

INSTITUTO SERZEDELLO CORRÊA

Auditoria Governamental

Módulo 1: Fundamentos de Auditoria

AULA 3

NORMAS GERAIS DE EXECUÇÃO E DE COMUNICAÇÃO DE RESULTADOS

TÓPICO 1

NORMAS GERAIS DE EXECUÇÃO DE AUDITORIA

Permite-se a reprodução desta publicação,
em parte ou no todo, sem alteração do conteúdo,
desde que citada a fonte e sem fins comerciais.

RESPONSABILIDADE PELO CONTEÚDO

Tribunal de Contas da União

Secretaria Geral da Presidência

Instituto Serzedello Corrêa

2ª Diretoria de Desenvolvimento de Competências

Serviço de Educação a Distância

SUPERVISÃO

Pedro Koshino

CONTEUDISTA

Antonio Alves de Carvalho Neto

TRATAMENTO PEDAGÓGICO

Ana Carolina Dytz Fagundes de Moraes

Salvatore Palumbo

RESPONSABILIDADE EDITORIAL

Tribunal de Contas da União

Secretaria Geral da Presidência

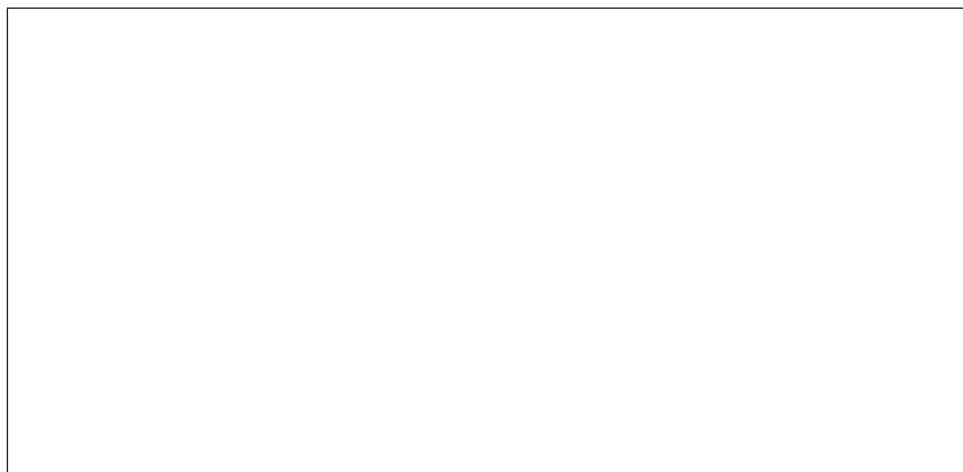
Instituto Serzedello Corrêa

Centro de Documentação

Editora do TCU

DIAGRAMAÇÃO

Herson Freitas



Introdução

O enfoque das normas de execução é dirigido para o gerenciamento e execução das atividades de auditoria. Abrange, pois, o planejamento e a execução, propriamente dita, das atividades que visam a alcançar um determinado resultado do trabalho da auditoria.

A função das normas de execução é estabelecer os critérios gerais e os procedimentos que o auditor deve seguir para que sua atuação seja objetiva, sistemática e equilibrada, na obtenção das informações probatórias que sustentarão as suas avaliações, conclusões e fundamentarão as recomendações ou determinações que irá propor.

As normas de execução relacionam-se com as normas gerais, que lhes fornecem os requisitos básicos, e também com as normas de comunicação de resultados, uma vez que os produtos dessa fase constituem a principal fonte para o conteúdo dos pareceres e relatórios.

Dentre os elementos que integram esse grupo de normas, também denominadas por algumas fontes como “normas de trabalho de campo”, destacam-se:

- planejamento;
- elaboração de programas ou procedimentos de auditoria;
- comunicações com o auditado antes e durante a auditoria;
- supervisão e revisão da auditoria;
- exame e avaliação de riscos e controles internos;
- evidências de auditoria;
- documentação da auditoria ou papéis de trabalho;
- utilização de trabalhos de especialistas e da auditoria interna etc.

Para aprofundarmos o conhecimento sobre normas de execução de auditoria, estudaremos aquelas emitidas por algumas fontes selecionadas, conforme os critérios já explicitados quando estudamos as normas gerais.

TÓPICO 1 - Normas gerais de execução de auditoria

Neste tópico estudaremos as normas gerais de execução de auditoria.

A fim de facilitar o estudo, este tópico está organizado da seguinte forma:

INTRODUÇÃO	4
TÓPICO 1 – NORMAS GERAIS DE EXECUÇÃO DE AUDITORIA.....	5
1. NORMAS DE EXECUÇÃO DO GAO	6
1.1. Normas de execução para auditoria contábil	6
1.2. Normas de execução para trabalhos de certificação	8
1.3. Normas de execução para auditorias operacionais	8
2. NORMAS DE EXECUÇÃO DA INTOSAI.....	10
3. NORMAS DE EXECUÇÃO DO IIA/AUDIBRA.....	13
3.1. Planejamento dos trabalhos de auditoria	13
3.2. Execução do trabalho de auditoria	14
4. NORMAS DE EXECUÇÃO DA CGU.....	15
5. NORMAS DE EXECUÇÃO DO TCU.....	21
SÍNTESE	37

Ao final dos estudos deste tópico, esperamos que você tenha condições de conhecer e pesquisar as normas gerais aplicáveis à execução de auditoria.

1. Normas de execução do GAO

O GAO emite suas normas de execução segregando-as em três conjuntos, conforme os tipos de auditoria governamental e as certificações lá praticadas. Denominadas “normas de trabalho de campo”, as normas de execução do GAO são dirigidas:

- às auditorias contábeis;
- aos trabalhos de certificação, que equivalem às auditorias de conformidade; e
- às auditorias operacionais.

A seguir, as principais disposições constantes desses três conjuntos de normas de execução, a partir de uma tradução do autor.

Normas de execução para auditoria contábil

O GAO adota em suas normas de execução para auditoria contábeis as mesmas normas do Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA), denominadas *Statement on Auditing Standard* ou SAS/AICPA, complementando-as com outras normas próprias.

As três normas de execução do AICPA incorporadas nas normas do GAO são as seguintes:



Visão geral, avaliação de riscos e controle interno:
as SAS/AICPA incorporam os conceitos do COSO - *Internal Control: Integrated Framework*

Planejamento e supervisão

a. o auditor deve planejar adequadamente o trabalho e deve supervisionar apropriadamente os assistentes;

Visão geral, avaliação de riscos e controle interno

b. o auditor deve obter um suficiente entendimento da entidade e de seu ambiente, incluindo o seu controle interno, para avaliar o risco de distorção material das demonstrações contábeis seja por erro ou fraude, bem como a concepção, a natureza, a oportunidade e a extensão da aplicação dos procedimentos de auditoria;

Evidência

c. o auditor deve obter evidência suficiente e apropriada pela aplicação de procedimentos de auditoria em bases razoáveis para sustentar uma opinião sobre as demonstrações contábeis sob exame.

