Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores

INTOSAI

Outubro 1992

Normas de Auditoria da INTOSAI

Emitida pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores

TCE

Publicação do
Tribunal de Contas do Estado da Bahia - Brasil
Programa de Desenvolvimento da Auditoria - Escola de Auditoria Pública
Série de Tradução de TCE nº 05

Tribunal de Contas do Estado da Bahia
Composição do Tribunal – 1995

Conselheiro Presidente
Adhemar Martins Bento Gomes

Conselheiro Vice-Presidente
Renan Rodrigues Baleeiro

Conselheiro Corregedor
Faustino Dias Lima

Conselheiros
Bernardo Spector
Filemon Matos
Antônio França Teixeira
Eliel Silva Martins

Chefe de Gabinete da Presidência
Carlos Vasconcelos Domingues da Silva

Assessor Chefe da Assessoria Jurídica

06 *Os parágrafos seguintes tratam da importância dos postulados básicos de auditoria.*

07 Estes postulados estipulam que :

As EFSs devem procurar observar as normas de auditoria da INTOSAI em todas as questões consideradas relevantes. Certas normas não se aplicam a algumas atividades típicas de auditoria das EFSs - inclusive daquelas organizadas como Tribunais de Contas - nem a outros tipos de trabalhos por elas executados. As EFSs devem estabelecer as normas aplicáveis a estes tipos de trabalhos, a fim de garantir efetivamente sua alta qualidade.

08. Em termos gerais, uma questão pode ser considerada relevante se houver a possibilidade de influir na opinião dos interessados nas demonstrações financeiras ou no relatório de auditoria de otimização de recursos

09. Freqüentemente estima-se a relevância em termos de valor, mas determinado item ou conjunto de itens de uma questão podem, por sua natureza ou características, torná-la relevante. Isto ocorre, por exemplo, no caso em que a legislação ou os regulamentos exigem que a questão seja apresentada em separado, independentemente do seu valor.

10. Além de haver a possibilidade de determinada questão ser relevante em função do seu valor e natureza, ela também pode ser em função do seu contexto. Determinado item de uma questão pode, por exemplo, ser avaliado em relação:

(a) à situação geral apresentada pelas informações financeiras,
(b) ao total do qual ele faça parte;
(c) *a outras condições a ele associadas;* e
(d) ao seu valor em exercícios anteriores.

11. As EFSs freqüentemente desempenham atividades que não são típicas de auditoria, mas que contribuem para a melhor administração pública. São exemplos destas atividades: (a) compilação de dados sem a realização de análises importantes, (b) atividades de natureza jurídica; (c) prestação de informações ao Congresso quanto ao exame de projetos orçamentários; (d) assistência ao Congresso em sondagens e consultas aos arquivos das EFSs; (e) atividades administrativas, e (f) atividades de processamento eletrônico de dados

Estas atividades proporcionam informações valiosas aos responsáveis pelas decisões e devem ser comprovadamente de alta qualidade

12. Em razão da estrutura e dos métodos de algumas EFSs, certas normas de auditoria não são aplicáveis a todos os aspectos de seu trabalho. Por exemplo, a natureza colegiada e jurídica da fiscalização empreendida pelos Tribunais de Contas torna seu trabalho, em certos aspectos, fundamentalmente diferente das auditorias financeiras e de otimização de recursos realizadas pelas EFSs com sistema hierárquico comandado por um Auditor Geral ou *Controlador Geral.*

13. Para garantir a realização de um trabalho de alta qualidade, devem-se seguir normas apropriadas. Os objetivos de determinado trabalho ou tarefa ditam as normas específicas a serem seguidas. Cabe a cada EFS estabelecer as diretrizes segundo as quais as normas da INTOSAI, ou outras normas específicas, devem ser seguidas na execução dos seus vários tipos de tarefas, a fim de garantir que o trabalho e seus resultados sejam de alta qualidade.

14. Os postulados básicos de auditoria estipulam que:

A EFS deve usar sua própria capacidade de julgamento nas diversas situações que se apresentem no exercício de sua função fiscalizadora.

15. As informações comprobatórias desempenham um papel importante na decisão do auditor quanto à seleção das questões e áreas a serem auditadas, assim como quanto à natureza, cronograma e extensão dos exames e procedimentos de auditoria

16 A competência legal da EFS está acima de quaisquer convenções contábeis ou de auditoria com as quais possa conflitar e, portanto, guarda uma relação significativa com as normas de auditoria empregadas pelas EFSs. Conseqüentemente, as normas de auditoria da INTOSAI - e também quaisquer normas de auditoria de outras procedências - não podem ser prescritivas nem de aplicação compulsória por parte da EFS ou de seu pessoal

17. A EFS deve avaliar o grau de compatibilidade das normas de auditoria de outras procedências com o exercício de sua competência legal. A EFS deve reconhecer, contudo, que as normas de auditoria da INTOSAI representam um consenso de opiniões de auditores públicos e procurar aplicá-las quando forem compatíveis com suas atribuições. A EFS deve, quando necessário, procurar eliminar as incompatibilidades, a fim de permitir a adoção de normas apropriadas.

18. Em certos aspectos de sua competência legal, em particular os relacionados com a auditoria de demonstrações financeiras, os objetivos da EFS podem ser similares aos do setor privado. Por conseguinte, normas do setor privado para a auditoria de demonstrações financeiras, emitidas por órgãos normativos oficiais, podem ser aplicáveis ao setor público.

19. Os postulados básicos de auditoria estipulam ainda que:

O maior grau de conscientização da sociedade torna mais evidente a necessidade tanto de que as pessoas ou entidades gestoras de recursos públicos cumpram sua obrigação de prestar contas, como de que este processo seja adequado e funcione eficazmente.

20 Em alguns países, as disposições legais estabelecem que as entidades obrigadas a prestar contas apresentem relatórios ao Presidente, Rei ou Conselho de Estado, mas, na maioria deles, os relatórios são apresentados ao Poder Legislativo, diretamente, ou por intermédio do Poder Executivo. Certas EFSs têm poder judicante que é exercido, dependendo do país, sobre as contas, sobre os responsáveis por elas ou até mesmo sobre os adminis tradores. Os julgamentos e decisões destas instituições constituem uma complementação natural da função administrativa de auditoria de que estão incumbidas.

21. As empresas públicas também são obrigadas a prestar contas e podem ter finalidades comerciais, como é o caso de empresas criadas por lei ou por disposiçãodo poder executivo ou de empre sas nas quais o governo seja acionista majoritário. Independentemente da forma como estão constituídas, de suas funções, do seu grau de autonomia ou do seu regime financeiro, tais entidades devem prestar contas, em última instância, ao órgão legislativo superior.

22. Os postulados básicos de auditoria estabelecem ainda que.

A implantação, nos órgãos públicos, de sistemas adequados de informação, controle, avaliação e elaboração de relatórios, torna mais fácil o cumprimento da obrigação de prestar contas. Os administradores têm a responsabilidade de zelar para que os relatórios financeiros e outras informações sejam corretas e suficientes, tanto na forma como no conteúdo.

23. Relatórios e demonstrações financeiras com dados corretos e suficientes são a expressão da situação financeira e dos resultados das operações da entidade. Constitui também obrigação da entidade o desenvolvimento de um sistema prático que forneça informações pertinentes e confiáveis.

24. Os postulados básicos de auditoria estipulam que:

De acordo com as necessidades do governo, as autoridades competentes devem promulgar normas de contabilidade aceitáveis atinentes à elaboração e divulgação dos relatórios financeiros. Já as entidades auditadas devem adotar objetivos e metas de desempenho específicos e mensuráveis.

25 As EFSs devem cooperar com os órgão s normatizadores da área contábil, a fim de garantir a adequação das normas à administração pública

26. As EFSs também devem recomendar às entidades auditadas que estabeleçam objetivos mensuráveis e claramente explicitados, assim como metas de desempenho para estes objetivos

27. Os postulados básicos de auditoria estabelecem que

A aplicação efetiva de normas contábeis aceitáveis devem resultar na apresentação fidedigna da situação financeira e dos resultados das operações.

28 A premissa de que um pré-requisito para a fidedignidade das demonstrações seja a aplicação consistente de normas contábeis significa que a entidade auditada deve seguir aquelas que forem apropriadas às circunstâncias e aplicá-las de maneira sistemática. O auditor não deve considerar a observância correta das normas contábeis como prova definitiva da apresentação fidedigna dos vários relatórios financeiros. A fidedignidade constitui uma expressão da opinião do auditor que ultrapassa os limites da mera aplicação estrita de normas contábeis. Esta premissa reforça a tese de que as normas de auditoria não passam de requisitos mínimos para a atuação do auditor. A decisão de ultrapassar este mínimo fica a seu critério.

29 Os postulados básicos de auditoria estipulam que:

A existência de um sistema de controle interno adequado reduz ao mínimo o risco de erros e irregularidades.

30. A entidade auditada, e não o auditor, é responsável pelo desenvolvimento de sistemas adequados de controle interno para proteger seus recursos. Também constitui sua obrigação garantir a existência e o funcionamento de controles para assegurar tanto o cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis como a probidade e propriedade das decisões tomadas. Contudo, isto não exime o auditor de apresentar propostas e recomendações ao auditado cujos controles forem inadequados ou inexistentes.

31. Os postulados básicos de auditoria estipulam que:

O estabelecimento de disposições legais facilita a cooperação das entidades auditadas, tanto no que diz respeito à manutenção dos dados pertinentes, necessários à avaliação global das atividades auditadas, quanto no que se refere ao acesso a todos esses dados.

32 A EFS deve ter acesso às fontes de informações e de dados, assim como aos funcionários e empregados da entidade auditada, a fim de se desincumbir eficientemente de suas responsabilidades de auditoria. O estabelecimento de disposições legais que garantam este acesso do auditor às informações e ao pessoal contribuirá para reduzir futuros problemas neste campo.

33. Os postulados básicos de auditoria estipulam que:

Todas as atividades de fiscalização da EFS devem ser desempenhadas no exercício de sua competência legal.

34 As EFSs geralmente são instituídas pelo órgão legislativo superior ou por disposição constitucional. Em alguns casos, ao invés de disposições legais específicas, é a praxe que rege certos aspectos de suas atribuições. Via de regra, a lei ou regulamento estabelece a forma de constituição da EFS (por exemplo: tribunal, conselho, comissão, órgão oficial ou ministério). Também estabelece os termos e condições da competência, duração, poderes, deveres, funções, responsabilidades gerais e outras questões relativas ao exercício do cargo de seus titulares e ao cumprimento de suas respectivas funções e deveres.

35. Qualquer que seja o seu sistema organizacional, a função essencial da EFS é assegurar e promover o cumprimento da obrigação de prestar contas no setor público. Em alguns países a EFS é um Tribunal, integrado por juízes, e que tem autoridade sobre os responsáveis por contas que lhe devam ser prestadas. Em virtude desta função judicante, a EFS precisa assegurar-se de que toda pessoa responsável por recursos públicos lhe preste contas e esteja, neste sentido, sujeita à sua fiscalização. Há uma importante relação complementar entre este poder judicante e as outras características da auditoria. Estas características devem ser encaradas como parte da lógica dos objetivos gerais perseguidos pelo controle externo e mais especificamente daqueles relacionados com a gestão contábil.

