a confiabilidade dos dados é crucial para se alcançar o objetivo da auditoria, os auditores devem estar seguros quanto à confiabilidade e pertinência dos dados.

3.5.3 Para recolher as provas correspondentes, os auditores devem ter um profundo conhecimento das técnicas e procedimentos de inspeção, observação, investigação e confirmação. As EFS devem assegurar-se que as técnicas empregadas sejam suficientes para detectar, de maneira razoável, todos os erros e inconformidades quantitativamente essenciais.

3.5.4 Ao escolher os métodos e procedimentos, deve-se levar em conta a qualidade das provas. Assim, as provas devem ser adequadas, pertinentes e razoáveis.

3.5.5 Os auditores devem justificar por meio de documentos, de maneira adequada, todos os fatos relativos à auditoria, inclusive os antecedentes e a extensão do planejamento do trabalho realizado e dos fatos apresentados.

3.5.6 Uma documentação adequada é importante por diversas razões:

- (a) Para confirmar e fundamentar os pareceres e relatórios do auditor;
- (b) Para incrementar a eficiência e a eficácia da auditoria;
- (c) Como fonte de informação na preparação dos relatórios ou na resposta às perguntas da entidade fiscalizada ou de outras partes interessadas;
- (d) Como prova do cumprimento por parte do auditor das normas de auditoria;
- (e) Para facilitar o planejamento e a supervisão;
- (f) Como ajuda ao desenvolvimento profissional do auditor;
- (g) Como auxílio na garantia de que os trabalhos delegados tenham sido realizados satisfatoriamente;
- (h) Como prova do trabalho realizado, para futuras referências.

3.5.7 O auditor deve levar em conta que o conteúdo e a disposição dos documentos de trabalho refletem seu grau de preparação, experiência e conhecimento. Os documentos de trabalho devem ser o suficientemente completos e detalhados, a fim de permitir a um auditor mais experiente, que não tenha tido contato prévio com determinada auditoria, descobrir através desses documentos o trabalho realizado para fundamentar as conclusões.

3.6 Exame das Contas

3.6.1 As Normas de Trabalho de Campo estabelecem:

Na auditoria de conformidade e financeira, e se pertinente em qualquer outra classe de auditoria, os auditores devem examinar as contas para determinar se foram cumpridas as normas de contabilidade aceitáveis para a apresentação ou a publicação dos relatórios financeiros. O exame das contas deve ser realizado de maneira tal que proporcione uma base racional para poder expressar um parecer sobre elas (vide parágrafo 3.0.3f).

Os seguintes parágrafos explicam o significado do exame das contas como norma de auditoria.

3.6.2 O exame das contas destina-se a determinar a existência dos parentescos adequados entre elas e entre seus distintos elementos, de forma que possa detectar-se qualquer erro e qualquer tendência irregular. O auditor deve, portanto, examinar detalhadamente as contas e determinar:

- a. Se foram elaboradas de acordo com as normas de contabilidade aceitáveis;
- b. Se foram apresentadas levando em conta as circunstâncias da entidade fiscalizada;
- c. Se há informações suficientes sobre as diferentes partidas das mesmas, e;
- d. Se as diferentes partidas das contas se prevêm e apresentam maneira adequada.

3.6.3 Os métodos e técnicas aplicáveis dependem em grande parte da natureza, do alcance e dos objetivos da auditoria e do conhecimento e critério do auditor.

3.6.4 Quando a EFS deva elaborar um relatório sobre a execução das leis orçamentárias, a auditoria compreenderá:

- a. No caso da conta de receitas: constatação de que as previsões correspondem ao projeto orçamentário inicial e de que a auditoria dos impostos, taxas e contribuições especiais, bem como os recibos lançados (onde constem os fatos econômicos em relação a sua

- origem, natureza e destino) pode realizar-se mediante a comparação destes dados com as contas anuais da atividade fiscalizadora;
- b. Nos caso das contas de gastos: verificação dos créditos orçamentários, dos orçamentos complementares e, para os restos a pagar, verificação do estado financeiro do exercício anterior.