Além das normas de execução do AICPA, o GAO (ESTADOS UNIDOS, 2007) estabeleceu normas adicionais de execução para tratar dos seguintes assuntos:

Comunicações com o auditado (GAGAS, 4.05 a 4.08)	<p>As comunicações devem ocorrer por escrito, desde o planejamento; durante a avaliação de riscos e controles internos; até o final da auditoria. Os auditores devem comunicar suas responsabilidades sobre o trabalho auditorial aos dirigentes e responsáveis do organismo auditado, incluindo o dirigente máximo do organismo auditado, o comitê de auditoria ou a diretoria ou outro órgão de supervisão equivalente, na inexistência do comitê de auditoria; e a pessoa que tem o nível de autoridade e responsabilidade mais ampla sobre o processo de elaboração das demonstrações contábeis, por exemplo, o diretor da área financeira.</p>
Verificação de providências em relação a trabalhos anteriores (GAGAS, 4.09)	<p>Os auditores devem avaliar se a entidade auditada tomou as medidas corretivas adequadas em relação aos achados e recomendações de trabalhos anteriores, que possam ter um efeito significativo sobre as demonstrações contábeis. Ao planejar a auditoria, os auditores devem levar em conta as providências tomadas pelos gestores que se relacionem diretamente com os objetivos da auditoria.</p>
Deteção de erros materiais resultantes de não conformidades ou abusos (GAGAS, 4.10 a 4.13)	<p>Os auditores devem conceber procedimentos de auditoria para assegurar razoável segurança de que se detectará distorções decorrentes de violações a leis e regulamentos, fraudes ou abusos, que possam ter um efeito direto e material sobre as demonstrações contábeis.</p>
Desenvolvimento dos elementos dos achados de auditoria (GAGAS, 4.14 a 4.18)	<p>Os achados de auditoria podem envolver deficiências no controle interno, fraudes, atos ilegais, violações de cláusulas de contratos ou convênios, e abuso. Os elementos necessários para desenvolver um achado dependem inteiramente dos objetivos da auditoria. Assim, um achado ou um conjunto de achados é completo na medida em que satisfaçam os objetivos da auditoria. Quando identificadas deficiências, os auditores devem planejar e executar procedimentos para desenvolver os elementos dos achados que são relevantes e necessários para alcançar os objetivos da auditoria. Os elementos dos achados são os seguintes:</p> <p>4.15. Critério: Leis, regulamentos, contratos, convênios, normas, medidas, expectativas que devem existir, práticas comerciais definidas e boas práticas contra as quais um desempenho é comparado ou avaliado; o critério identifica o estado desejado ou requerido ou expectativa em relação a um programa ou operação. O critério provê o contexto para avaliação das evidências e compreensão dos achados;</p> <p>4.16. Condição: É uma situação que existe. A condição é determinada e documentada durante a auditoria;</p> <p>4.17. Causa: A causa identifica a razão ou a explicação para a condição ou o fator ou fatores responsáveis pela diferença entre a situação que existe (condição) e o estado requerido ou desejado (critério), que podem servir de base para recomendações de ações corretivas. Causas comuns incluem políticas, procedimentos ou critérios mal concebidos; implementações inconsistentes, incompletas ou incorretas; ou fatores fora do controle da gestão. Os auditores podem avaliar se a evidência fornece um razoável e convincente argumento do motivo pelo qual a causa estabelecida é o fator ou fatores chave que contribuem para a diferença;</p> <p>4.18. Efeito ou efeito potencial: O efeito é um claro e lógico nexo para estabelecer o impacto ou impacto potencial da diferença entre a situação que existe (condição) e o estado requerido ou desejado (critério). O efeito ou efeito potencial identifica os resultados ou as consequências da condição. Quando os objetivos dos auditores incluírem a identificação das consequências reais ou potenciais de uma condição que discrepa (positiva ou negativamente) dos critérios adotados na auditoria, o “efeito” é uma medida dessas consequências. Efeito ou efeito potencial podem ser usados para demonstrar a necessidade de ações corretivas em resposta a problemas identificados ou a riscos relevantes.</p>
Documentação da auditoria (GAGAS, 4.19 a 4.24)	<p>Os auditores devem preparar a documentação de auditoria em detalhes suficientes para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, incluindo a natureza, a oportunidade, a extensão e os resultados dos procedimentos de auditoria realizados.</p>

Normas de execução para trabalhos de certificação

Do mesmo modo que as normas de execução para auditorias contábeis, o GAO também adota as mesmas normas do AICPA complementando-as com outras normas próprias.

As normas do AICPA para esse tipo de trabalho repetem as normas já vistas para as auditorias contábeis, com exceção daquelas relativas ao controle interno. Em compensação, as normas adicionais emitidas pelo GAO tratam da questão nos parágrafos 6.10 a 6.12, e, quanto ao mais, também repetem as mesmas normas adicionais que disciplinam a execução das auditorias contábeis.

Ao tratar do controle interno, as GAGAS prescrevem que para planejar o nível dos exames dos trabalhos de certificação, os auditores devem obter uma compreensão suficiente do controle interno que seja relevante para o assunto que será examinado, a fim de planejar o trabalho e desenhar os procedimentos para atingir os objetivos da certificação.

Normas de execução para auditorias operacionais

As normas de execução para auditorias operacionais repetem, em essência, todas as normas de execução dos demais trabalhos de auditoria e certificação já estudados, acrescentando algumas normas específicas a serem observadas nesse tipo de auditoria, as quais (ESTADOS UNIDOS, 2007) destacamos a seguir:

Razoável segurança (GAGAS, 7.03)	Na auditoria operacional deve-se prover razoável segurança de que as evidências obtidas são suficientes e adequadas para apoiar os achados e as conclusões. O julgamento profissional auxilia os auditores na determinação do escopo e da metodologia necessária para alcançar os objetivos da auditoria, com a razoável segurança requerida.
Significância em auditoria operacional (GAGAS, 7.04)	O conceito de significância auxilia os auditores durante uma auditoria operacional, incluindo o momento de decidir sobre o tipo e a extensão do trabalho de auditoria a realizar e no momento de avaliar os resultados do trabalho de auditoria e de desenvolver os achados e conclusões do relatório. Significância é definida como a importância relativa de um assunto dentro do contexto em que está sendo considerado, incluindo fatores quantitativos e qualitativos. Tais fatores referem-se à magnitude da questão em relação ao objetivo da auditoria, como à natureza e o efeito, a relevância da matéria, as necessidades e interesses de terceiros com conhecimento de informações relevantes, e o impacto da questão para o programa ou atividade auditado. O julgamento profissional auxilia os auditores na avaliação da importância da matéria no contexto dos objetivos da auditoria.