36. O âmbito geral da fiscalização pública abrange as auditorias de regularidade e de otimização de recursos.

37. A auditoria de regularidade tem por objetivo

(a) certificar que as entidades responsáveis cumpriram sua obrigação de prestar contas, o que envolve o exame e a avaliação dos registros financeiros e a emissão de parecer sobre as demonstrações financeiras;

(b) emitir parecer sobre as contas do governo

(c) auditar os sistemas e as operações financeiras, incluindo o exame da observância às disposições legais e regulamentares aplicáveis;

(d) auditar o controle interno e as funções da auditoria interna;

(e) auditar a probidade e a propriedade das decisões administrativas tomadas pela entidade auditada e

(f) informar sobre quaisquer outros assuntos, decorrentes ou relacionados com a auditoria, que a EFS considere necessário revelar.

38. A auditoria de otimização de recursos preocupa-se em verificar a economia, a eficiência e a eficácia, e tem por objetivo.

(a) determinar se a administração desempenhou suas atividades com economia, de acordo com princípios, práticas e políticas administrativas corretas;

(b) determinar se os recursos humanos, financeiros e de qualquer outra natureza são utilizados com eficiência, incluindo o exame dos procedimentos de mensuração e controle do desempenho e as providências adotadas pelas entidades auditadas para sanar as deficiências detectadas e

(c) determinar a eficácia do desempenho das entidades auditadas em relação ao alcance de seus objetivos e avaliar o verdadeiro efeito de suas atividades em comparação com o efeito esperado.

39. Pode haver, na prática, uma sobreposição entre as auditorias de regularidade e de otimização de recursos e, neste caso, a classificação da auditoria dependerá de seu objetivo principal.

40. Em muitos países, a competência legal da EFS com relação à auditoria de otimização de recursos não inclui a verificação da orientação política dos programas de governo. De qualquer modo, essa competência deve definir claramente os poderes e responsabilidades da EFS quanto à auditoria de otimização de recursos em todas as áreas da atividade governamental, a fim de facilitar, entre outras coisas, a aplicação de normas de auditoria apropriadas. Em alguns países, as disposições constitucionais ou legais em vigor nem sempre conferem à EFS poderes para examinar a

"eficácia" nem a "eficiência" da administração financeira do Executivo. Nestes casos, a avaliação da propriedade ou da utilidade das decisões administrativas, bem como da eficácia da administração, cabe a Ministros, a quem se atribui a tarefa de organizar os serviços administrativos, sendo eles responsáveis pela sua gestão perante o Legislativo. A expressão que parece ser a mais adequada, neste caso, para descrever as auditorias que ultrapassam os limites tradicionais da regularidade e da legalidade é "auditoria da boa gestão". Tal auditoria não busca efetuar um exame crítico da eficácia nem da eficiência no uso dos recursos financeiros, mas sim proceder a uma análise da despesa pública à luz dos princípios gerais da boa administração. Os dois tipos de auditorias - de regularidade e de gestão - podem, na prática, ser realizados concomitantemente, ainda mais que são mutuamente reforçadores: a auditoria de regularidade ser preparatória para a de gestão, e a última levando à correção de situações causadoras de irregularidades.

41 O cumprimento da obrigação de prestar contas no setor público será promovido mais efetivamente quando a competência legal da EFS permitir-lhe executar ou dirigir a execução de auditorias de regularidade e de otimização de recursos em todas as organizações públicas

42. Os postulados básicos de auditoria estipulam que:

As EFSs devem aperfeiçoar as técnicas usadas para auditar a validade dos procedimentos de mensuração do desempenho.

43. O aumento das funções dos auditores requer deles o aperfeiçoamento e a elaboração de novas técnicas e metodologias para avaliar se as entidades auditadas usam procedimentos corretos e válidos de mensuração do desempenho. Os auditores devem, para tanto, fazer uso de técnicas e metodologias de outras disciplinas.

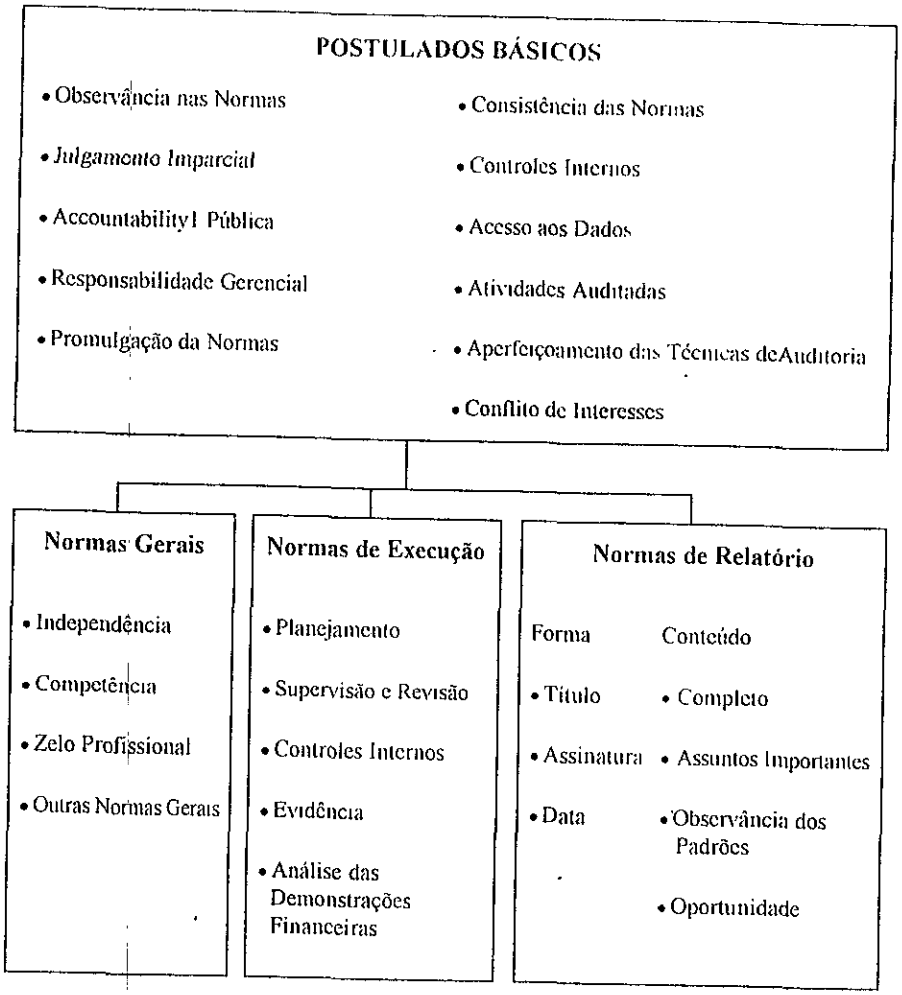
44. Os postulados básicos de auditoria estabelecem que:

As EFSs devem evitar conflitos de interesses entre o auditor e a entidade auditada.

45. A EFS desempenha seu papel realizando auditorias nas entidades obrigadas a prestar contas e relatando os resultados Para tanto, a EFS necessita preservar sua independência e objetividade, o que será mais fácil mediante a aplicação de normas gerais de auditoria apropriadas.

46. A extensão da competência legal da EFS determinará a extensão das normas de auditoria a serem aplicadas

NORMAS DE AUDITORIA DA INTOSAI



[1] N. T. – ***ACCOUNTABILITY*** – Obrigação de responder por uma responsabilidade outorgada. *Pressupõe a existência de pelo* menos duas partes uma que delega a responsabilidade e outra que a aceita, com o compromisso de prestar contas da forma como usou essa responsabilidade (Definição extraída do Manuel de Auditoria Integrada do Escritório do Auditor Geral do Canadá

47 Este capítulo trata das normas gerais de auditoria pública, as quais estabelecem os requisitos para que o auditor e/ou a instituição fiscalizadora possam desempenhar, com competência e eficácia, as tarefas a que se referem as normas aplicáveis à execução da auditoria e à elaboração de relatórios.

48 As normas de auditoria compreendem, por um lado, normas aplicáveis tanto aos auditores quanto à EFS e, por outro, normas aplicáveis apenas à EFS. As normas comuns a ambos são:

(a) O auditor e a EFS devem ser independentes;

(b) O auditor e a EFS devem possuir a competência necessária e

(c) O auditor e a EFS devem agir com o devido zelo profissional e cuidado ao observarem as normas de auditoria da INTOSAI. Isto inclui o devido zelo profissional ao especificar, reunir e avaliar informações probatórias e ao relatar suas constatações, conclusões e recomendações.

49 As normas gerais de auditoria aplicáveis apenas à EFS estabelecem que devem ser adotadas políticas administrativas e procedimentos para:

(a) Recrutar pessoal com a adequada qualificação;

(b) Aperfeiçoar e treinar seu pessoal a fim de capacitá-lo a desempenhar suas tarefas com eficácia, assim como definir critérios para a promoção dos auditores e demais servidores;

(c) Preparar manuais, guias e instruções para a execução das auditorias;

(d) Aproveitar a formação técnica e experiência profissional dos seus auditores e identificar os setores onde haja carência de conhecimentos técnicos; fazer uma boa distribuição das tarefas de auditoria entre o pessoal, segundo sua especialidade, designando um número suficiente de pessoas para cada auditoria e realizar um planejamento e uma supervisão adequados para alcançar as metas preestabelecidas com o zelo profissional e empenho devidos e

(e) Revisar a eficiência e a eficácia de suas normas e procedimentos internos

Independência 50 As normas gerais aplicáveis tanto ao auditor quanto a EFS estabelecem

O auditor e a EFS devem ser independentes.

Os parágrafos seguintes explicam a independência como uma norma de auditoria. Especificamente, os parágrafos 53-57 explicam a independência em relação ao legislativo; os parágrafos 58-68 explicam-na em relação ao executivo e os parágrafos 69-73 em relação à entidade auditada

51 Qualquer que seja a forma de governo, a necessidade de se proceder com independência e objetividade na auditoria é vital. Um grau adequado de independência tanto em relação ao poder legislativo como ao executivo é essencial para a execução da auditoria e para a credibilidade dos seus resultados

52 Critérios para o estabelecimento e manutenção da adequada independência da EFS podem ser fixados de forma mais fácil e clara nos países onde o poder legislativo for distinto do executivo (quer sejam ou não os membros do poder executivo também membros do legislativo). Uma vez que isto ocorre num grande número dos países integrantes da INTOSAI, estas normas estabelecem os critérios para a independência das EFSs destes países, sendo necessário modificá-los e adaptá-los para os demais países

53 O poder legislativo é um dos principais beneficiários dos serviços da EFS. A competência legal da EFS provém da Constituição ou de outras disposições legais e uma característica geral de sua função é fornecer informações ao legislativo

Espera-se que a EFS trabalhe estreitamente com o poder legislativo, inclusive com quaisquer de suas comissões encarregadas de examinar os relatórios da EFS. Tal cooperação pode contribuir para a eficaz continuidade do trabalho da EFS. Da mesma forma, os resultados importantes da fiscalização da execução orçamentária do governo e dos órgãos da administração pública, assim como, as controvérsias e desentendimentos com os órgãos auditados, devem ser levados ao conhecimento do legislativo por meio de relatório ou comunicação especial.

Comissões especiais do legislativo podem ser encarregadas de examinar, na presença de Ministros, de representantes dos órgãos auditados e de outros representantes, as observações dos relatórios e comunicações especiais da EFS. O estreito vínculo entre o legislativo e a EFS pode também ser implementado por meio de

um exame do orçamento, assim como pela assistência técnica ao trabalho das comissões parlamentares incumbidas de examinar os projetos orçamentários.