Capítulo 4

Normas para Elaboração dos Relatórios na Auditoria Governamental

- 4.0.1 Não é prático formular uma regra geral para a elaboração de relatórios em cada caso especial. Estas normas são, exclusivamente, um guia que tem a finalidade de auxiliar o auditor na formação de seu parecer ou relatório.
- 4.0.2 A expressão “Elaboração de um relatório” compreende tanto o parecer e qualquer outro comentário do auditor sobre um conjunto de contas formuladas como resultado de uma auditoria financeira ou de conformidade, como por exemplo, o relatório do auditor emitido ao término de uma auditoria de desempenho.
- 4.0.3 O parecer do auditor sobre um conjunto de contas geralmente possui um formato conciso e uniforme e reflete os resultados de um conjunto de comprovações e outras atividades fiscalizadoras. Frequentemente é obrigatório informar sobre a legalidade das operações e de questões tais como a inadequação dos sistemas de controle ou os atos ilegais ou fraudulentos. Em alguns países, as obrigações constitucionais ou legais podem exigir que a EFS elabore um relatório da execução das leis orçamentárias, que contraste as previsões e as autorizações orçamentárias dos resultados efetivos, tal e qual se apresentem nos estados financeiros.
- 4.0.4 Em uma auditoria de desempenho o auditor informa sobre a economia e eficiência com que os recursos são adquiridos e utilizados, bem como a eficácia com que os objetivos foram alcançados. A abrangência e a natureza de tais relatórios podem variar consideravelmente já que se trata, por exemplo, de determinar se os recursos têm sido aplicados de forma adequada; de comentar qual tem sido a repercussão das diretrizes e dos programas; ou de recomendar a modificação dos projetos para que se obtenha melhores resultados.
- 4.0.5 Com o objetivo de levar em conta as necessidades racionais do destinatário, o relatório do auditor, tanto na auditoria de conformidade como na de desempenho, pode ter que fazer referência a períodos de tempo ou ciclos mais amplos, e que cumprir requisitos de publicação conseqüentes e adequados.

4.0.6 Para facilitar tudo o que se refere a este capítulo, queremos esclarecer que a palavra “parecer” é utilizada para expressar as conclusões a que chega o auditor como resultado da realização de uma auditoria financeira e de conformidade e pode englobar as questões descritas no parágrafo 4.0.3. A palavra “relatório” é utilizada para expressar as conclusões que seguem a uma auditoria de desempenho, tal e qual está descrito no parágrafo 4.0.4.

4.0.7 A norma relativa à elaboração dos relatórios estabelece:

- a. Ao final de cada auditoria o auditor deve preparar por escrito seu parecer ou relatório, manifestando de forma adequada os fatos descobertos. O conteúdo deve ser fácil de entender, estar isento de imprecisões ou ambigüidades, incluir apenas a informação devidamente documentada, e, sobretudo, deve ser independente, objetivo, imparcial e construtivo.
- b. Compete à EFS decidir, em última instância, o que deverá ocorrer em relação às práticas fraudulentas ou às graves irregularidades constatadas pelos auditores.

Em relação à auditoria de conformidade, o auditor deve preparar um relatório escrito dos controles da conformidade às leis e regulamentos vigentes, que será parte do relatório das contas ou será apresentado separadamente. O relatório compreenderá uma declaração da confirmação positiva das partidas comprovadas e uma confirmação negativa das partidas não comprovadas.

Em relação à auditoria de desempenho, o relatório deve incluir todos os casos relevantes de não cumprimento que sejam pertinentes, considerando-se os objetivos da auditoria.

Os parágrafos seguintes explicam o significado desta norma. O parágrafo 4.0.8 trata dos pareceres e dos relatórios, os parágrafos 4.0.9 – 4.0.20 tratam dos pareceres e os parágrafos 4.0.21 – 4.0.26 dos relatórios.

4.0.8 A forma e o conteúdo dos pareceres e dos relatórios de auditoria se fundamentam nos seguintes princípios gerais:

- a. **Título.** O parecer e o relatório devem ser precedidos de um título ou cabeçalho adequado, que facilite ao leitor distingui-los das declarações e informações emitidas por outros.
- b. **Assinatura e data.** O parecer ou o relatório deve estar devidamente assinado. A inclusão da data coloca em destaque que o auditor considerou os acontecimentos e as operações ocorridas até àquela data. A data, no caso das auditorias de conformidade e financeiras, pode ir mais além do período das próprias contas.