Risco de auditoria (GAGAS, 7.05)	<p>É a possibilidade de que os achados de auditoria, conclusões, certificações, ou recomendações possam ser inadequados ou incompletos, em função de fatores como evidências não suficientes e/ou não apropriadas, processo de auditoria inadequado, informações intencionalmente omitidas ou deturpadas devido a dissimulações ou fraude. O risco de auditoria deve ser avaliado envolvendo fatores qualitativos e quantitativos, como prazos, complexidade e sensibilidade do trabalho, valor dos recursos envolvidos no programa, número de cidadãos atendidos, adequação dos sistemas e processos da entidade para detectar incoerências, fraudes ou erros significativos. O acesso dos auditores aos registros também impactam o risco de auditoria. O risco de auditoria inclui pensar o risco sobre como os auditores tentarão conseguir responder as questões sobre o programa com base nas evidências obtidas e avaliadas contra critérios.</p>
--	--



O termo **programa** nas normas do GAO é usado para referir-se a funções, programas, entidades e funções do governo.

Mais extensa de todas normas de execução do GAO, a norma de planejamento de auditorias operacionais aborda os aspectos necessários para que os auditores reduzam o risco de auditoria a um nível adequado, obtendo razoável segurança de que as evidências a serem buscadas sejam suficientes e adequadas para apoiar os seus achados e as suas conclusões.

No planejamento, os auditores devem avaliar a significância e o risco da auditoria, aplicando essas avaliações na definição do objetivo e escopo e da metodologia correspondente. O planejamento é um processo contínuo ao longo da auditoria. Portanto, os auditores podem e precisam ajustar os objetivos, o escopo e a metodologia da auditoria até o trabalho ser concluído.

Planejamento de auditorias operacionais
(GAGAS, 7.06 a 7.51)

A norma de planejamento de auditorias operacionais detalha ainda os seguintes aspectos:

- natureza e perfil do programa e necessidades dos beneficiários;
- avaliação do controle interno e de controles de sistemas de informação;
- requisitos de conformidade a leis e regulamentos, contratos e convênios, fraudes ou abusos;
- investigações em curso ou processos judiciais;
- verificação de providências em relação a auditorias ou certificações anteriores;
- identificação de critérios de auditoria;
- identificação das fontes de evidência e do volume e tipo de evidências requeridas;
- utilização do trabalho de terceiros;
- alocação da equipe de auditoria e de outros recursos;
- comunicação com os gestores, agentes da governança e outros;
- preparação do plano de auditoria.

2. Normas de execução da Intosai

O documento **ISSAI 300** (INTOSAI, 2001), denominado Normas de Campo em Auditoria Governamental, prescreve as normas de execução da Intosai, que são aplicáveis a todos os tipos de auditoria pública, abordando os seguintes elementos:

- planejamento;
- supervisão e revisão;
- estudo e avaliação do controle interno;
- conformidade com leis e regulamentos aplicáveis;
- evidências de auditoria;
- exame de demonstrações contábeis.

Destacam-se a seguir alguns detalhamentos dessas normas:

Planejamento (ISSAI 300, 1.1 a 1.4)	<p>Segundo a Intosai, ao planejar uma auditoria, o auditor deve (ISSAI 300, 1.3):</p> <ol style="list-style-type: none">a. identificar os aspectos mais importantes do ambiente no qual opera a entidade fiscalizada;b. desenvolver um entendimento sobre as relações de <i>accountability</i>;c. considerar a forma, o conteúdo e os destinatários dos pareceres, conclusões e relatórios da auditoria;d. especificar os objetivos da auditoria e os procedimentos necessários para alcançá-los;e. identificar os sistemas e controles chaves de gestão e realizar uma avaliação preliminar para identificar seus pontos fortes e fracos;f. determinar a relevância das questões a serem consideradas;g. revisar a auditoria interna da entidade fiscalizada e seu programa de trabalho;h. avaliar o grau de confiança que pode ser depositado em outros auditores, por exemplo, os auditores internos;i. determinar a abordagem de auditoria mais eficiente e eficaz;j. providenciar uma revisão para determinar se ações apropriadas foram tomadas em relação aos achados e recomendações de auditorias anteriores; ek. preparar adequada documentação do plano de auditoria e para a execução do trabalho de campo proposto. <p>Os passos que devem ser seguidos no planejamento de uma auditoria normalmente são os seguintes, podendo a EFS revisá-lo, sempre que isso se revelar necessário durante a execução:</p> <ol style="list-style-type: none">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 escopo da auditoria;c. proceder a uma análise preliminar para determinar a abordagem a ser adotada, a natureza e extensão das investigações a serem feitas posteriormente;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; eg. levar ao conhecimento dos responsáveis pela entidade auditada o escopo, os objetivos e os critérios de avaliação da auditoria e discutir com eles sempre que necessário.
--	---

A norma da Intosai prescreve que para garantir o alcance dos objetivos da auditoria e a manutenção da qualidade, é imprescindível que todo o trabalho realizado pela equipe de auditoria, em todas as suas fases e em todos os níveis, seja adequadamente supervisionado, independentemente da competência individual dos auditores. O foco da supervisão deve ser dirigido tanto para o conteúdo como para a observância do método de auditoria, isso implica garantir que:

Supervisão e revisão
(ISSAI 300, 2.1 a 2.5)

- a. os membros da equipe de auditoria tenham uma clara e consistente 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 prevista sejam seguidos, a menos que alguma alteração seja autorizada;
- d. os papéis de trabalho contenham as evidências que suportem adequadamente todas as conclusões, recomendações e opiniões;
- e. o auditor alcance os objetivos de auditoria estabelecidos; e o relatório de auditoria inclua as conclusões, recomendações e opiniões pertinentes.

Todo o trabalho de auditoria deve ser revisado por um membro sênior da equipe de auditoria antes dos relatórios e pareceres serem finalizados. A revisão deve ser feita à medida que cada parte da auditoria vai se concluindo. O papel da revisão é assegurar que:

- a. todas as avaliações e conclusões estão solidamente baseadas e suportadas por adequadas, pertinentes e razoáveis evidências para fundamentar o parecer ou relatório final da auditoria;
- b. todos os erros, deficiências e questões relevantes tenham sido devidamente identificados, documentados e sanados satisfatoriamente ou levados ao conhecimento de um superior hierárquico da EFS; e
- c. as alterações e melhorias necessárias à realização de futuras auditorias foram identificadas, registradas e sejam levadas em conta nos futuros planos de auditoria e em atividades de desenvolvimento de pessoal.

Estudo e avaliação do controle interno
(ISSAI 300, 3.1 a 3.4)

Para determinar a extensão e o alcance da auditoria, o auditor deve antes estudar e avaliar a confiabilidade do controle interno. A profundidade desses procedimentos depende dos objetivos da auditoria e do grau de confiabilidade pretendido, recaindo sobre controles diferentes de acordo com o tipo de auditoria, conforme explicado a seguir:

- no caso de auditorias contábeis: devem recair principalmente sobre os controles destinados à salvaguarda de ativos e recursos e à garantia de exatidão e integridade dos registros contábeis;
- no caso de auditorias de conformidade: devem recair principalmente sobre os controles que auxiliam a administração no cumprimento de leis e regulamentos;
- no caso de auditorias operacionais: devem recair sobre os controles que ajudam a entidade ou o programa fiscalizados a desempenhar suas atividades de modo econômico, eficiente, eficaz e efetivo, garantido aderência à orientação política da administração e fornecendo informações financeiras e de gestão oportunas e confiáveis.