54. A EFS pode fornecer aos membros do legislativo resumos de fatos constantes dos relatórios de auditoria, mas é importante que a EFS se mantenha à margem de influências políticas, a fim de preservar a imparcialidade no desempenho de suas funções fiscalizadoras. Isto implica que a EFS não seja susceptível a interesses políticos particulares nem dê a impressão de sê-lo.

55. Embora a EFS precise observar as leis, sua independência exige que não se sujeite ao comando do legislativo ao programar, planejar e executar suas auditorias. A EFS precisa de liberdade para estabelecer prioridades e programar seu trabalho de acordo com sua competência legal e também para adotar metodologias apropriadas às auditorias a serem realizadas.

Em alguns países, a fiscalização da administração financeira do executivo constitui uma prerrogativa do Parlamento ou Assembléia Nacional; isto pode também ocorrer com a fiscalização da receita e da despesa, em nível regional, onde o controle externo cabe à assembléia legislativa. Nestes casos, a fiscalização é realizada em nome do legislativo, sendo conveniente que a EFS leve em conta seus pedidos de investigações específicas, ao programar as tarefas de auditoria. Contudo, é importante que a EFS mantenha sua liberdade de determinar a forma de conduzir todas as suas atividades, inclusive as tarefas solicitadas pelo Parlamento.

56. É conveniente que a legislação estabeleça os requisitos mínimos necessários à elaboração dos relatórios, incluindo os assuntos sujeitos a auditoria, e fixando prazos razoáveis para sua apresentação. Além disso, a existência de disposições flexíveis referentes aos relatórios a serem apresentados ao legislativo, sem restrições quanto ao seu conteúdo e periodicidade, contribuiria para a manutenção da independência da EFS

57. O Poder Legislativo precisa prover a EFS com recursos suficientes. Por sua vez, ela deve responder por estes recursos, assim como, pelo exercício eficaz de sua competência legal

58. O Poder Executivo e a EFS podem ter em comum certo interesse em promover a *accountability* no setor público. Entretanto, a relação precípua da EFS para com o executivo deve cor-

responder à de um auditor externo. Como tal, os relatórios da EFS auxiliam o executivo ao apontarem as deficiências da administração e recomendarem medidas saneadoras. A EFS deve tomar cuidado no sentido de evitar participar de atividades da alçada do executivo que possam prejudicar sua independência e objetividade no cumprimento de suas funções.

59. É importante para a independência da EFS que o executivo não tenha nenhum poder de ingerência sobre o desempenho de suas funções. A EFS não deve ser obrigada a executar, modificar ou abster-se de realizar determinadas auditorias, nem tampouco retirar ou alterar constatações, conclusões e recomendações.

60 Uma certa cooperação entre a EFS e o executivo é recomendável em determinadas áreas. A EFS deve estar apta para, com presteza, assessorar o executivo em questões relativas a normas e diretrizes contábeis e aspectos formais das demonstrações financeiras. A EFS deve assegurar-se de que, ao prestar tal assessoramento, não estará assumindo qualquer compromisso explícito ou implícito que impeça o exercício independente de sua competência legal.

61. A preservação da independência da EFS não impede que o executivo lhe proponha a auditoria de certos assuntos. Entretanto, para que a EFS exerça sua independência plenamente deve ser-lhe facultado recusar qualquer destas propostas. É fundamental para o conceito de independência da EFS que as decisões quanto ao trabalho de auditoria, inclusive o programa, caibam, em última instância, à própria EFS.

62. O provimento de recursos a EFS constitue um aspecto delicado ao seu relacionamento com o executivo. Como reflexo de diferenças constitucionais e institucionais, as disposições que regem provimento de recursos à EFS podem estar relacionadas, de várias formas, à situação financeira e à política de execução da despesa do executivo. Em contrapartida, para promover o cumprimento eficaz da obrigação de prestar contas, a EFS precisa contar com os recursos necessários ao desempenho satisfatório de suas atribuições.

63. A EFS deve comunicar ao legislativo qualquer imposição em matéria de recursos ou quaisquer outras restrições, por parte do

executivo, que possam cercear o exercício de sua competência legal.

64 A legislação que dispõe sobre a competência legal da EFS deve prever seu livre e total acesso a todas as instalações e registros referentes às entidades e operações auditadas, devendo ainda conferir à EFS poderes suficientes para obter informações pertinentes das pessoas ou entidades que as possuam.

65. O poder executivo também deve, por praxe ou imposição legal, permitir o acesso da EFS às informações confidenciais que sejam necessárias e pertinentes para o cumprimento de suas funções.

66. A existência de condições que definam o tempo de permanência no cargo dos titulares das EFSs, pode contribuir para a sua independência em relação ao executivo. Por exemplo, os titulares das EFSs podem ser designados para ocupar o cargo por um longo período fixo de tempo ou então até que atinjam uma idade limite para a aposentadoria. Por outro lado, condições que obriguem a EFS a sujeitar-se à vontade do executivo, exercerão uma influência negativa sobre sua independência. Assim sendo, é desejável que, em princípio, ao se estabelecerem as condições para o término do exercício do cargo ou para a destituição do seu titular, sejam adotadas disposições similares às aplicadas aos cargos do Poder Judiciário ou assemelhados.

A independência dos membros das EFSs que exercem função judicante e que freqüentemente são organizadas de forma colegiada, deve ser garantida de vários modos, particularmente pelo princípio da inamovibilidade dos juízes, pela prerrogativa do exercício do poder judicante, pela definição de sua situação perante a lei e pela sua independência como auditor

67. A fim de que a EFS não apenas exerça suas funções com independência do executivo, mas também para que isto seja manifestado claramente, é importante que sua competência legal e posição independente sejam bem compreendidas pela sociedade A EFS deve, ao surgirem oportunidades adequadas, promover um trabalho educativo neste sentido

68 A independência funcional da EFS não impede que ela coordene, com órgãos do Poder Executivo, certos aspectos de sua administração, tais como relações trabalhistas, administração de pessoal, administração do patrimônio ou aquisição conjunta de

equipamentos e materiais. Os órgãos do executivo não devem, entretanto, tomar decisões que possam por em risco a independência da EFS no exercício de sua competência legal.

69. A EFS deve permanecer independente das entidades auditadas. Contudo, deve procurar promover, entre essas entidades, a compreensão de seu papel e função, objetivando manter com elas um bom relacionamento que possa ajudar a EFS a obter informações espontâneas e fidedignas, bem como a conduzir discussões numa atmosfera de respeito e compreensão mútuos. Segundo este pensamento, mesmo preservando sua independência, a EFS pode consentir em participar de reformas planejadas pelo governo em áreas envolvendo contas públicas ou legislação financeira ou pode também anuir em ser consultada, quando da elaboração de projetos de leis ou outras disposições legais que afetam suas atribuições e poderes. Contudo, nestes casos, a EFS não deve interferir na administração do governo e sim cooperar com certos órgãos, prestando-lhes assistência técnica ou oferecendo-lhes sua experiência administrativa e financeira

70. Ao contrário da auditoria do setor privado, onde se estipula o trabalho do auditor num contrato de prestação de serviços, a entidade auditada não mantém uma relação de cliente para com a EFS. Esta última deve ser livre e imparcial no desempenho de sua competência legal e levar em consideração as opiniões da administração ao formular seus pareceres, conclusões e recomendações de auditoria, sem assumir, todavia, qualquer responsabilidade perante a administração da entidade auditada quanto ao âmbito ou natureza de sua auditoria.

71 A EFS não deve tomar parte na administração nem nas atividades das entidades auditadas. Os auditores não devem ser membros de conselhos diretores e, caso necessitem prestar algum assessoramento, devem fazê-lo sob a forma de sugestão ou recomendação de auditoria, deixando isto bem claro.

72 O auditor da EFS que mantiver estreitas relações com a administração da entidade auditada, sejam sociais, de parentesco ou de qualquer outro tipo, que possam provocar uma diminuição de sua objetividade, não deverá ser designado para auditar essa entidade

73. O pessoal da EFS deve abster-se de instruir funcionários da entidade auditada quanto às suas obrigações. No caso de a EFS

resolver designar funcionários para atuarem permanentemente junto à entidade auditada, com o fim de facilitar a fiscalização contínua de suas operações, programas e atividades, estes funcionários não devem participar de nenhum processo de decisão nem de autorização que seja da responsabilidade da administração da entidade auditada.

74 Para obter assistência em geral de profissionais experientes a EFS pode cooperar com instituições acadêmicas e manter relações formais com associações profissionais, desde que não comprometam sua independência e objetividade.

Competência

75 As normas gerais aplicáveis tanto ao auditor quanto a EFS estabelecem que:

O auditor e a EFS devem possuir a competência necessária.

Os parágrafos seguintes explicam a competência como norma de auditoria:

76 Em virtude de sua competência legal, a EFS geralmente deve elaborar e relatar pareceres, conclusões e recomendações de auditoria. Em algumas EFSs esta obrigação é prerrogativa do seu titular e, nas de estrutura colegiada, da própria instituição

As discussões no seio da EFS imprimem objetividade e autoridade aos pareceres e decisões. Nas EFSs colegiadas os pareceres e decisões finais representam a opinião da organização como um todo, mesmo quando a ação for tomada ou exercida por unidades que constituam subdivisões da entidade, embora conservando sua competência como, por exemplo, uma Câmara, Câmara Mista ou seção de uma Câmara. Possuindo a EFS um único titular, todos os pareceres e decisões são proferidas por ele ou em seu nome.

77 Uma vez que os deveres e responsabilidade atribuídos à EFS são, portanto, fundamentais para o cumprimento da obrigação de se prestar contas no setor público, a EFS deve aplicar em suas auditorias métodos e práticas da mais alta qualidade Cabe-lhe formular procedimentos para garantir o exercício pleno de suas responsabilidades quanto aos relatórios de auditoria Para tanto, é indispensável a total observância de suas normas, planos, métodos e supervisão, tanto por parte do pessoal da EFS como dos especialistas de procedência externa

78 A EFS precisa determinar a variedade de conhecimentos técnicos e de experiência necessária ao desempenho eficaz de sua competência legal Qualquer que seja a natureza da auditoria, ela deve ser realizada por pessoas cuja formação e experiência correspondam à natureza, âmbito e complexidade do trabalho de auditoria. A EFS deve contar com uma gama completa de métodos atualizados de auditoria, inclusive técnicas de análise de sistemas, métodos analíticos de exame e de amostragem estatística e de auditoria de sistemas informatizados

79 Quanto mais ampla e irrestrita for a natureza da competência legal da EFS, mais complexa tornar-se-á a tarefa de garantir a qualidade de todo o seu trabalho. Assim, poderes que deixem a critério da EFS a frequência com que deve realizar suas auditorias, bem como a natureza de seus relatórios, requerem dela uma elevado nível gerencial.

Zelo Profissional 80 As normas gerais aplicáveis tanto ao auditor quanto a EFS estabelecem que.

O auditor e a EFS devem agir com o devido zelo profissional e interesse ao observarem as normas de auditoria da INTOSAI. Isto inclui o devido zelo profissional ao especificar, reunir e avaliar informações probatórias e ao relatar suas constatações, conclusões e recomendações.

Os parágrafos seguintes explicam o zelo profissional como norma de auditoria.