- c. **Objetivos e alcance.** O parecer ou o relatório deve incluir uma referência aos objetivos e o alcance da auditoria. Esta informação estabelece a finalidade e os limites da auditoria.
- d. **Integridade.** Os pareceres devem acompanhar e ser publicados com as contas a que fazem referência, mas o relatório das auditorias de desempenho pode ser publicado independentemente das contas. Os pareceres ou os relatórios do auditor devem ser publicados tal e qual tenham sido apresentados por ele. No exercício de sua independência, as EFS devem manifestar, se possível, o que julguem conveniente. Entretanto, em determinadas ocasiões pode haver informação que, por razões de interesse nacional, não deva ser livremente publicada. Isto pode afetar a integridade do relatório. Neste caso o auditor tem a obrigação de decidir sobre a necessidade de fazer um relatório separado e não sujeito à publicação, que inclua a informação confidencial ou as matérias reservadas.
- e. **Destinatário.** Tanto no parecer como no relatório deve ser destacado claramente a quem é dirigido, de acordo com as circunstâncias em que se desenvolva a auditoria e com os costumes e as normas locais. Isto pode ser desnecessário quando existem procedimentos formais para sua distribuição.
- f. **Destaque da matéria a que se referem.** Tanto o parecer como o relatório devem destacar as contas (no caso de auditorias financeiras e de conformidade) ou o âmbito (no caso de auditorias de desempenho) a que se referem e dados tais como o nome da entidade fiscalizada, a data e o período a que as contas se referem e a matéria objeto de auditoria.
- g. **Fundamento legal.** Os pareceres e os relatórios devem fazer referência à legislação ou autorização em que se baseie a auditoria.
- h. **Cumprimento das normas.** Os pareceres e os relatórios devem indicar que normas ou costumes foram seguidos na realização da auditoria garantindo, desta maneira, que a auditoria tenha sido feita usando procedimentos geralmente aceitos.
- i. **Oportunidade.** Os pareceres e os relatórios devem ser apresentados o mais rápido possível para que sejam de maior utilidade aos destinatários, especialmente àqueles que tenham que adotar alguma medida.

4.0.9

O parecer se apresenta normalmente em um documento uniforme onde deve ser feita referência às contas em seu conjunto, evitando assim mencionar detalhadamente os dados em que se sustentam, mas facilitando aos destinatários um conhecimento geral da matéria. A natureza deste parecer

dependerá das normas pelas quais se baseie a auditoria, mas seu conteúdo deverá necessariamente determinar, sem ambigüidade, se há necessidade ou não de ressalvas. Neste último caso, deve determinar se as ressalvas são parciais ou se o parecer é adverso (vide parágrafo 4.0.14) ou se não pode ser dado (vide parágrafo 4.0.15).

- 4.0.10 Um parecer sem ressalvas acontece quando o auditor está satisfeito com tudo que é essencial, isto é:
- (a) Se as contas foram elaboradas aplicando-se normas e diretrizes de contabilidade aceitáveis e essa aplicação foi pertinente;
 - (b) Se as contas cumpriram as exigências legais e os regulamentos pertinentes;
 - (c) Se a situação das contas está de acordo com o conhecimento que o auditor tem da entidade fiscalizada;
 - (d) Se existe uma adequada e completa apresentação das questões importantes relacionadas às contas.
- 4.0.11 **Questões de importância.** Em determinadas ocasiões, o auditor pode considerar que o leitor não obterá o conhecimento adequado da situação financeira a menos que se coloque em destaque alguma questão extraordinária ou importante. Como princípio geral, o auditor que emite um parecer sem ressalvas não faz referência nele a aspectos específicos das contas para evitar que isto seja interpretado erroneamente como uma irconformidade. Para evitar que se passe essa impressão, as referências que se desejem fazer às “questões importantes” se apresentarão em um parágrafo separadamente do parecer. Entretanto, o auditor não deverá fazer uso do parágrafo referente à “questões importantes” para retificação de alguma falha na apresentação das contas, nem como alternativa ou substituição para um parecer sem ressalvas.
- 4.0.12 Pode ser impossível para o auditor emitir uma opinião sem ressalvas quando se apresentem quaisquer das seguintes situações que, de acordo com seu juízo, tenham ou possam vir a ter uma repercussão importante nas contas:
- (a) Quando houver alguma limitação no alcance da auditoria;
 - (b) Quando o auditor considerar que os estados estão incompletos ou dão uma impressão equivocada ou quando houver um desvio injustificado das normas aceitáveis de contabilidade;
 - (c) Quando houver uma incerteza que afete as contas.
- 4.0.13 **Parecer com ressalvas.** Deve emitir-se uma opinião com ressalvas quando o auditor não está de acordo com ou tem dúvidas sobre algum aspecto específico

das contas que seja importante, mas não fundamental para a compreensão adequada das mesmas. Os termos do parecer com ressalvas normalmente indicam um resultado satisfatório da auditoria subordinada a uma declaração clara e concisa das questões em desacordo ou sobre as quais existam dúvidas. Se os efeitos financeiros da incerteza ou desacordo estão quantificados pelo auditor, facilitará o trabalho dos usuários dos estados, ainda que isto não seja sempre praticável ou pertinente.