Conformidade com leis e regulamentos aplicáveis (ISSAI 300, 4.1 a 4.7)	<p>As normas de execução da Intosai prescrevem que em qualquer tipo de auditoria, e não só nas de conformidade, o auditor deve planejar procedimentos e técnicas capazes de garantir a adequada detecção de erros, irregularidades e atos ilegais que possam ter efeito significativo em relação aos objetivos da auditoria, aos valores registrados nas demonstrações contábeis, aos programas, entidades, serviços, atividades e funções públicas.</p> <p>Assim, é importante que no planejamento de auditoria os auditores desenvolvam um adequado conhecimento a respeito do referencial de conformidade do objeto de auditoria, determinando as leis e os regulamentos que possam influir significativamente nos exames, bem como verifiquem se o controle interno adotado pela gestão é capaz de evitar ou detectar casos de descumprimento.</p>
Evidências de auditoria (ISSAI 300, 5.1 a 5.7)	<p>Para fundamentar as opiniões e conclusões do auditor, relativas à organização, ao programa, à atividade ou à função de governo fiscalizada, devem ser obtidas evidências adequadas, relevantes e razoáveis, para isso, os auditores devem ter bom conhecimento das técnicas e dos procedimentos de auditoria para a obtenção de evidência.</p> <p>Os auditores devem documentar adequadamente as evidências de auditoria nos papéis de trabalho, incluindo a fundamentação e o alcance do planejamento, do trabalho executado e dos achados de auditoria. O auditor deve ter em mente que o conteúdo e a organização dos papéis de trabalho refletem o 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 que foi realizado para fundamentar as opiniões e conclusões do auditor.</p>
Exame de demonstrações contábeis (ISSAI 300, 6.1 a 6.4)	<p>As normas de execução da Intosai relativas ao exame de demonstrações contábeis estabelecem que esse tipo de exame visa a apurar se as demonstrações mantêm entre si e seus vários elementos a correlação esperada, identificando quaisquer desvios e tendências anômalas, devendo o auditor analisar detidamente e apurar se:</p> <ol style="list-style-type: none"> foram preparadas de acordo com as normas contábeis aceitáveis; foram apresentadas levando em conta as peculiaridades da entidade auditada; foram prestadas informações suficientes sobre seus diversos elementos; e seus diversos elementos foram avaliados, mensurados e apresentados de forma apropriada.

3. Normas de execução do IIA/Audibra

As normas de execução do IIA (IIA, 2004) não estão designadas com essa terminologia, tampouco como normas de trabalho de campo. No entanto, é possível identificá-las, dada a sua natureza, dentro das denominadas normas de desempenho daquele instituto. Trata-se das normas contidas nos seguintes títulos:

- 2200 – Planejamento dos trabalhos de auditoria
 - 2201 – Considerações de planejamento
 - 2210 – Objetivos do trabalho de auditoria
 - 2220 – Escopo do trabalho de auditoria
 - 2230 – Alocação de recursos ao trabalho de auditoria
 - 2240 – Programa de trabalho de auditoria
- 2300 – Execução do trabalho de auditoria
 - 2310 – Coleta de informações
 - 2320 – Análise e avaliação
 - 2330 – Registro das informações
 - 2340 – Supervisão do trabalho de auditoria

Planejamento dos trabalhos de auditoria

A norma de execução relativa ao planejamento do IIA (IIA, 2004) enuncia que os auditores internos devem desenvolver e registrar um plano para cada trabalho de auditoria, incluindo o escopo, objetivos, prazo e alocação de recursos.

2201 – Considerações de planejamento	<p>No planejamento dos trabalhos de auditoria, os auditores internos devem considerar:</p> <ul style="list-style-type: none">▪ os objetivos da atividade objeto da revisão e os meios pelos quais esta controla seu desempenho;▪ os riscos significativos para a atividade, seus objetivos, recursos e operações e os meios pelos quais o impacto potencial do risco é mantido a nível aceitável;▪ a suficiência e a efetividade do gerenciamento de risco e dos sistemas de controle da atividade comparados a uma estruturação de controle pertinente ou modelo;▪ as oportunidades para fazer melhorias significativas no gerenciamento de risco e nos sistemas de controle da atividade.
---	--

2210 – Objetivos do trabalho de auditoria	Devem ser estabelecidos objetivos para cada trabalho de auditoria. Para tanto, os auditores internos devem realizar uma avaliação preliminar de riscos relevantes relacionados à atividade objeto da auditoria, cujos resultados deverão estar refletidos nos objetivos estabelecidos. No desenvolvimento dos objetivos o auditor deve considerar além de outras exposições significativas a riscos, também a probabilidade de erros, irregularidades e descumprimentos.
2220 – Escopo do trabalho de auditoria	<p>No estabelecimento do escopo, o alcance dos objetivos deve ser levado em conta.</p> <p>O escopo estabelecido deve ser suficiente para satisfazer os objetivos do trabalho de auditoria.</p>
2230 – Alocação de recursos ao trabalho de auditoria	<p>Deve-se determinar os recursos apropriados para alcançar os objetivos de auditoria, levando em conta, especialmente, a formação necessária dos membros da equipe.</p> <p>A formação da equipe deve ser baseada na avaliação da natureza e da complexidade de cada trabalho, das limitações de tempo e de recursos disponíveis.</p>
2240 – Programa de trabalho de auditoria	<p>Deve-se desenvolver programas de trabalho que alcancem os objetivos de auditoria e esses programas devem ser registrados e aprovados antes do início dos trabalhos, eventuais ajustes também devem ser aprovados.</p> <p>Os programas de trabalho devem estabelecer os procedimentos para identificar, analisar, avaliar e registrar informações durante o desenvolvimento dos trabalhos de auditoria.</p> <p>As atividades descritas acima, constantes dos programas de trabalho, devem ser executadas de modo suficiente para alcançar os objetivos da auditoria.</p>

Execução do trabalho de auditoria

2310 – Coleta de informações	As informações coletadas devem ser suficientes, fidedignas, pertinentes e úteis para o alcance dos objetivos da auditoria.
2320 – Análise e avaliação	As conclusões e os resultados da execução dos trabalhos de auditoria devem ser baseados em análises e avaliações apropriadas.