81 A EFS deve proceder e demonstrar que procede com objetividade nas auditorias dos órgãos e empresas públicas Deve também ser imparcial em suas avaliações e nos seus relatórios de auditoria

82 A qualidade do trabalho e dos conhecimentos técnicos deve corresponder à complexidade de cada auditoria específica Os auditores precisam estar atentos para situações, falhas de controle, impropriedades contábeis, erros e operações ou resultados incomuns que possam ser indícios de fraude, gastos impróprios ou ilegais, operações não autorizadas, desperdício ineficiência ou improbidade

83 Quando instituições autorizadas ou reconhecidas estabelecerem

normas ou critérios para a contabilidade e para os relatórios das empresas públicas, a EFS poderá usá-los em seus exames

84 Quando a EFS valer-se de especialistas de procedência externa para prestar-lhe assessoramento, deve fazê-lo com o devido zelo profissional, verificando se eles têm competência e capacidade para realizar o respectivo trabalho Esta norma também se aplica ao se contratarem auditores externos Ademais, deve-se tomar cuidado para garantir que, neste tipo de contrato, fique estipulado que a definição do planejamento, do âmbito, da execução e do relatório da respectiva auditoria caberá à EFS

85 Caso a EFS, no cumprimento de suas funções, recorra ao assessoramento de especialistas de procedência externa, as normas que recomendam agir com o devido zelo profissional, nessas situações, também têm uma estreita relação com a manutenção da qualidade do trabalho. O auxílio profissional de especialistas externos não exime a EFS da responsabilidade pelas opiniões formadas ou conclusões tiradas no trabalho de auditoria

86 Quando a EFS usar o trabalho de outros auditores, deve aplicar os procedimentos adequados para ter certeza de que eles agiram com o devido zelo profissional e observaram as normas de auditoria pertinentes, podendo revisar seu trabalho para comprovação da qualidade

87 As informações sobre a entidade auditada, obtidas em função do trabalho de auditoria, não devem ser usadas para fins que extrapolem o âmbito da auditoria nem que não sejam os necessários para a elaboração do parecer e do relatório do auditor É fundamental que a EFS mantenha sigilo sobre os assuntos e informações de auditoria obtidas em função de seu trabalho Contudo, a EFS deve ter a faculdade de comunicar às autoridades judiciais competentes quaisquer ilegalidades.

Normas gerais aplicáveis apenas a EFS

88 Estas normas estabelecem que

As EFSs devem adotar políticas administrativas e procedimentos para recrutar pessoal com a adequada qualificação.

Os parágrafos seguintes explicam o recrutamento de pessoal como norma de auditoria

89. O pessoal da EFS deve possuir formação de nível superior apropriada, bem como ser adequadamente capacitado e experiente. A EFS deve estabelecer e revisar regularmente os requisitos mínimos de formação profissional exigidos para a nomeação de auditores.

90. As normas gerais aplicáveis às EFSs estabelecem que

As EFSs devem adotar diretrizes e procedimentos para aperfeiçoar e treinar seu pessoal, a fim de capacitá-lo a desempenhar suas tarefas com eficácia, assim como definir critérios para promoção dos auditores e demais servidores.

Os parágrafos seguintes explicam o treinamento e o aperfeiçoamento como norma de auditoria

91. A EFS deve tomar as medidas cabíveis para proporcionar um contínuo aperfeiçoamento profissional a seus funcionários, oferecendo-lhes, quando conveniente, treinamento dentro da própria instituição, e incentivando-os a freqüentar cursos externos.

92. A EFS deve manter um cadastro das qualificações profissionais de seu pessoal com o fim de facilitar o planejamento das auditorias, bem como identificar suas necessidades de aperfeiçoamento profissional.

93. A EFS deve fixar e revisar periodicamente critérios para a promoção de seus auditores e demais servidores, inclusive os requisitos de formação profissional

94 A EFS deve também estabelecer e manter critérios e procedimentos para o aperfeiçoamento profissional de seu pessoal nas técnicas e métodos de auditoria aplicáveis à diversidade do seu trabalho.

95. Os funcionários da EFS devem ter um bom conhecimento do setor público, inclusive de aspectos, tais como o papel do legislativo, as normas legais e institucionais que regem o funcionamento do executivo e os estatutos das empresas públicas Da mesma forma, o pessoal especializado em auditoria deve possuir conhecimentos suficientes das normas, diretrizes, procedimentos e práticas de auditoria da EFS.

96. O exame de sistemas financeiros, de registros contábeis e demonstrações financeiras requer conhecimentos de contabilidade e de disciplinas afins, assim como da legislação aplicável e das disposições do executivo relacionadas com a obrigação de prestar contas por parte da entidade auditada. Por outro lado, a auditoria de otimização de recursos pode exigir, além destes conhecimentos, treinamento em outras áreas como administração, gerenciamento, economia e ciências sociais.

97. A EFS deve incentivar seu pessoal a filiar-se a associações profissionais relacionadas com seu trabalho e a participar de suas atividades.

98. As normas gerais aplicáveis apenas às EFSs estabelecem ainda que:

As EFSs devem adotar diretrizes e procedimentos para preparar manuais, guias e instruções para a execução das auditorias.

Os parágrafos seguintes explicam os manuais, guias e instruções como norma de auditoria.

99. A orientação do pessoal da EFS por meio de circulares, bem como a existência de um manual de auditoria atualizado, contendo as diretrizes, normas e práticas da EFS, são importantes para a manutenção da qualidade das auditorias.

100. As normas gerais aplicáveis apenas às EFSs estabelecem que:

As EFS devem adotar diretrizes e procedimentos para aproveitar a formação técnica e experiência profissional dos seus funcionários e identificar os setores onde haja carência de conhecimentos técnicos; fazer uma boa distribuição das tarefas de auditoria entre o pessoal, segundo sua especialidade, designando um número suficiente de pessoas para cada auditoria; e realizar um planejamento e uma supervisão adequados para alcançar as metas preestabelecidas com o zelo profissional e empenho devidos.

Os parágrafos seguintes explicam os conhecimentos técnicos como normas de auditoria.

101. Deve-se avaliar os recursos necessários para cada auditoria, com

o fim de se designar profissionais devidamente especializados para o trabalho e de se estabelecer um controle sobre os recursos humanos a serem utilizados na auditoria.

102. O grau de especialização dos recursos humanos para cada auditoria específica varia segundo o tipo da auditoria. Não é preciso que cada auditor seja especialista em todos os assuntos da competência legal das EFSs. Contudo, as diretrizes e os procedimentos usados na designação de pessoal para a auditoria devem procurar distribuir os especialistas de acordo com a natureza do trabalho. Assim, a equipe formada reunirá a especialização e a experiência necessárias àquela auditoria específica.

103. A EFS deve ter a faculdade de recrutar especialistas de procedência externa caso a boa execução do trabalho assim o exija, para que as constatações, conclusões e recomendações de auditoria sejam claras, bem fundamentadas e reflitam uma adequada compreensão do assunto objeto de auditoria. Compete a EFS julgar, de acordo com as circunstâncias, se seus próprios auditores atendem às suas necessidades ou se deve recorrer a especialistas externos.

104. O estabelecimento de diretrizes e procedimentos para a supervisão das auditorias constitui um importante fator para que as EFSs desempenhem suas funções com um nível apropriado de competência. A EFS deve fazer com que as auditorias sejam planejadas e supervisionadas por auditores competentes, conhecedores de suas normas e métodos e familiarizados com as particularidades da área em questão.

105. Quando a EFS tiver competência legal para auditar as demonstrações financeiras do poder executivo como um todo, as equipes encarregadas deste trabalho devem estar capacitadas para realizar uma avaliação coordenada dos sistemas contábeis dos diferentes órgãos, assim como das formas de coordenação e dos mecanismos de controle do órgão central. Estas equipes devem conhecer os respectivos sistemas de contabilidade e de controle do governo, bem como ter suficiente domínio das técnicas usadas pela EFS neste tipo de auditoria.

106 A menos que a EFS esteja capacitada para realizar, dentro de

um prazo razoável, todas as auditorias pertinentes, inclusive auditorias de otimização de recursos de todas as operações de cada entidade auditada, são necessários critérios para determinar que atividades de auditoria, em cada ciclo ou período de tempo, darão a maior garantia possível de que cada entidade auditada está cumprindo a *accountability*.

107 Ao definir a distribuição de seus recursos entre as diferentes atividades de auditoria, a EFS deve dar prioridade às tarefas que precisam, por lei, ser realizadas dentro de um prazo específico. Deve-se dar especial atenção ao planejamento estratégico a fim de se identificar a ordem adequada de prioridade das auditorias que, a seu juízo, a EFS pretenda realizar.

108 A EFS deve ser criteriosa com as informações disponíveis ao determinar suas prioridades, para que seja mantida a qualidade do trabalho no exercício de sua competência legal. A manutenção de um arquivo de dados sobre a estrutura, funções e operações das entidades auditadas auxiliará a EFS a identificar áreas significativas ou vulneráveis ou, ainda, que precisem ter sua administração melhorada.

109 As autoridades competentes da EFS devem dar sua devida autorização antes do início de cada auditoria. Esta autorização deve indicar claramente os objetivos da auditoria, seu âmbito e alvo, os recursos humanos a serem usados em termos de especialização e quantidade, os procedimentos de revisão do seu andamento em ocasiões oportunas e as datas para a conclusão dos trabalhos e para a entrega do respectivo relatório.

110. As normas gerais aplicáveis apenas às EFS estabelecem que:

As EFSs devem adotar diretrizes e procedimentos para revisar a eficiência e a eficácia de suas normas e procedimentos internos.

Os parágrafos seguintes explicam as revisões para garantir a qualidade do trabalho como uma norma de auditoria

111 Por ser importante que seu trabalho de auditoria apresente um alto nível de qualidade, as EFSs devem prestar especial atenção aos programas que visem garantir essa qualidade, a fim de melhorar a execução e os resultados de suas auditorias. Os benefícios advindos de tais programas tornam essencial a

destinação de recursos suficientes para este fim. É importante que o valor dos recursos usados nestes programas corresponda aos benefícios a serem obtidos.

112. As EFSs devem implantar sistemas e procedimentos para:

(a) confirmar se os mecanismos de garantia da qualidade de todo o trabalho funcionam satisfatoriamente;
(b) assegurar a qualidade dos relatórios de auditoria e
(c) promover melhorias e evitar a repetição de falhas.

113. Como forma adicional de assegurar a qualidade do seu desempenho, além da supervisão das atividades de auditoria por parte do pessoal hierarquicamente responsável por elas, é aconselhável que as EFSs estabeleçam procedimentos próprios para garantir a qualidade do seu trabalho. Por exemplo, o planejamento, a execução e o relatório de auditorias escolhidas por amostragem podem sofrer uma minuciosa revisão por parte de funcionários devidamente qualificados não envolvidos nestas auditorias, consultando-se os respectivos dirigentes sobre os resultados dos procedimentos internos de garantia da qualidade e informando-se periodicamente às autoridades superiores da EFS.

114. Convém que as EFSs instituam um sistema próprio de auditoria interna, dotado de amplos poderes, para ajudá-las a administrar eficazmente suas atividades e a manter a qualidade do seu trabalho.

115 A qualidade do trabalho das EFSs pode melhorar com o fortalecimento dos seus sistemas de revisão interna e, possivelmente, mediante a avaliação independente deste trabalho

116 Em certos países, a auditoria de regularidade e legalidade assume a forma de um controle preventivo da despesa pública, mediante sua aprovação pela EFS.