- 4.0.14 **Parecer adverso.** Um parecer adverso é dado quando o auditor é incapaz de formar uma opinião sobre os estados financeiros como um todo, por um desacordo tão fundamental que repercute na situação apresentada ao ponto em que uma opinião com ressalvas em alguns aspectos não seria adequada. Os termos de tal parecer indicam claramente que os estados financeiros não estão satisfatórios, e descrevem de forma clara e concisa os aspectos irregulares. Também neste caso é de grande utilidade que os efeitos financeiros sejam quantificados sempre que isso seja pertinente e factível.
- 4.0.15 **Declaração de abstenção de parecer.** Quando o auditor não pode apresentar um parecer sobre as contas, consideradas no seu conjunto, devido a alguma dúvida ou restrição de alcance tão fundamentais que um parecer com ressalva não seria adequado, ele deve emitir uma declaração de abstenção de parecer. Os termos da declaração devem deixar claro que um parecer não pode ser emitido, especificando clara e concisamente todos as dúvidas.
- 4.0.16 É comum que as EFS façam um relatório detalhado, ampliando sua opinião, nos casos em que não tenha sido possível dar um parecer sem ressalvas.
- 4.0.17 Além disso, as auditorias de conformidade requerem freqüentemente que se apresentem relatórios quando existem deficiências nos sistemas de controle financeiro ou de contabilidade (como aspectos diferentes dos próprios das auditorias de desempenho). Isto pode ocorrer não somente quando as deficiências afetam aos próprios procedimentos da entidade fiscalizada, mas também quando estão relacionadas ao controle que esta exerce sobre as atividades de outros. O auditor deve também informar sobre irregularidades importantes, reais ou potenciais, sobre falta de concordância na aplicação das normas ou sobre casos de fraude ou corrupção.
- 4.0.18 As EFS que possuem um estatuto jurisdicional têm a competência de sancionar certas irregularidades constatadas nas contas. As EFS estão autorizadas a ajustar as contas dos contadores e a impor sanções e, em determinadas circunstâncias, a suspendê-los ou fazer com que deixem de atuar no seu cargo.
- 4.0.19 Ao informar sobre os casos de irconformidades ou não cumprimento das leis e regulamentos, os auditores devem procurar que os resultados se reflitam

adequadamente. A extensão do não cumprimento pode ser relacionada ao número dos casos examinados ou quantificados em termos monetários.

- 4.0.20 Estes relatórios podem ser redigidos separadamente das ressalvas. Devido a sua natureza costumam conter críticas importantes, mas, para ser construtivos, devem mencionar também as medidas a serem adotadas para remediar a situação, o que se consegue mediante a incorporação por parte da entidade fiscalizada ou do auditor de declarações que incluem conclusões ou recomendações.
- 4.0.21 Diferente das auditorias de conformidade, que estão sujeitas a requisitos e condições específicos, as auditorias de desempenho têm uma natureza mais ampla e estão mais abertas à crítica e à interpretação. Seu alcance é também mais seletivo, podem ser realizadas através de um período de vários anos, não somente de um período financeiro, e não se referem, normalmente, a nenhuma conta concreta. Como consequência, os relatórios de auditoria de desempenho são mais variados e contêm mais discussões e debates razoáveis.
- 4.0.22 O relatório de auditoria de desempenho deve enunciar claramente os objetivos desta e seu alcance. Os relatórios podem incluir algumas críticas (por exemplo, naqueles casos em que, pelo interesse público ou em virtude da obrigação de prestar contas, chama-se atenção a respeito de questões importantes, desperdícios, perda ou ineficiência). Podem, também, não conter críticas oferecendo, no entanto, informação, assessoramento ou garantia sobre se se alcançou ou esta se alcançando economia, eficiência e eficácia e em que nível.
- 4.0.23 Normalmente não se espera que o auditor emita um parecer global sobre o cumprimento, por parte da entidade fiscalizada, dos princípios de economia, eficiência e eficácia, da mesma maneira que o faz em relação às contas. Quando a natureza da auditoria permite que isso se faça em relação a determinadas atividades da entidade fiscalizada, o auditor deve emitir um relatório no qual descreva as circunstâncias do caso e chegue a conclusões específicas em vez de fazer uma declaração normal. Quando a fiscalização limita-se em analisar se existem controles suficientes para assegurar a economia, a eficácia e a eficiência, o auditor pode emitir uma opinião mais geral.
- 4.0.24 Os auditores devem ter consciência de que seus juízos se aplicam a atividades derivadas de decisões adotadas por administrações anteriores. Portanto, devem ser muito criteriosos ao emitir tais juízos e o relatório deve indicar a natureza e a extensão dos dados de que se dispunha (ou de que deviria dispor) a entidade fiscalizada no momento em que se tomaram as decisões. Ao estabelecer claramente o alcance, os objetivos e os resultados da auditoria, o relatório deixa claro a todos que o leiam que o auditor é imparcial. A imparcialidade também supõe a exposição das deficiências ou dos achados críticos de forma a encorajar as correções e o aperfeiçoamento dos sistemas e a das diretrizes da