2330 – Registro de informações	<p>Todas as informações relevantes para dar suporte às conclusões e aos resultados dos trabalhos de auditoria devem ser registradas.</p> <p>Os auditores internos devem registrar informações relevantes como suporte das conclusões e dos resultados da execução dos trabalhos.</p> <p>Antes de liberar tais registros a terceiros, quando requisitado, o diretor de auditoria deve obter aprovação da alta administração ou do conselho. Internamente, o diretor de auditoria deve desenvolver requisitos de guarda desses registros, em consonância com as diretrizes da organização, quaisquer regulamentações pertinentes e outros requisitos.</p>
---------------------------------------	---

A supervisão tem três objetivos, segundo o IIA:

2340 – Supervisão do trabalho de auditoria

- assegurar que os objetivos do trabalho de auditoria sejam atingidos;
- a qualidade seja assegurada; e
- o desenvolvimento profissional das equipes.

Os trabalhos de auditorias devem ser apropriadamente supervisionados para assegurar que os objetivos sejam atingidos, a qualidade seja assegurada e as equipes se desenvolvam.

4. Normas de execução da CGU

Tratadas na seção III, do capítulo VII, do **Manual do SCI** (BRASIL, 2001), as normas relativas à execução do trabalho no SCI do Poder Executivo Federal compõem-se dos seis elementos abaixo discriminados:

- livre acesso;
- planejamento dos trabalhos;
- avaliação dos controles internos administrativos;
- supervisão das atividades do SCI do Poder Executivo Federal;
- obtenção de evidências;
- tratamento de impropriedade e irregularidades.

A seguir, detalhamentos das referidas normas com destaques para aspectos importantes do elemento de norma detalhado.



Veja o capítulo III, do **Manual do SCI**, para conhecer as disposições específicas quanto ao **planejamento**.

<p>Livre acesso</p>	<p>1. O servidor do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, no exercício de suas funções, terá livre acesso a todas as dependências do órgão ou entidade examinado, assim como a documentos, valores e livros considerados indispensáveis ao cumprimento de suas atribuições, não lhe podendo ser sonegado, sob qualquer pretexto, nenhum processo, documento ou informação, devendo o servidor guardar o sigilo das informações caso elas estejam protegidas legalmente.</p> <p>2. Quando houver limitação da ação, o fato deverá ser comunicado, de imediato, por escrito, ao dirigente do órgão ou da entidade examinada, solicitando as providências necessárias.</p>
<p>Planejamento dos trabalhos</p>	<p>3. Planejamento dos Trabalhos: o trabalho realizado pelo Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal deve ser adequadamente planejado, consoante disposições contidas no Capítulo III desta Instrução Normativa.</p> <p>I. Exame Preliminar: com o objetivo de obter os elementos necessários ao planejamento dos trabalhos, o servidor do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal deve examinar as informações constantes da ordem de serviço e dos planos estratégico e operacional a que se vincula o objeto do controle. Para tanto, deve considerar a legislação aplicável, normas e instruções vigentes, bem como os resultados dos últimos trabalhos realizados e diligências pendentes de atendimento, quando for o caso.</p> <p>II. Elaboração do programa de trabalho: o programa de trabalho consta da ordem de serviço preparada pela área de controle que elabora o plano estratégico e operacional. A elaboração de um adequado programa de trabalho exige:</p> <ol style="list-style-type: none"> determinação precisa dos objetivos do exame, ou seja, a identificação sobre o que se deseja obter com a auditoria e a fiscalização; identificação do universo a ser examinado; definição e o alcance dos procedimentos a serem utilizados; localização do objeto ou unidade examinada; o estabelecimento das técnicas apropriadas; estimativa dos homens x horas necessários à execução dos trabalhos; e referência quanto ao uso de material e/ou documentos de exames prévios ou outras instruções específicas.
<p>Avaliação dos controles internos administrativos</p>	<p>4. Avaliação dos controles internos administrativos – quando ficar identificado na ordem de serviço a necessidade de avaliação dos controles internos administrativos, o servidor do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal deve efetuar um adequado exame com vistas à avaliação da capacidade e da efetividade dos sistemas de controles internos administrativos – contábil, financeiro, patrimonial, de pessoal, de suprimento de bens e serviços e operacional - das unidades da administração direta, entidades da administração indireta, projetos e programas.</p>

I. Capacidade dos sistemas de controle interno administrativo: avaliar os procedimentos, políticas e registros que compõem os controles, com o objetivo de constatar se estes proporcionam razoável segurança de que as atividades e operações se realizam, de forma a possibilitar o atingimento das metas, em termos satisfatórios de economia, eficiência e eficácia.

II. Efetividade: realizar exame das operações que se processam nos sistemas de controle interno administrativo, com o propósito de verificar se os procedimentos, políticas, mecanismos, registros e outros dados relevantes, funcionam de acordo com o previsto e se os objetivos de controle estão sendo atendidos, de forma permanente, sem desvios.

III. Exame dos objetivos de controle: as unidades e entidades adotam sistemas de controle interno administrativo que compreendem um plano de organização e de todos os métodos e procedimentos, de forma ordenada, para: proteger seus recursos; obter informações oportunas e confiáveis; e promover a eficiência operacional, assegurar a observância das leis, normas e políticas vigentes, com o intuito de alcançar o cumprimento das metas e objetivos estabelecidos. Deverá, ainda:

- a. certificar a existência e propriedade dos procedimentos e mecanismos de salvaguarda dos recursos humanos, financeiros e materiais, assim como do devido uso e funcionamento dos mesmos;
- b. constatar se os sistemas de registros incluem a totalidade das operações realizadas e se os métodos e procedimentos utilizados permitem confiar se as informações, financeira e operacional, oriundas daqueles, refletem, adequadamente, a boa e regular utilização dos recursos, bem como o cumprimento das metas e dos objetivos dos programas;
- c. certificar a existência e a idoneidade dos critérios, para identificar, classificar e mensurar dados relevantes das operações, verificando, igualmente, se estão sendo adotados parâmetros adequados para avaliação da efetividade, eficiência, eficácia e economicidade dessas operações; e
- d. comprovar se os procedimentos estabelecidos asseguram, razoavelmente, o cumprimento das diretrizes governamentais, das leis, regulamentos, normas e outras disposições de observância obrigatória.

IV. Prevenção de impropriedades e irregularidades: os sistemas de controle interno administrativo, instituídos em uma unidade ou entidade, devem conter procedimentos, mecanismos e diretrizes que prevejam ou minimizem o percentual de impropriedades ou irregularidades. Um bom sistema de controle interno administrativo reduz a probabilidade de ocorrer tais impropriedades ou irregularidades, ainda que não possa evitá-las totalmente.



Essa norma de **avaliação dos controles internos administrativos** da CGU é complementada pelas normas relativas ao controle interno administrativo, constantes da Seção VIII, desse mesmo Capítulo VII, do Manual do SCI, onde estão detalhados o conceito de controle interno, os seus princípios, que constituem os critérios básicos para a avaliação do controle interno administrativo, a finalidade e as características que devem possuir um processo de controle interno administrativo.

**Supervisão
das atividades
do SCI
do Poder
Executivo
Federal**

5. Supervisão das atividades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal – toda atividade do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal deve ser supervisionada pela chefia ou por servidor a quem a função for formalmente delegada.