117 Geralmente, entende-se por auditoria preventiva aquela realizada a tempo de ainda permitir à instituição de auditoria evitar a execução de um ato considerado irregular.

118 Enquanto a auditoria *a posteriori* pode apenas constatar as irregularidades após terem ocorrido e ser tarde demais para corrigi-

las, a auditoria a *priori*, ao contrário, implica em ação imediata possibilidade de impugnação da despesa em caso de irregularidade de natureza jurídica ou contábil verificada pela EFS

119 Algumas EFSs colaboram na criação e/ou revisão e aprovação de sistemas contábeis e posteriormente revisam o funcionamento destes sistemas

120. As EFSs devem verificar a observância das normas aplicáveis, tanto nas auditorias *a priori*, como nas *a posteriori*, bem como se são documentados os desvios destas normas eventualmente considerados apropriados

Normas de Procedimentos na Execução da Auditoria Pública

121 A finalidade das normas de procedimento na execução da auditoria pública é estabelecer os critérios ou a forma geral das táticas ou ações intencionais, sistemáticas e equilibradas que o auditor tem que seguir. Estas táticas e ações representam as regras de inspeção que o auditor implementa, em sua busca de informações probatórias, visando a alcançar um determinado resultado

122 Estas normas de procedimentos ditam as formas de execução e gerenciamento das atividades de auditoria. Relacionam-se com as normas gerais de auditoria que estabelecem os requisitos básicos para a realização das atividades a que se referem estas normas de procedimentos. Também se relacionam com as normas para a elaboração dos relatórios, as quais tratam da questão da comunicação na auditoria, uma vez que os resultados decorrentes do cumprimento destas normas de procedimento constituem a principal fonte para o conteúdo dos pareceres ou relatórios

123 As normas de procedimento na execução da auditoria pública aplicáveis a todos os tipos de auditorias são
(a) O auditor deve planejar suas auditorias com o objetivo de garantir que sejam de alta qualidade, bem como, executadas de forma econômica, eficiente, eficaz e oportuna
(b) O trabalho do pessoal encarregado da auditoria, em todos os seus níveis e fases, deve ser adequadamente supervisionado durante sua execução e um funcionário hierarquicamente superior deve revisar a documentação obtida;
(c) O auditor, ao definir a extensão e o âmbito da auditoria, deve estudar e avaliar a confiabilidade do controle interno.
(d) Nas auditorias de regularidade (financeira e cumprimento legal) deve-se verificar a observância das leis e regulamentos aplicáveis. O auditor deve planejar táticas e procedimentos capazes de garantir adequadamente a detecção de erros, irregularidades e atos ilegais que possam ter um efeito direto e significante sobre os valores registrados nas demonstrações financeiras ou sobre os resultados das auditorias de regularidade. O auditor também deve estar atento a possíveis atos ilegais que possam ter um efeito indireto e significante sobre as demonstrações financeiras ou sobre os resultados das auditorias de regularidade

Nas auditorias de otimização de recursos, deve-se avaliar a observância das leis e regulamentos aplicáveis, sempre que necessário, para satisfazer os objetivos da auditoria. O auditor

deve planejar a auditoria de forma a garantir adequadamente a detecção de atos ilegais que possam afetar de forma significante os objetivos da auditoria. Deve, ainda, estar alerta para situações ou operações indicadoras de atos ilegais que possam ter um efeito indireto sobre os resultados da auditoria.

A auditoria de regularidade constitui uma parte essencial da auditoria pública. Um dos mais importantes objetivos que este tipo de auditoria atribui às EFSs é o de assegurar, por todos os meios à sua disposição, a integridade e a validade do orçamento e das contas públicas. Isto faz com que o Parlamento e outros destinatários dos relatórios de auditoria tenham certeza quanto ao volume e crescimento das obrigações do governo. Para atingir este objetivo, as EFSs examinam as contas e demonstrações financeiras da administração pública com o intuito de garantir que todas as operações tenham sido corretamente contraídas, concluídas, autorizadas, liquidadas e registradas. A ausência de irregularidades resulta geralmente na concessão de quitação.

(e) Deve-se obter informações probatórias que sejam adequadas, pertinentes e razoáveis para fundamentar a opinião e as conclusões do auditor quanto à organização, programa, atividade ou função auditada; e

(f) Na auditoria de regularidade (financeira e de cumprimento legal) e, quando for o caso, em outros tipos de auditoria, o auditor deve analisar as demonstrações financeiras para verificar a observância de normas contábeis aceitáveis na elaboração e divulgação dos relatórios financeiros. A análise das demonstrações financeiras deve ser feita visando proporcionar uma fundamentação sólida que permita a expressão de um parecer sobre elas.

Planejamento

124 As normas de procedimento na execução da auditoria prescrevem que:

O auditor deve planejar suas auditorias com o objetivo de garantir que sejam de alta qualidade, bem como sejam executadas de forma econômica, eficiente, eficaz e oportuna.

Os parágrafos seguintes explicam o planejamento como norma de procedimento.

125 As EFSs devem dar prioridade às atividades de auditoria previstas em lei e fixar uma ordem de prioridade para as atividades a

serem realizadas a seu critério, de acordo com sua competência legal.

126 Ao planejar uma auditoria, o auditor deve:
(a) identificar aspectos importantes no campo de atuação da entidade auditada;
(b) procurar compreender as relações de responsabilidade que o cumprimento da *accountability* pública envolve;
(c) considerar a forma, o conteúdo e os destinatários dos pareceres, conclusões ou relatórios de auditoria;
(d) especificar os objetivos da auditoria e os procedimentos de verificação necessários para alcançá-los;
(e) identificar os principais sistemas e controles administrativos, avaliando-os previamente para descobrir seus pontos fortes e fracos;
(f) determinar a relevância das questões a serem estudadas;
(g) revisar a auditoria interna da entidade auditada e seu programa de trabalho;
(h) avaliar o grau de confiança que pode ser depositado em outros auditores como, por exemplo, nos auditores internos;
(i) determinar o método de auditoria mais eficiente e eficaz;
(j) realizar um exame para verificar se foram tomadas providências adequadas com relação a constatações e recomendações de auditoria comunicadas anteriormente; e
(k) reunir a documentação apropriada referente ao plano de auditoria e à inspeção *in loco* proposta.

127 No planejamento de uma auditoria normalmente deve-se seguir os procedimentos abaixo:
(a) compilar informações sobre a entidade auditada e sua organização, a fim de avaliar os riscos e determinar a relevância dos assuntos a serem auditados;
(b) definir o objetivo e o âmbito da auditoria;
(c) realizar uma análise preliminar para determinar o método a ser adotado assim como a natureza e a extensão das averiguações posteriores;
(d) destacar os problemas especiais previstos ao planejar a auditoria;
(e) elaborar um orçamento e um cronograma para a auditoria;
(f) identificar as necessidades de pessoal e escolher a equipe de auditoria; e
(g) explicar aos responsáveis da entidade auditada o âmbito, os objetivos e os critérios de avaliação da auditoria e discuti-los com eles sempre que necessário.

A EFS pode revisar o plano de auditoria durante sua execução, sempre que necessário

Supervisão e Revisão

128. As normas de procedimento na execução da auditoria estipulam que:

O trabalho do pessoal encarregado da auditoria, em todos os seus níveis e fases, deve ser adequadamente supervisionado durante sua execução e um funcionário hierarquicamente superior deve revisar a documentação obtida.

Os parágrafos seguintes explicam a supervisão e a revisão como normas.

129. A supervisão é essencial para garantir a consecução dos objetivos de auditoria e a manutenção da qualidade do trabalho. Uma supervisão e um controle adequados são, portanto, sempre necessários, independentemente da competência individual dos auditores.

130. A supervisão deve ser orientada tanto para o conteúdo como para o método de auditoria e isto implica garantir que:

(a) os membros da equipe de auditoria tenham uma nítida e sólida compreensão do plano de auditoria;
(b) a auditoria seja realizada de acordo com as normas e práticas da EFS,
(c) o plano de auditoria e a estratégia de ação nele especificado sejam seguidos, a menos que alguma alteração seja autorizada,
(d) os papéis de trabalho contenham informações probatórias que fundamentem adequadamente todas as conclusões recomendações e pareceres,
(e) o auditor atinja os objetivos de auditoria estabelecidos e
(f) o relatório de auditoria contenha todas as conclusões recomendações e pareceres pertinentes

131. Todo o trabalho de auditoria deve ser revisado por um superior hierárquico da equipe de auditoria antes que os respectivos pareceres ou relatórios sejam concluídos. Isto deve ser feito à medida em que se vai cumprindo cada fase da auditoria. Nos trabalhos de auditoria, a revisão resulta na atuação conjunta de indivíduos de diferentes níveis, tanto de experiência como de capacidade de julgamento, e busca garantir que

(a) todas as avaliações e conclusões tenham sido solidamente fundamentadas e respaldadas em informações probatórias adequadas, pertinentes e razoáveis, que sirvam de base para o parecer ou relatório final de auditoria,
(b) todos os erros, deficiências e questões incomuns tenham sido convenientemente identificados, documentados e sanados a contento ou levados ao conhecimento de um funcionário hierarquicamente superior da EFS e
(c) as alterações e melhorias necessárias à realização de auditorias posteriores tenham sido identificadas, registradas e sejam levadas em conta nos futuros planos de auditoria e atividades de aperfeiçoamento de pessoal.

Esta norma funciona de modo diferente nas EFSs colegiadas. Neste caso, as decisões, salvo as de natureza rotineira, são tomadas de forma colegiada, em instâncias apropriadas à importância do assunto. Assim, a EFS, como uma entidade, decide sobre o âmbito da inspeção e sobre as verificações e métodos a serem usados.

Estudo e Avaliação do Controle Interno

132. As normas de procedimento na execução da auditoria prescrevem que

O auditor, ao definir a extensão e o âmbito da auditoria, deve estudar e avaliar a confiabilidade do controle interno.

Os parágrafos seguintes explicam o controle interno como uma norma de auditoria

133. O estudo e a avaliação do controle interno devem ser realizados de acordo com o tipo de auditoria. No caso da auditoria financeira, o estudo e a avaliação devem recair principalmente sobre os controles existentes para proteger bens e recursos e para garantir a exatidão e a integridade dos registros contábeis. No caso da auditoria de cumprimento legal o estudo e a avaliação devem recair principalmente sobre os controles que auxiliam a administração a cumprir as leis e os regulamentos. No caso da auditoria de otimização de recursos, devem recair sobre os controles que ajudam a entidade auditada a desempenhar suas atividades de modo econômico, eficiente e eficaz, assegurando a observância da orientação política da administração e fornecendo informações financeiras e administrativas oportunas e confiáveis

134. A extensão do estudo e da avaliação do controle interno depende dos objetivos da auditoria e do grau de confiabilidade pretendido

135 Quando a contabilidade ou outros sistemas de informação forem computadorizados, o auditor deve verificar se os controles internos estão funcionando convenientemente para garantir a exatidão, a confiabilidade e a integridade dos dados

Cumprimento das Leis e Regulamentos Aplicáveis

136 As normas de procedimento na execução da auditoria estipulam que

Nas auditorias de regularidade (cumprimento legal) deve-se verificar a observância das leis e regulamentos aplicáveis. O auditor deve planejar táticas e procedimentos capazes de garantir adequadamente a detecção de erros, irregularidades e atos ilegais que possam ter um efeito direto e significante sobre os valores registrados nas demonstrações financeiras ou sobre os resultados das auditorias de regularidade. O auditor também deve estar atento a possíveis atos ilegais que possam ter um efeito indireto e significante sobre as demonstrações financeiras ou sobre os resultados das auditorias de regularidade.