entidade fiscalizada. Por conseqüência, e para assegurar que no relatório de auditoria os fatos se apresentam de forma completa, precisa e imparcial, os fatos são acordados, geralmente, com a entidade fiscalizada. Pode também ser necessário incluir as respostas da entidade fiscalizada em relação às questões suscitadas, em sua totalidade ou resumidas, especialmente no caso em que as EFS expressem seus próprios pontos de vista ou recomendações.

- 4.0.25 Os relatórios da auditoria de desempenho não devem somente limitar-se em criticar o passado, devem também ser construtivos. As conclusões e recomendações do auditor constituem um aspecto muito importante da fiscalização e, quando procede, serão redigidas como guias de funcionamento. Normalmente estas recomendações indicam as melhoras necessárias, mas não como obter sucesso, ainda que existam ocasiões em que as circunstâncias justifiquem uma recomendação concreta, por exemplo, corrigir um vício em uma norma para conseguir uma melhora administrativa.
- 4.0.26 Ao formular e monitorar as recomendações, o auditor deve ser objetivo e independente e atento para verificar se as deficiências encontradas foram corrigidas ou se foram cumpridas determinadas recomendações.
- 4.0.27 Ao elaborar seu parecer ou relatório de auditoria, o auditor deve levar em conta a relevância da questão dentro do conjunto das contas (auditoria financeira e de conformidade) ou a natureza da entidade fiscalizada ou de sua atividade (auditoria de desempenho).
- 4.0.28 Nas últimas auditorias financeiras e de conformidade, se o auditor chega à conclusão que, dadas as circunstâncias, a questão não afeta de forma nenhuma a situação que as contas refletem, o parecer não deve conter ressalvas. Se o auditor decide que uma questão é importante deve emitir um parecer com ressalvas e determinar a que tipo de ressalvas está se referindo (vide parágrafos 4.0.12 – 4.0.15).
- 4.0.29 No caso de auditorias de desempenho, o parecer será mais subjetivo, já que o relatório não se refere tão diretamente às contas. Portanto, o auditor pode determinar que a relevância em relação à natureza ou ao contexto a que se refere, tem mais relevância que seu aspecto quantitativo.

Glossário

1 - Alcance da Auditoria

O contexto ou os limites da auditoria e as matérias que são objeto da mesma.

2 - Auditoria de gestão

Análise dos gastos públicos em relação aos princípios gerais de determinada gestão.

3 - Auditoria de conformidade

Compreende a certificação das contas prestadas pelas entidades obrigadas a isso, que inclui o exame e a avaliação dos registros contábeis e a emissão de pareceres sobre os estados financeiros; a certificação das contas do governo como um todo; a fiscalização das operações e dos sistemas financeiros, assim como a valorização do cumprimento das disposições legais e regulamentos aplicáveis; a fiscalização dos sistemas de controle e de auditoria internos; a fiscalização da probidade e correção das decisões administrativas adotadas pela entidade fiscalizada; e o relatório sobre qualquer outra questão surgida como consequência da auditoria ou relacionada a ela e que as EFS considerem que deva ser manifestada.