I. Responsabilidade de quem dirige a função: o titular da unidade do Sistema de Controle Interno deve supervisionar todas as atividades que envolvem a execução do trabalho, podendo delegar parte das tarefas a supervisores, devendo para isso, estabelecer mecanismos e procedimentos adequados para avaliar a atuação destes supervisores, assegurando-se de que esses possuam conhecimentos técnicos e capacidade profissional suficientes ao adequado cumprimento das atribuições que lhes são conferidas.

II. Supervisão das equipes de trabalho: o servidor do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, com atribuições de supervisão, com maior experiência, conhecimentos técnicos e capacidade profissional, deve instruir e dirigir, adequadamente, seus subordinados, no que tange à execução dos trabalhos e ao cumprimento das ordens de serviço, devendo, ainda, contribuir para o desenvolvimento dos seus conhecimentos e capacidade profissional.

III. Intensidade de supervisão: o grau de intensidade da supervisão exercida sobre a equipe está diretamente relacionada aos seguintes fatores: conhecimento e capacidade profissional dos membros da equipe; o grau de dificuldade previsível dos trabalhos; e alcance de prováveis impropriedades ou irregularidades a detectar no órgão ou entidade examinada. As evidências da supervisão exercida deverão ficar registradas nos próprios papéis de trabalho.

IV. Áreas e enfoques da supervisão: a supervisão deve abranger a verificação:

- a. do correto planejamento dos trabalhos de acordo com o solicitado na ordem de serviço;
- b. da aplicação de procedimentos e técnicas para o atingimento das metas/objetivos previstos para a execução dos trabalhos, de acordo com o programa fornecido;
- c. da adequada formulação dos papéis de trabalho;
- d. da necessária consistência das observações e conclusões;
- e. da fiel observância dos objetivos estabelecidos na ordem de serviço;
- f. do cumprimento das normas e dos procedimentos de aplicação geral.

<p>Obtenção de evidências</p>	<p>6. Obtenção de evidências - em atendimento aos objetivos da atividade, o servidor do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, deve realizar, na extensão indicada na ordem de serviço, os testes ou provas adequados nas circunstâncias, para obter evidências qualitativamente aceitáveis que fundamentem, de forma objetiva, seu trabalho.</p> <p>I. Finalidade da evidência: consiste na obtenção suficiente de elementos para sustentar a emissão de sua opinião, permitindo chegar a um grau razoável de convencimento da realidade dos fatos e situações observadas, da veracidade da documentação examinada, da consistência da contabilização dos fatos e fidedignidade das informações e registros gerenciais para fundamentar, solidamente, seu trabalho. A validade do seu trabalho depende diretamente da qualidade das evidências que é considerada satisfatória quando reúne as características de suficiência, adequação e pertinência:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. Suficiência da evidência: ocorre quando, mediante a aplicação de testes que resultem na obtenção de uma ou várias provas, o servidor do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal é levado a um grau razoável de convencimento a respeito da realidade ou veracidade dos fatos examinados; b. Adequação da evidência: entende-se como tal, quando os testes ou exames realizados são apropriados à natureza e características dos fatos examinados; c. Pertinência da evidência: a evidência é pertinente quando há coerência com as observações, conclusões e recomendações eventualmente formuladas; <p>II. Critérios para obtenção da evidência: na obtenção da evidência, o servidor do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal deve guiar-se pelos critérios de importância relativa e de níveis de riscos prováveis. A importância relativa refere-se ao significado da evidência no conjunto de informações e os níveis de riscos prováveis, às probabilidades de erro na obtenção e comprovação da evidência.</p>
--------------------------------------	--

7. Impropropriedades e irregularidades: o servidor do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, no decorrer de qualquer atividade, deve prestar especial atenção àquelas transações ou situações que denotem indícios de irregularidades e, quando sejam obtidas evidências das mesmas, deverá ser dado o devido tratamento, com vistas a permitir que os dirigentes possam adotar as providências corretivas pertinentes, quando couber.

**Tratamento de
impropriedade
e
irregularidades**

I. Caracterização de impropriedade e irregularidade: impropriedade consiste em falhas de natureza formal de que não resulte dano ao erário, porém evidencia-se a não observância aos princípios de legalidade, legitimidade, eficiência, eficácia e economicidade. A irregularidade é caracterizada pela não observância desses princípios, constatando a existência de desfalque, alcance, desvio de bens ou outra irregularidade de que resulte prejuízo quantificável para o Erário.

II. Detecção de impropriedades e irregularidades: apesar de não ser o objetivo primordial das atividades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal a busca de impropriedades ou de irregularidades, o servidor deve estar consciente da probabilidade de, no decorrer dos exames, defrontar-se com tais ocorrências. Compete-lhe assim, prestar especial atenção às transações ou situações que apresentem indícios de irregularidades e, quando obtida evidências, comunicar o fato aos dirigentes para adoção das medidas corretivas cabíveis. A aplicação dos procedimentos especificados na ordem de serviço não garante necessariamente, a detecção de toda impropriedade ou irregularidade. Portanto, a identificação posterior de situação imprópria ou irregular, ocorrida no período submetido a exame, não significa que o trabalho tenha sido inadequado.

III. Apuração de impropriedades e irregularidades: exige do servidor do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal extrema prudência e profissionalismo. Ao verificar a ocorrência de irregularidades, o servidor deve levar o assunto, por escrito, ao conhecimento do dirigente da unidade ou entidade examinada, solicitando os esclarecimentos e as justificativas pertinentes, quando isso não implicar risco pessoal. Na hipótese de risco pessoal informar a ocorrência ao seu dirigente que o orientará e adotará as providências necessárias.

5. Normas de execução do TCU

As normas execução do TCU estão disciplinadas no Capítulo 3, das NAT, que as denomina como **Normas relativas ao Planejamento e à Execução**.



Leitura complementar:
Esse tópico deve ser lido em conjunto com o Capítulo 3 - Normas relativas ao Planejamento e à Execução, das NAT.

O enfoque dessas normas é voltado para o gerenciamento da atividade de auditoria, bem como para o planejamento e a execução das atividades que visam a alcançar um determinado resultado do trabalho de auditoria. Elas se relacionam com os Preceitos Básicos do Controle Externo (Capítulo 1, das NAT) e com a Normas Gerais (Capítulo 2), que lhes fornecem os princípios e requisitos, e também com as Normas relativas à Comunicação de Resultados (Capítulo 4), uma vez que os produtos das fases de planejamento e execução da auditoria constituem a principal fonte para o conteúdo dos relatórios e para a fundamentação das propostas.

Planejamento

Na primeira aula deste módulo, vimos que o planejamento em auditoria tem três dimensões: a de planejamento geral de longo prazo (mais de um ano), a de curto prazo (anual) e a de planejamento de auditorias singulares. As duas primeiras referem-se ao planejamento de todas as atividades de que serão realizadas em períodos determinados e incluem métodos de seleção, hierarquização e priorização de objetos, com base em critérios de relevância, materialidade e risco, dentre outras técnicas de alocação de recursos. A última refere-se à primeira fase de um trabalho em particular. Essas dimensões de planejamento são denominadas de planejamento estratégico, tático, e operacional, respectivamente.