Nas auditorias de otimização de recursos, deve-se avaliar a observância das leis e regulamentos aplicáveis, sempre que necessário, para satisfazer os objetivos da auditoria. O auditor deve planejar a auditoria de forma a garantir adequadamente a detecção de atos ilegais que possam afetar de forma significante os objetivos da auditoria. Deve, ainda, estar alerta para situações ou operações indicadoras de atos ilegais que possam ter um efeito indireto sobre os resultados da auditoria.

A auditoria de regularidade constitui uma parte essencial da auditoria pública. Um dos mais importantes objetivos que este tipo de auditoria atribui às EFSs é o de assegurar, por todos os meios à sua disposição, a integridade e a validade do orçamento e das contas públicas. Isto faz com que o Parlamento e outros destinatários dos relatórios de auditoria tenham certeza quanto ao volume e crescimento das obrigações do governo. Para atingir este objetivo, as EFSs examinam as contas e demonstrações financeiras da administração pública com o intuito de garantir que todas as operações tenham sido corretamente contraídas, concluídas, autorizadas, liquidadas e registradas. A ausência de irregularidades resulta geralmente na concessão de quitação.

Os parágrafos seguintes explicam a legalidade como uma norma de auditoria

137. A verificação do cumprimento das leis e regulamentos é, particularmente, importante na auditoria de programas governamentais uma vez que os responsáveis pelas decisões precisam saber se as leis e regulamentos estão sendo obedecidos, se os resultados desejados estão sendo alcançados e, em caso contrário, que alterações são necessárias. Além disso, as organizações, programas, serviços, atividades e funções públicas são criadas por leis e estão sujeitas a regras e regulamentos específicos.

138. Os responsáveis pelo planejamento da auditoria precisam conhecer as exigências que a entidade auditada tem que cumprir com relação às leis e regulamentos a ela aplicáveis. Uma vez que as leis e regulamentos aplicáveis a uma auditoria específica geralmente são numerosos, os auditores precisam usar sua capacidade de julgamento profissional para determinar aqueles que possam influir significativamente nos objetivos da auditoria.

139 O auditor também deve estar atento para situações ou operações que possam constituir indícios de atos ilegais capazes de afetar indiretamente os resultados da auditoria. Quando as táticas e os procedimentos de auditoria indicarem que atos ilegais ocorreram ou podem ter ocorrido, o auditor precisa determinar até que ponto estes atos vão afetar os resultados da auditoria.

140. Ao realizar auditorias segundo esta norma, os auditores devem escolher e adotar as táticas e os procedimentos que, a seu critério profissional, sejam apropriadas às circunstâncias. Estas táticas e procedimentos de auditoria devem visar a obtenção de informações probatórias adequadas, pertinentes e razoáveis, que constituam uma criteriosa fundamentação para a opinião e conclusões dos auditores.

141 Geralmente, a administração é responsável pela adoção de um sistema eficaz de controles internos para garantir o cumprimento das leis e regulamentos. Ao planejar as táticas e os procedimentos para verificar ou avaliar este cumprimento, os auditores devem avaliar os controles internos da entidade e o risco de que estes controles não consigam evitar ou detectar casos de descumprimento das leis e regulamentos

142. Os auditores devem agir com o zelo profissional devido e com precaução sem afetar a independência da EFS, ao empregarem táticas e procedimentos de auditoria aplicáveis a atos ilegais, para não interferirem em possíveis investigações ou processos judiciais futuros. O zelo profissional implica recorrer à assistência apropriada de um consultor jurídico, bem como dos órgãos incumbidos de garantir o cumprimento das leis aplicáveis, a fim de determinar as táticas e procedimentos a serem seguidos.

Informações Comprobatórias de Auditoria

143. As normas de procedimento na execução da auditoria estipulam que

Deve-se obter informações probatórias que sejam adequadas, pertinentes e razoáveis para fundamentar a opinião e as conclusões do auditor quanto à organização, programa, atividade ou função auditada.

Os parágrafos seguintes explicam as informações probatórias de auditoria como uma norma de auditoria.

144 As constatações, conclusões e recomendações de auditoria devem basear-se em informações probatórias. Uma vez que os auditores raramente têm a oportunidade de analisar todas as informações acerca da entidade auditada, é essencial que as técnicas de compilação de dados e de amostragem sejam cuidadosamente escolhidas. Quando dados obtidos por meio de sistemas automatizados constituírem parte importante da auditoria e sua confiabilidade for essencial para o alcance dos objetivos pretendidos, os auditores precisam certificar-se de sua fidedignidade e pertinência

145 Os auditores devem ter um bom conhecimento das técnicas e procedimentos de inspeção, observação, investigação e confirmação, para obter suas informações probatórias de auditoria. As EFSs devem verificar se as técnicas usadas são suficientes para detectar adequadamente todos os erros e irregularidades quantitativamente relevantes

146 A escolha dos métodos e procedimentos deve levar em conta a qualidade das informações probatórias a serem obtidas as quais devem ser adequadas, pertinentes e razoáveis

147 Os auditores devem documentar adequadamente as informações probatórias nos papéis de trabalho, incluindo a fundamentação e o alcance do planejamento, do trabalho executado e das constatações da auditoria

148. A documentação adequada é importante por vários motivos

(a) confirma e fundamenta os pareceres e relatórios do auditor,

(b) aumenta a eficiência e a eficácia da auditoria;

(c) serve como fonte de informações para preparar relatórios ou para responder a consultas da entidade auditada ou de quaisquer outros interessados;

(d) serve como prova da observância das normas de auditoria por parte do auditor;

(e) facilita o planejamento e a supervisão.

(f) contribui para o desenvolvimento profissional do auditor,

(g) ajuda a garantir a execução satisfatória das tarefas delegadas e outros funcionários e

(h) proporciona provas do trabalho realizado para futuras referências

O auditor deve ter em mente que o conteúdo e a organização dos papéis de trabalho refletem seu grau de preparação, experiência e conhecimento. Os papéis de trabalho devem ser suficientemente completos e detalhados para permitir a um auditor experiente, sem prévio envolvimento na auditoria, verificar, posteriormente, por meio deles, o trabalho realizado para fundamentar as conclusões

Análise das Demonstrações Financeiras

149 As normas de procedimento na execução da auditoria estabelecem que

Na auditoria de regularidade (financeira) e, quando for caso, em outros tipos e auditoria, o auditor deve analisar as demonstrações financeiras para verificar a observância de normas contábeis aceitáveis na elaboração e divulgação dos relatórios financeiros. A análise das demonstrações financeiras deve ser feita visando a proporcionar uma fundamentação sólida que permita a expressão de um parecer sobre elas.

Os parágrafos seguintes explicam a análise das demonstrações financeiras como uma norma de auditoria

150 A análise das demonstrações financeiras visa apurar se elas mantêm entre si e entre seus vários elementos a correlação esperada, identificando quaisquer desvios e tendências anomalas O auditor deve, portanto, analisá-las detidamente e apurar se

(a) foram preparadas de acordo com normas contábeis aceitáveis;

(b) foram apresentadas levando em conta as peculiaridades da entidade auditada;

(c) foram prestadas informações suficientes sobre seus diversos elementos e

(d) seus diversos elementos foram avaliados, mensurados e apresentados de forma apropriada.

151 Os métodos e técnicas de análise financeira dependem, em grande parte, da natureza, âmbito e objetivo da auditoria, bem como do conhecimento e julgamento do auditor.

Sendo a EFS obrigada a apresentar relatório sobre a execução das leis orçamentárias, a auditoria deve:

(a) para as contas de receita, verificar se as previsões correspondem às do orçamento inicial e se o exame dos impostos e taxas registrados e multas imputadas pode ser feita por comparação com as demonstrações financeiras anuais da atividade auditada e

(b) para as contas de despesa, verificar os créditos orçamentários e créditos suplementares e, quanto aos valores transportados, verificar as demonstrações financeiras do exercício anterior

Normas para Elaboração dos Relatórios de Auditoria Pública

152 É praticamente impossível formular uma regra específica para cada relatório de auditoria a ser elaborado. Estas normas buscam auxiliar e não substituir o julgamento criterioso do auditor ao elaborar um parecer ou relatório.

153. A expressão "relatório" abrange tanto o parecer e outras observações do auditor sobre um conjunto de demonstrações financeiras, formulados em decorrência de uma auditoria de regularidade (financeira e de cumprimento legal), como também o relatório propriamente dito do auditor ao término de uma auditoria de otimização de recursos.

154. O parecer do auditor sobre um conjunto de demonstrações financeiras apresenta-se geralmente de forma concisa e padronizada, refletindo os resultados de uma ampla gama de verificações e de outras atividades de auditoria. Normalmente, é obrigatório informar em relatórios se as operações obedeceram às leis e regulamentos e também informar sobre sistemas de controle inadequados, atos ilegais e fraudes. Em certos países, disposições constitucionais ou legais obrigam as EFSs a apresentarem relatórios específicos sobre a execução das leis orçamentárias, conciliando as previsões e autorizações nas demonstrações financeiras

155 Os relatórios de auditoria de otimização de recursos informam sobre a economia e a eficiência com que os recursos são obtidos e usados e sobre a eficácia com que os objetivos são alcançados. Estes relatórios podem variar consideravelmente em extensão e natureza contendo, por exemplo, observações sobre a correção com que os recursos foram aplicados e sobre os efeitos da política administrativa e dos programas, assim como recomendando mudanças que visem a um melhor desempenho

156 Para atender às necessidades dos destinatários, pode ser necessário que os relatórios de auditoria, tanto na de regularidade como na de otimização de recursos, sejam elaborados em períodos de tempo ou ciclos maiores e de acordo com os requisitos pertinentes e apropriados aplicáveis à divulgação de informações.

157 Para facilidade de referência, a palavra "parecer" neste capítulo, é usada para as conclusões do auditor resultantes de uma auditoria de regularidade (financeira e cumprimento legal) podendo incluir os assuntos descritos no parágrafo 154; a palavra "relatório" é usada para as conclusões do auditor resultantes de uma auditoria de otimização de recursos, conforme descrito no parágrafo 155.

158. As normas para a elaboração do relatório prescrevem que:

(a) Ao final de cada auditoria, o auditor deve redigir, conforme o caso, um parecer ou relatório expondo apropriadamente suas constatações; seu conteúdo deve ser de fácil compreensão e isento de incertezas ou ambigüidades, incluindo apenas dados fundamentados em informações comprobatórias legítimas e pertinentes; deve também ser independente, objetivo, imparcial e construtivo.
(b) Cabe à EFS decidir, em última instância, sobre as providências a serem tomadas com relação a práticas fraudulentas ou irregularidades graves descobertas pelos auditores.

Nas auditorias de regularidade o auditor deve redigir um relatório sobre a verificação do cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis, o qual pode tanto fazer parte do relatório sobre as demonstrações financeiras, como constituir um relatório separado. A observância às leis e regulamentos quando comprovada, devem ser mencionados no relatório. Devem também ser claramente citados os pontos que não tiverem sido objeto deste tipo de verificação. Nas auditorias de otimização de recursos, o relatório deve consignar todos os casos relevantes de descumprimento das leis e regulamentos que sejam relacionados com os objetivos da auditoria.