4 - Auditoria Interna

Meio funcional que permite aos administradores de uma entidade receber, de fontes internas, a segurança de que os processos pelos quais são responsáveis funcionam de modo tal que fiquem reduzidas ao mínimo as probabilidades de que se produzam fraudes, erros ou práticas ineficientes e antieconômicas. Possui muitas das características da auditoria externa, mas pode, corretamente, cumprir instruções do nível de direção a que responde.

5 - Auditoria de Desempenho

Uma auditoria da economia, eficiência e eficácia com que a entidade fiscalizada utiliza seus recursos para o desempenho de seus atos.

6 - Constitucional

Aquilo que é permitido ou autorizado pela lei fundamental de um país.

7 - Controle Interno

Conjunto dos sistemas de controles financeiros e de outros tipos – que abarcam a estrutura organizada, os métodos, os procedimentos e a auditoria interna – estabelecido pela direção em suas metas corporativas, para ajudar a realizar as operações da entidade fiscalizada de forma regular, econômica, eficiente e eficaz; garantindo o cumprimento das políticas de gestão; defendendo os bens e recursos; assegurando que os registros contábeis sejam exatos e completos; e produzindo informação financeira e gerencial tempestiva e confiável.

8 - Devida Diligência

O elemento apropriado de cuidado e aptidão profissional que se espera seja aplicado pelo auditor capacitado, considerando a complexidade da tarefa de auditoria, incluindo atenção especial ao planejamento, acumulação e avaliação das provas, formação de pareceres e conclusões, e formulação de recomendações.

9 - Economia

Consiste em reduzir ao mínimo o custo dos recursos utilizados para desempenhar uma atividade a um nível de qualidade apropriado.

10 - Eficácia

A medida de alcance dos objetivos, e a relação entre os resultados pretendidos e os resultados reais de uma atividade.

11 - Eficiência

Relação entre o produto – expresso em bens, serviços ou outros resultados – e os recursos utilizados para produzi-los.

12 - Entidade Fiscalizada

A organização, o programa, a atividade ou a função sujeitas à auditoria pela EFS.

13- Entidade Fiscalizadora Superior (EFS)

Órgão público de um Estado que, qualquer seja sua denominação ou a forma em que se tenha constituído ou organizado, exerce, em virtude da lei, a suprema função de auditoria pública desse Estado.

14- Fundamental

Um assunto se torna fundamental (suficientemente importante) ao invés de relevante quando sua repercussão nas contas é tão grande que as faz enganosas no seu conjunto.

15- Relevância e Significância (Relevante)

Em termos gerais, uma questão pode ser considerada relevante se seu conhecimento ocasionar conseqüências para o destinatário das contas ou dos relatórios. O que é relevante, freqüentemente, se estima em termos de valorização quantitativa, mas a natureza ou as características inerentes a uma partida ou grupo de partidas pode também fazer com que uma questão se converta em relevante. Por exemplo, quando a lei ou qualquer outra regulamentação exige a separação de uma partida em relação ao conjunto em que apareça. Além disso, pelo seu valor ou por sua natureza, uma questão pode ser relevante pelo contexto em que apareça. Por exemplo, a relação que guarda uma partida ou a impressão geral causada pelas contas; o total de que faz parte; os elementos relacionados com ela; o valor dessa mesma partida em anos anteriores. As provas de auditoria desempenham um papel importante na decisão do auditor em relação à seleção das matérias e áreas de auditoria, bem como à natureza, o cronograma e a extensão dos testes e procedimentos de auditoria.

16- Independência

Liberdade da EFS em assuntos de auditoria no sentido de poder agir conforme seu mandato de fiscalização, sem ficar sujeita a diretrizes ou interferências externas de nenhuma classe.

17- Relatório

Opinião escrita e outras observações do auditor a respeito de um conjunto de estados financeiros como resultado de uma auditoria financeira ou de conformidade ou de situações destacadas pelo auditor ao término de uma auditoria de desempenho.

18- Mandato de Fiscalização (Competências Legais)

As responsabilidades, atribuições, poderes discricionários e obrigações conferidas a uma EFS em virtude da Constituição ou de qualquer outra autoridade legítima de um país.

19- Normas de Auditoria

As normas de auditoria proporcionam ao auditor uma orientação mínima que ajuda a determinar a amplitude das medidas e dos procedimentos de fiscalização que devem aplicar-se para cumprir o objetivo da auditoria. São os critérios ou padrões com referências aos quais se avaliam os resultados da auditoria.