As atividades de controle externo do TCU são planejadas em duas dimensões, o planejamento geral (tático), anual, denominado Plano Integrado de Controle Externo, que inclui as ações de controle externo e as ações de capacitação, e o planejamento operacional de ações individuais de controle, incluindo auditorias e outros tipos de fiscalização.

Note que o planejamento é tratado tanto nas NAT como na Resolução TCU 185/2005 (BRASIL, 2005b) sendo que nas NAT o planejamento geral é tratado no título Planejamento Geral das Auditorias do TCU e o planejamento operacional de trabalhos individuais é tratado no título Planejamento e Execução de Auditorias.

Veja a seguir os pontos mais importantes dessas disposições no tocante ao planejamento geral:

- Res. 185: periodicidade anual e compatibilidade com o os planos Estratégico e de Diretrizes do TCU e com as diretrizes aprovadas para subsidiar o exame das Contas do Governo da República;



Consideram-se **temas de maior significância** aqueles identificados em função de fatores de risco, materialidade, relevância e oportunidade e que estejam em consonância com o Plano de Diretrizes do Tribunal



O conhecimento deve ser obtido mediante a construção preliminar de uma **visão geral** do objeto.

Planejamento

- NAT, 64: O planejamento geral deve alinhar suas atividades às expectativas do Congresso Nacional, às medidas, aos gastos e objetivos do plano plurianual e de outros planos específicos de ação governamental, observando-se, na sua elaboração, o disposto em normas e diretrizes específicas e a compatibilidade com os planos estratégico e de diretrizes do TCU, bem como com as diretrizes aprovadas para subsidiar o exame das contas governamentais e para o julgamento das contas de unidades jurisdicionadas;
- Res. 185: elaborado pela presidência, com auxílio da Secretaria-Geral de Controle Externo e mediante consulta prévia aos relatores das listas de unidades jurisdicionadas, sendo apresentado pelo Presidente do Tribunal para aprovação pelo Plenário, em sessão de caráter reservado, até o fim do primeiro trimestre de cada ano;
- Res. 185: conterá exclusivamente as diretrizes que orientarão as atividades de fiscalização, a definição dos temas de maior significância que nortearão as fiscalizações a serem realizadas e os respectivos recursos a serem alocados, com demonstração da compatibilidade com as demais atividades definidas no Plano de Diretrizes do TCU;
- NAT, 63: O planejamento geral de curto prazo, de até um ano, e de longo prazo, mais de um ano, levará em conta a alocação da capacidade operacional, considerando todas as ações de controle externo, de maneira integrada, e as ações de capacitação necessárias para lhes dar suporte;
- Res. 185: sempre que possível, deve considerar informações constantes de planos semelhantes dos sistemas de controle interno e demais órgãos de controle e fiscalização da Administração Pública;
- Res. 185: informações sobre o plano, que não comprometam o sigilo dos trabalhos podem ser divulgadas, visando a dar publicidade à ação fiscalizatória do Tribunal;
- NAT, 66: Informações sobre o planejamento geral somente poderão ser divulgadas para dar publicidade à ação fiscalizatória do Tribunal, se não comprometerem o sigilo dos trabalhos a serem realizados.

Finalmente, as NAT estabelecem que o planejamento geral deve documentar e justificar as seleções realizadas, calcando-se em modelos que incluam métodos de seleção, hierarquização e priorização fundamentados em critérios de relevância, materialidade, risco e oportunidade, dentre outras técnicas de alocação da capacidade operacional, levando-se também em conta a demanda potencial por ações de controle originadas de iniciativas externas (NAT, 65).

O planejamento operacional está disciplinado, em termos gerais, nas normas de auditoria do TCU e, em termos específicos, nos manuais e padrões de trabalho dos instrumentos de fiscalização, como, por exemplo, nos Padrões de Auditoria de Conformidade, no Manual de Auditoria Operacional.

Programas e procedimentos de auditoria

Segundo as normas de auditoria do TCU (BRASIL, 2010), o planejamento (operacional) objetiva a elaboração do Programa de Auditoria e do Plano de Trabalho de Auditoria, e norteia-se pelas normas a seguir.

Por constituir-se etapa de expressiva importância no resultado que se pretende alcançar com a auditoria, é importante que se disponibilize o tempo necessário à fase de planejamento, bem como que o planejamento elaborado atenda aos seguintes aspectos básicos (NAT, 95):

I. vise à consecução dos objetivos da auditoria mediante execução econômica, eficiente e oportuna dos trabalhos;

II. considere, necessariamente, elementos de conhecimento prévio sobre o auditado, seus sistemas mais importantes e a eficiência de seus controles internos;

III. explicita a natureza, a extensão e a profundidade dos exames a serem realizados e seja suficientemente detalhado de forma a não permitir equívocos na sua execução;

IV. permita a atribuição, na fase de execução dos trabalhos, de tarefas e respectivos prazos compatíveis com a complexidade da tarefa e importância da informação buscada;

V. seja objeto de supervisão por pessoa com perfil e competência profissional adequados e envolva suficiente discussão no âmbito da equipe de auditoria;

VI. seja adequadamente testado quanto à viabilidade de sua aplicação, quando necessário, e seja revisado, sempre que isso se revelar necessário, de forma a permitir a supervisão da execução e, a qualquer tempo, a avaliação das atividades desenvolvidas pelo auditor.

O programa de auditoria, elaborado com base na visão geral do objeto, objetiva estabelecer, diante da definição precisa dos objetivos do trabalho, a forma de alcançá-los e deve evidenciar (NAT 97 e 94):

I. o objetivo e o escopo da auditoria;

II. o universo e a amostra a serem examinados;

III. os procedimentos e as técnicas a serem utilizados, os critérios de auditoria, as informações requeridas e suas fontes, as etapas a serem cumpridas com respectivos cronogramas (prazos);