Os parágrafos seguintes explicam porque as normas para a elaboração de relatórios constituem normas de auditoria. O parágrafo 159 diz respeito tanto aos pareceres como aos relatórios; os parágrafos 160-169 dizem respeito aos pareceres e os parágrafos 170-175 aos relatórios

159 A forma e o conteúdo de todos os pareceres e relatórios de auditoria fundamentam-se nos seguintes princípios gerais:

(a) Título. O parecer ou o relatório deve vir precedido de um título ou cabeçalho adequado que ajude o leitor a distingui-lo de declarações e informações prestadas por terceiros.
(b) Assinatura e data. O parecer ou relatório deve ser devidamente assinado. A aposição de uma data informa o leitor que o auditor levou em consideração o efeito de fatos ou operações das quais teve conhecimento até aquela data, assim a data, nas auditorias de regularidade (financeiras e cumprimento legal) pode ser posterior ao período das demonstrações financeiras)

Capítulo 4
Normas para Elaboração dos Relatórios de Auditoria Pública

(c) Objetivos e âmbito. O parecer ou relatório deve mencionar os objetivos e o âmbito da auditoria. Esta informação estabelece o propósito e as fronteiras da auditoria.
(d) Integridade. Deve-se anexar os pareceres às demonstrações financeiras correspondentes e publicá-los em conjunto, condição que, entretanto, não é obrigatória para os relatórios de auditoria de otimização de recursos. Os pareceres e relatórios do auditor devem ser apresentados conforme preparados por ele. No exercício de sua independência, a EFS deve poder incluir nos relatórios, quaisquer informações que julgar conveniente Contudo, em certas ocasiões, é possível que ela obtenha informações que não possam ser divulgadas abertamente por razões de interesse nacional. Este fato pode afetar a integridade do relatório de auditoria Neste caso, o auditor tem a obrigação de examinar a necessidade de elaborar um relatório à parte, não sujeito a publicação, incluindo talvez o material reservado ou confidencial.
(e) Destinatário. O parecer ou relatório deve identificar seus destinatários de acordo com as circunstâncias que determinaram a realização da auditoria e conforme as disposições ou práticas vigentes exigirem. Isto pode ser desnecessário quando já existirem procedimentos formais para a sua destinação.
(f) Identificação do assunto. Os pareceres ou relatórios devem identificar as demonstrações financeiras ou a área a que se referem, em se tratando, respectivamente, de auditorias de regularidade (financeiras e cumprimento legal) ou de otimização de recursos. Deve-se informar o nome da entidade auditada, a data e o período abrangido pelas demonstrações financeiras, assim como o assunto auditado.
(g) Fundamento legal. Os pareceres e relatórios devem identificar a legislação ou outras disposições que determinaram a execução da auditoria.
(h) Conformidade às normas de auditoria Os pareceres e relatórios de auditoria devem indicar as normas ou práticas de auditoria seguidas em sua realização, proporcionando, assim, ao leitor, a certeza de que a auditoria foi executada de acordo com procedimentos geralmente aceitos
(i) Oportunidade. O parecer ou relatório de auditoria deve ser emitido prontamente para que seja da maior utilidade aos leitores e destinatários, especialmente aqueles a quem cabe tomar as providências necessárias

160 O parecer de auditoria normalmente é redigido de forma padronizada e refere-se às demonstrações financeiras como um todo,

evitando, assim, a necessidade de alongar-se nos dados que o fundamentam, embora proporcionando aos leitores, por sua própria natureza, uma compreensão geral do seu significado. A natureza dos seus termos depende das disposições legais aplicáveis à auditoria. Entretanto, o conteúdo do parecer deve indicar claramente quando se trata de um parecer pleno, de um parecer com ressalvas quanto a certos aspectos, de um parecer adverso (parágrafo 165) ou de um parecer com negativa de opinião (parágrafo 166).

161. *O parecer pleno é dado quando o auditor fica convencido, em* todos os aspectos relevantes, de que:

(a) as demonstrações financeiras foram elaboradas segundo princípios e normas de contabilidade aceitáveis, aplicados de modo consistente;
(b) as demonstrações obedeceram às exigências legais e regulamentares pertinentes;
(c) a situação refletida pelas demonstrações financeiras está de acordo com os conhecimentos do auditor sobre a entidade e
(d) todos os assuntos relevantes relativos às demonstrações financeiras foram evidenciados adequadamente.

Notas Relevantes

162. Em determinadas circunstâncias, o auditor pode achar que o leitor não compreenderá plenamente as demonstrações financeiras, a menos que chame sua atenção para certos assuntos incomuns ou importantes. *O auditor, via de regra, ao emitir um parecer pleno, não* deve fazer referência a aspectos específicos das demonstrações financeiras, para que isto não seja interpretado como uma ressalva. A fim de evitar dar esta impressão, as referências a título de "notas relevantes" devem constar de um parágrafo separado do parecer. Contudo, o auditor não deve usar as notas relevantes para suprir a falta de esclarecimentos adequados nas demonstrações financeiras, nem tampouco como uma alternativa ou um substituto de um parecer com ressalvas.

163 O auditor pode ver-se impossibilitado de dar um parecer pleno quando ocorrer qualquer uma das circunstâncias abaixo, cujo efeito, na sua opinião, for ou puder ser significante para as demonstrações financeiras

(a) limitações ao âmbito de auditoria,

(b) demonstrações consideradas pelo auditor como incompletas ou enganosas ou que tenham, injustificadamente, se desviado das normas contábeis geralmente aceitas e
(c) incertezas quanto às demonstrações financeiras

164. Parecer com Ressalvas. O auditor deve emitir um parecer com ressalvas quando discordar ou tiver dúvida quanto a um ou mais elementos específicos das demonstrações financeiras que sejam relevantes mas não fundamentais para a compreensão delas. Os termos do parecer normalmente indicam um resultado satisfatório *para a auditoria, expondo, de forma clara e concisa, os pontos de* discordância ou incerteza que deram margem à emissão do parecer com ressalvas. Seria ideal para os usuários das demonstrações se o auditor pudesse quantificar o efeito financeiro destes pontos, embora nem sempre isto seja viável ou pertinente.

165 Parecer Adverso. O auditor deve emitir um parecer adverso quando for *incapaz de formar uma opinião sobre as demonstrações* financeiras como um todo, em virtude de discordar tão fundamentalmente delas, que a situação por elas apresentada fica comprometida, tornando inadequada a emissão de um parecer com ressalvas. O teor do parecer adverso deve ressaltar que as demonstrações financeiras não foram apresentadas de forma correta e especificar clara e concisamente todos os pontos de discordância. Seria também ideal se o efeito financeiro sobre as demonstrações pudesse ser quantificado, sempre que pertinente e viável.

166. Parecer com Negativa de Opinião. O auditor deve emitir um parecer com negativa de opinião acerca das demonstrações financeiras como um todo se houver incertezas ou restrições ao âmbito da auditoria tão fundamentais que tornem inadequada a emissão de um parecer com ressalvas. O teor do parecer com negativa de opinião deve explicar claramente que não se pode dar uma opinião *e especificar, clara e concisamente, todos os pontos incertos.*

167 As EFSs costumam apresentar um relatório detalhado, ampliando seu parecer nos casos em que não tenha sido possível emitir um parecer pleno

168 Além disso, quando há deficiências nos sistemas de controle financeiro e contábil, a auditoria de regularidade geralmente exige a elaboração de relatório (diferindo, assim, da auditoria de otimização de recursos). Isto ocorre não apenas quando as

deficiências afetam os próprios procedimentos da entidade auditada, mas também quando se relacionam com o controle que ela exerce sobre as atividades de outras entidades. O auditor também deve informar sobre irregularidades relevantes, sejam elas concretas ou prováveis, assim como sobre a inobservância de disposições regulamentares ou sobre fraudes e casos de corrupção.

As EFS com poder judicante têm competência para tomar medidas quanto a determinadas irregularidades descobertas nas demonstrações financeiras. Elas podem impor multas aos responsáveis e, em certos casos, suspendê-los ou demiti-los.

Ao relatar irregularidades ou casos de inobservância às leis e regulamentos, os auditores devem procurar expor suas constatações de auditoria de forma apropriada. A extensão dos casos de inobservância às leis e regulamentos pode ser avaliada em função do número de casos examinados ou quantificados *monetariamente*.

169. Os relatórios sobre irregularidades podem ser preparados independentemente da emissão de um parecer com ressalvas pelo auditor. Em razão de sua natureza, estes relatórios tendem a fazer críticas importantes, mas para que sejam construtivos também devem sugerir medidas saneadoras para o futuro, fazendo constar observações por parte da entidade auditada ou do auditor, inclusive conclusões ou recomendações.

170. Em contraste com a auditoria de regularidade, sujeita a exigências e expectativas relativamente específicas, a auditoria de otimização de recursos é bastante abrangente por natureza e mais susceptível de julgamentos e interpretações. Sua abrangência é também mais seletiva, podendo estender-se a ciclos de vários anos ao invés de a apenas um exercício financeiro. Além disso, a auditoria de otimização de recursos normalmente não lida com demonstrações financeiras específicas nem de qualquer outra natureza. Por conseguinte, seus relatórios são variados e apresentam mais pontos de discussão e argumentação criteriosa

171 O relatório de auditoria de otimização de recursos deve mencionar claramente os objetivos e o âmbito da auditoria. Pode incluir críticas (quando, por exemplo, em nome do interesse público ou da *obrigação de prestar contas dos recursos públicos*, ressalta casos graves de desperdícios, exageros ou ineficiências) ou pode não

fazer críticas significativas, mas fornecer, de modo independente, informações, orientações ou garantias de que se vem obtendo, ou se obteve, economia, eficiência e eficácia e em que proporção

172 Normalmente, não é preciso que o auditor emita um parecer global sobre os níveis de economia, eficiência e eficácia alcançados pela entidade auditada, como ocorre com o parecer sobre suas demonstrações financeiras. Quando a natureza da auditoria permitir que isto seja feito com relação a áreas específicas das atividades da entidade, o auditor deve, em relatório, descrever as circunstâncias do caso e chegar a uma conclusão específica, ao invés de apenas dar um parecer segundo um modelo padronizado. Quando a auditoria se limitar à verificação da existência de *controles suficientes para garantir a economia, a eficiência e a eficácia*, o auditor pode emitir um parecer mais geral.