20- Normas de Trabalho de Campo

Marco geral a que se poderia referir o auditor para cumprir sistematicamente o objetivo da auditoria, incluindo o planejamento e supervisão desta, a acumulação de provas adequadas, pertinentes e razoáveis, e um estudo e avaliação apropriados dos controles internos.

21- Normas Gerais

A preparação e a competência, a independência e objetividade necessárias, e a aplicação da devida diligência, que se exigirão ao auditor com objetivo de que cumpra de maneira competente, eficiente e eficaz as tarefas relacionadas às Normas de Trabalho de Campo e às normas para a elaboração dos relatórios.

22- Normas para a Elaboração de Relatórios

Marco geral no qual o auditor deverá basear-se para informar os resultados da auditoria; compreendem orientações sobre a forma e o conteúdo do relatório do auditor.

23- Objetivo da Auditoria

Uma declaração precisa do que se pretende conseguir na auditoria e/ou da pergunta a que está dar resposta. Pode incluir questões financeiras, de conformidade ou operacionais.

24-Obrigações de Prestar Contas do Setor Público (Controle das Contas Públicas)

A obrigação que as pessoas ou entidades responsáveis por recursos públicos têm – incluídas as empresas e corporações públicas – de serem cobradas pelas responsabilidades fiscal, gerencial e programáticas que foram conferidas a elas, e de prestar contas a quem lhes conferiu essas responsabilidades.

25-Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI)

Organismo internacional independente que tem por objeto fomentar o intercâmbio de idéias e experiências entre Entidades Fiscalizadoras Superiores no que se refere ao controle das finanças públicas.

26-Planejamento

Consiste em definir os objetivos, traçar políticas e determinar a natureza, o alcance, a extensão e o cronograma de aplicação dos procedimentos e das comprovações necessárias para o êxito dos objetivos.

27-Poder Executivo (O Executivo)

Ramo do poder público que faz cumprir as leis.

28-Poder Legislativo

A autoridade que faz as leis em um país como, por exemplo, um Parlamento.

29-Princípios

Suposições básicas, premissas coerentes e princípios e exigências lógicas que representam o marco geral de referência para a elaboração de normas de auditoria.

30-Procedimentos de Auditoria

Comprovações, instruções e detalhes incluídos no programa de auditoria que devem ser considerados sistemática e razoavelmente.

31-Provas de Auditoria

Informações que constituem a base em que se sustentam os pareceres, conclusões ou relatórios do auditor ou das EFS.

Adequadas: Informações que, quantitativamente, são suficientes e apropriadas para alcançar os resultados da auditoria e que, qualitativamente, têm a imparcialidade necessária para inspirar confiança e confiabilidade.

Pertinentes: Informações pertinentes aos objetivos da auditoria.

Razoáveis: Informações que são econômicas no sentido em que o custo de sua obtenção é proporcional ao resultado que o auditor ou a EFS objetiva conseguir.

32-Achados, Conclusões e Recomendações

Os achados são as provas específicas reunidas pelo auditor para cumprir os objetivos da auditoria; as conclusões são declarações deduzidas pelo auditor a partir desses achados; as recomendações são medidas sugeridas pelo auditor relacionadas aos objetivos da auditoria.

33-Sistema de Controle Administrativo

Conjunto de ações que é parte integral do sistema de controle interno e que se refere aos procedimentos administrativos necessários para tomar decisões gerais, alcançar a máxima eficiência econômica e administrativa possível, e assegurar a aplicação das políticas administrativas, quer sejam ou não relacionadas a assuntos financeiros.

34-Sistema de Controle Contábil

Conjunto de ações que integram o sistema geral de controle interno referente à realização dos fins contábeis da entidade. Isto inclui o cumprimento das políticas e dos procedimentos contábeis e financeiros, a garantia dos recursos da entidade e a preparação dos relatórios financeiros confiáveis.

35-Sistemas Financeiros

Procedimentos para preparar, registrar e comunicar informação confiável a respeito das operações financeiras.

36-Supervisão

Requisito essencial na auditoria que implica uma adequada liderança, bem como direção e controle em todos os níveis para que se estabeleça um vínculo eficaz e adequado entre as atividades, os procedimentos e os exames a serem executados e as metas a serem alcançadas.