173 Os auditores devem reconhecer que aplicam sua capacidade de julgamento a atos resultantes de decisões administrativas passadas. Portanto, devem tomar cuidado ao exercer esta capacidade e seus relatórios devem indicar a natureza e a extensão das informações que estavam, ou deveriam estar, à disposição da entidade auditada à época em que as decisões foram tomadas. Ao ressaltar claramente o âmbito, os objetivos e as constatações da auditoria, o relatório demonstra que o auditor está sendo imparcial. A imparcialidade também implica que as deficiências ou constatações críticas sejam apresentadas de tal modo a incentivar sua correção e o aperfeiçoamento dos sistemas e das diretrizes adotadas pela entidade auditada. Portanto, geralmente busca-se entrar em acordo com a entidade auditada quanto aos fatos, para garantir que sejam completos, exatos e adequadamente apresentados no relatório. Pode também ser preciso incluir, na íntegra ou resumidamente, as respostas da entidade auditada às questões levantadas, principalmente quando a EFS expuser seus *próprios pontos de vista ou recomendações*

174 Os relatórios de auditoria de otimização de recursos, ao invés de se limitarem a criticar fatos passados, devem ser construtivos. As conclusões e recomendações do auditor constituem um aspecto importante da auditoria e, quando apropriado, representam diretrizes a serem seguidas. Estas recomendação geralmente sugerem o aperfeiçoamento necessário, mas não a forma de alcançá-lo, embora determinadas circunstâncias, às vezes justifiquem uma recomendações específica como, por exemplo, no sentido de se alterar a legislação com o intuito de melhorar a administração

Capítulo 4
Normas para Elaboração dos Relatórios de Auditoria Pública

175 Ao formular recomendações e posteriormente acompanhá-las, o auditor deve manter sua objetividade e independência e, portanto, preocupar-se em verificar mais a correção das deficiências identificadas do que o cumprimento de recomendações específicas

176. Ao formular seu parecer ou relatório, o auditor deve levar em conta ou a relevância de determinada questão no contexto das demonstrações financeiras (auditoria de regularidade - financeira) ou a natureza da entidade ou da atividade auditada (auditoria de otimização de recursos).

177. Na auditoria de regularidade (financeira), se o auditor concluir que, segundo os critérios mais apropriados para as circunstâncias, determinada questão não afeta de forma significativa a situação das demonstrações financeiras, deve emitir um parecer pleno. Quando, ao contrário, estiver convencido de que aquela questão é relevante, deve emitir um parecer com ressalva (parágrafos 163-166)

178. Na auditoria de otimização de recursos, o julgamento do auditor é mais subjetivo, uma vez que o relatório não se relaciona tão diretamente com demonstrações, sejam elas financeiras ou de outra natureza. Por conseguinte, é possível que o auditor considere determinada questão mais relevante em função de sua natureza ou contexto do que em função do seu valor monetário.

Glossário

Âmbito da Auditoria A estrutura pode perfeitamente seguir as orientações emanadas do órgão ao qual deve apresentar seus relatórios.

Auditoria Interna O meio funcional pelo qual os dirigentes de uma entidade certificam-se, com base em fontes internas, de que as atividades pelas quais são responsáveis estão sendo executadas de forma a minimizar a probabilidade de ocorrência de fraudes, erros ou práticas ineficientes e antieconômicas. A auditoria interna possui várias das características de auditoria externa, entretanto pode perfeitamente seguir as orientações emanadas do órgão ao qual deve apresentar seus relatórios.

Auditoria de Otimização de Recursos A auditoria da economia, eficiência e eficácia com que a entidade auditada utiliza seus recursos no desempenho de suas atribuições.

Auditoria de Regularidade O exame da regularidade financeira das entidades obrigadas a prestar contas, envolvendo o exame e a avaliação dos registros contábeis e pareceres sobre as demonstrações financeiras; o exame da regularidade financeira da administração pública como um todo; a verificação dos sistemas e transações financeiras, incluindo uma análise da conformidade às leis e regulamentos aplicáveis; o exame dos controles internos e das funções internas de auditoria; a verificação da probidade e da propriedade das decisões administrativas tomadas pelos dirigentes da entidade auditada e as informações sobre quaisquer outros assuntos relacionados com a auditoria ou dela derivados que a EFS considere devam ser revelados.

Competência legal As responsabilidades, a competência, o poder discricionário e os deveres atribuídos a uma EFS pela constituição ou por outras disposições legais de um país.

Constatações, Conclusões e Recomendações As constatações consistem em informações comprobatórias específicas colhidas pelo auditor para alcançar os objetivos da auditoria; as conclusões são os pontos de vista emitidos pelo auditor com base nas constatações; as recomendações são linhas de conduta sugeridas pelo auditor atendendo aos objetivos da auditoria.

Constitucional Aquilo que é permitido ou autorizado pela Carta Magna de um país.

Controle Interno

Todo o sistema de controles financeiros e de qualquer outra natureza da entidade auditada, incluindo a estrutura organizacional, os métodos, os procedimentos e a auditoria interna, estabelecidos pelos administradores segundo os objetivos da entidade, que contribuem para que ela seja regularmente administrada de forma econômica, eficiente e eficaz, garantindo, assim, a observância das políticas determinadas pela administração, salvaguardando bens e recursos, assegurando a fidedignidade e integridade dos registros contábeis e produzindo informações financeiras e gerenciais confiáveis e tempestivas.

Economia

Consiste em reduzir ao mínimo o custo dos recursos empregados em uma atividade, sem descuidar da devida qualidade

Eficácia

O grau com que os objetivos são alcançados e a relação entre os resultados pretendidos e os resultados reais de determinada atividade.

Eficiência

A relação entre produto, em termos de bens, serviços e outros resultados e os recursos utilizados para produzi-los.

Entidade Auditada

A organização, o programa, a atividade ou a função sujeitos à auditoria da EFS.

Entidade Fiscalizadora Superior – EFS

O órgão público de um Estado que, independentemente da sua designação, constituição ou organização, desempenhe, por força da lei, a mais alta função de fiscalização no setor público

Fundamental

Um assunto torna-se fundamental (suficientemente relevante) e não apenas significativo quando seu reflexo nas demonstrações financeiras for tão grande a ponto de comprometer a fidedignidade destas como um todo.

Independência

A liberdade que possui a EFS e seus auditores em questões de auditoria para agir em conformidade com suas competências legais sem se sujeitarem a diretrizes ou interferências externas de qualquer tipo

Informações Comprobatórias

Informações que respaldam os pareceres, as conclusões ou os relatórios do auditor ou da EFS

Adequadas: informações quantitativamente suficientes e apropriadas para que sejam alcançados os resultados da auditoria e qualitativamente imparciais para que inspirem confiança e credibilidade.

Pertinentes: informações inerentes aos objetivos da auditoria

Razoáveis: informações que são econômicas no sentido de que o custo para obtê-las deve ser proporcional aos resultados que o auditor ou a EFS deseja alcançar.

Normas de Auditoria

As normas de auditoria proporcionam ao auditor uma orientação básica que o ajuda a determinar a extensão das medidas e dos procedimentos de auditoria a serem empregados para atingir seu objetivo. Constituem os critérios ou padrões de referência para avaliar a qualidade dos resultados da auditoria.

Normas para a Elaboração de Relatórios

Normas que o auditor deve seguir ao informar os resultados da auditoria, incluindo orientação sobre a forma e o conteúdo do seu relatório

Normas Gerais

As qualificações e a competência, a independência e a objetividade necessárias, assim como o exercício do zelo profissional, exigidos doauditor para o desempenho de forma eficaz, eficiente e competente das tarefas a que se referem as normas de procedimento na execução de auditoria e as normas para a elaboração de relatórios

Normas de Procedimento na Execução da Auditoria

O conjunto de normas que ajuda o auditor atingir sistematicamente os objetivos da auditoria. Nele incluem-se o planejamento e a supervisão, a compilação de informações comprobatórias adequadas, pertinentes e razoáveis, assim como, um estudo e avaliação apropriados dos controles internos

Objetivo da Auditoria

Uma declaração precisa daquilo que a auditoria pretende realizar e/ou da questão que deverá ser esclarecida Pode incluir aspectos financeiros, de cumprimento legal ou de otimização de recursos.

Obrigação de Prestar Contas no Setor Público

A obrigação de as pessoas ou entidades, inclusive as empresas estatais, responsáveis pela gestão de recursos públicos, prestarem contas das responsabilidades fiscais, gerenciais e programáticas a elas conferidas; e de prestarem informações àqueles que lhes conferiram tais responsabilidades.

Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores – INTOSAI Organismo internacional independente, cujo objetivo é promover a troca de idéias e experiências entre as diversas Entidades Fiscalizadoras Superiores na esfera do controle financeiro público

Parecer As conclusões do auditor, por escrito, sobre um conjunto de demonstrações financeiras, formuladas com base nos trabalhos de auditoria financeira ou de cumprimento legal

Planejamento Consiste em definir os objetivos, estabelecer as políticas e determinar a natureza, o âmbito, a extensão e o prazo dos procedimentos e verificações necessários à consecução dos objetivos da auditoria

Poder Executivo O setor do governo encarregado de administrar a execução das leis

Poder Legislativo O setor do governo responsável pela elaboração das leis de um país, como por exemplo, o parlamento

Postulados Hipóteses básicas, premissas consistentes, princípios lógicos e requisitos que representam o conjunto de orientações para o desenvolvimento das normas de auditoria

Procedimentos de Auditoria Verificações, instruções e detalhes, incluídos no programa de auditoria, a serem executados de forma sistemática e adequada

Relatório O parecer do auditor, juntamente com outras observações sobre um conjunto de demonstrações financeiras, resultantes de uma auditoria financeira ou de regularidade ou, ainda, das constatações do auditor ao término de uma auditoria de otimização de recursos

Relevância Em termos gerais uma questão pode ser considerada relevante quando seu conhecimento puder influenciar os usuários das demonstrações financeiras ou do relatório de auditoria de otimização de recursos. A relevância é normalmente estimada em termos de valor monetário, mas a natureza ou as características de um item ou grupo de itens também podem tornar um assunto significativo. Como, por exemplo, quando a lei ou qualquer outro regulamento determina que esse assunto seja apresentado em separado, independentemente de seu valor. Além de haver a possibilidade de determinado assunto ser relevante em função de seu valor e natureza, ele também pode sê-lo em função de seu contexto. Por exemplo, determinado item de um

assunto pode ser avaliado em relação à situação global apresentada pelas demonstrações financeiras, ao total do qual ele faça parte, a outras condições a ele associadas, a seu valor nos exercícios anteriores, etc. As informações comprobatórias de auditoria desempenham um papel importante na decisão do auditor quanto à seleção dos assuntos e áreas a serem auditadas, assim como quanto à natureza, cronograma e extensão dos exames e procedimentos de auditoria

Sistema de Controle Administrativo Série de ações, integrantes do sistema de controle interno, relacionadas com os procedimentos administrativos necessários para a tomada de decisão gerencial, para o alcance do maior grau de eficiência econômica e administrativa possível, e para a garantia de que as políticas administrativas, relacionadas ou não à matéria financeira, sejam implementadas

Sistema de Controle Contábil Série de procedimentos considerados parte do sistema global de controle interno voltados para a realização dos objetivos contábeis da empresa. Isso inclui a obediência às políticas e procedimentos financeiros e contábeis, a salvaguarda dos recursos da entidade e a preparação de relatórios financeiros fidedignos

Supervisão Requisito essencial na auditoria que implica uma liderança adequada, assim 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 os objetivos a serem atingidos

Sistema Financeiro Os procedimentos para preparar e fornecer informações confiáveis no que diz respeito às transações financeiras

Zelo Profissional As qualidades apropriadas relacionadas ao cuidado e à técnica que o auditor experiente deve aplicar em seu trabalho, tendo em vista a complexidade das tarefas de auditoria. Inclui o cuidado especial no planejamento, na compilação e na avaliação de informações probatórias, na elaboração de pareceres e conclusões e, ainda, na formulação de recomendações

Glossário

Cópias desta versão podem ser adquiridas sem custos no Tribunal de Contas do Estado da Bahia, Centro Administrativo da Bahia Plataforma 5 Salvador – Bahia – Brasil

A presente publicação foi impressa na Panorama Gráfica e Editora em dezembro de 1995, em Salvador, Bahia, Brasil