IV. a quantificação dos recursos necessários à execução do trabalho.

Planejamento

<p>Planejamento</p>	<p>Os programas de auditoria e os planos de trabalho de auditoria devem ser desenvolvidos de maneira que alcancem os objetivos da auditoria e devem ser documentados e aprovados, inclusive seus eventuais ajustes, antes do início dos trabalhos. No TCU, os programas de trabalho devem ser documentados em matrizes de planejamento e de possíveis achados (NAT, 94).</p> <p>Objetivos e escopo da auditoria</p> <p>Os objetivos de cada trabalho de auditoria devem ser estabelecidos considerando uma avaliação preliminar dos objetivos, riscos (probabilidade de erros, irregularidades e não conformidades) e controles relacionados à atividade objeto da auditoria, cujos resultados devem ser refletidos na delimitação do objetivo. A unidade técnica, ao propor auditorias, deve definir o objetivo e o escopo preliminar e prever uma estimativa de alocação de recursos e dos prazos de suas fases (NAT, 67 a 69).</p> <p>O escopo da auditoria deve ser estabelecido de modo suficiente a satisfazer os objetivos do trabalho e envolve a definição das questões de auditoria, a profundidade e o detalhamento dos procedimentos, a delimitação do universo auditável (abrangência), a configuração da amostra (extensão) e a oportunidade dos exames (NAT, 92).</p> <p>O escopo planejado deve ser seguido durante a execução dos trabalhos, mas pode haver situações que ensejem mudanças durante a realização dos trabalhos. O tratamento dessas situações estão disciplinados no parágrafo 93 das NAT e em seus subitens.</p> <p>Construção da visão geral do objeto</p> <p>A visão geral do objeto objetiva o conhecimento e a compreensão do objeto a ser fiscalizado e do ambiente organizacional em que ele está inserido, para subsidiar o planejamento e a execução da auditoria. Inclui, dentre outras fontes de informação e formas de obtenção de conhecimento (NAT, 89):</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ legislação, normas e instruções específicas aplicáveis ao objeto; ▪ organogramas, fluxogramas; ▪ rotinas e manuais; ▪ programas e ações de governo gerenciados; ▪ planejamento estratégico e operacional; ▪ resultados dos últimos trabalhos realizados e diligências pendentes de atendimento; ▪ contas dos últimos exercícios. <p>A visão geral do objeto elaborada na fase de planejamento será revisada após a execução para incorporação ao relatório de auditoria, contendo, geralmente, as seguintes informações (NAT, 91):</p>
----------------------------	---

Planejamento	<p>I. descrição do objeto de auditoria, com as características necessárias a sua compreensão;</p> <p>II. legislação aplicável;</p> <p>III. objetivos institucionais, quando for o caso;</p> <p>IV. setores responsáveis, competências e atribuições;</p> <p>V. objetivos relacionados ao objeto de auditoria e riscos relevantes a eles associados, bem como eventuais deficiências de controle interno.</p> <p>Alocação de recursos ao trabalho de auditoria</p> <p>Deve-se determinar os meios apropriados para alcançar os objetivos de auditoria, levando em conta limitações de tempo e de recursos disponíveis e, especialmente, a competência necessária dos membros da equipe, que deve ser baseada na avaliação da natureza e complexidade de cada trabalho (NAT, 70).</p>
---------------------	--

Para determinar a extensão e o alcance da auditoria que será proposta, a unidade técnica deve dispor de informações relativas aos objetivos relacionados ao objeto que será auditado e aos riscos relevantes a eles associados, bem como quanto à confiabilidade dos controles adotados para tratar tais riscos (NAT, 71).

Identificação e avaliação de objetivos, riscos e controles
(NAT, 71 e 72)

A avaliação de riscos e de controle interno visa a avaliar o grau em que o controle interno de organizações, programas e atividades governamentais assegura, de forma razoável, que na consecução de suas missões, objetivos e metas, os princípios constitucionais da administração pública serão obedecidos e os seguintes objetivos de controle serão atendidos (NAT, 72):

- I . eficiência, eficácia e efetividade operacional, mediante execução ordenada, ética e econômica das operações;
- II. integridade e confiabilidade da informação produzida e sua disponibilidade para a tomada de decisões e para o cumprimento das obrigações de *accountability*;
- III. conformidade com as leis e os regulamentos aplicáveis, incluindo normas, políticas, programas, planos e procedimentos de governo e da própria instituição;
- IV. adequada salvaguarda e proteção de bens, ativos e recursos públicos contra desperdício, perda, mau uso, dano, utilização não autorizada ou apropriação indevida.

**Supervisão e
revisão**
(NAT, 73 a
77)

Supervisão

Todo o trabalho realizado pela equipe de auditoria, em todas as suas fases e em todos os níveis, deve ser adequadamente supervisionado, independentemente da competência individual dos auditores, para assegurar que os objetivos sejam atingidos, a qualidade seja assegurada e as equipes se desenvolvam (NAT, 73).

A supervisão deve abranger (NAT, 75):

- I. planejamento dos trabalhos;
- II. aplicação de procedimentos e técnicas para o atingimento das metas/objetivos previstos para a execução dos trabalhos, de acordo com o programa de auditoria e seus objetivos;
- III. a documentação da auditoria e a consistência dos achados, das evidências, das conclusões e das propostas de encaminhamentos;
- IV. o cumprimento das normas e padrões de auditoria estabelecidos pelo Tribunal; e
- V. a identificação de alterações e melhorias necessárias à realização de futuras auditorias, as quais deverão ser registradas e levadas em conta nos futuros planejamentos de auditoria e em atividades de desenvolvimento de pessoal.

A supervisão deve ser exercida por auditor que possua perfil e competência profissional adequados ao trabalho e o seu foco deve ser dirigido tanto para o conteúdo como para a observância do método de auditoria, para assegurar que (NAT, 74 e 75):

- I. os membros da equipe de auditoria tenham uma clara e consistente compreensão do programa de auditoria e alcancem os objetivos de auditoria estabelecidos;
- II. a auditoria seja realizada de acordo com as normas e práticas do Tribunal;
- III. o programa de auditoria e a estratégia de ação nele prevista sejam seguidos, a menos que alguma alteração seja autorizada;
- IV. os papéis de trabalho sejam analisados conjuntamente com a equipe ou revisados e contenham as evidências que suportem adequadamente todos os achados, opiniões e conclusões e propostas de encaminhamento; e
- V. o relatório de auditoria inclua todos os achados refletidos nos papéis de trabalho, bem como as opiniões, conclusões e propostas de encaminhamento formuladas pela equipe de auditoria.

Revisão

Todo o trabalho de auditoria deve ser revisado pelo coordenador da equipe de auditoria, que possua perfil e competência profissional adequados ao trabalho, antes de o relatório ser emitido, e essa revisão deve ser feita à medida que cada parte da auditoria vai se concluindo. (NAT, 76).

A revisão deve assegurar que (NAT, 77):

**Supervisão e
revisão**
(NAT, 73 a 77)

I. todas as avaliações e conclusões estejam solidamente baseadas e suportadas por suficientes, adequadas, relevantes e razoáveis evidências para fundamentar relatório final da auditoria e suas propostas de encaminhamento;

II. todos os erros, deficiências e questões relevantes tenham sido devidamente identificados, documentados e sanados satisfatoriamente ou levados ao conhecimento de um superior hierárquico da unidade técnica.

O auditor é credenciado para planejar, supervisionar, coordenar, executar e relatar auditorias mediante Portaria de Fiscalização, sendo-lhes asseguradas diversas prerrogativas, a partir da expedição e durante o prazo estabelecido na Portaria, conforme as NAT (88) e também a Instrução Normativa TCU 49/2005 (BRASIL, 2005a), que estabelece:

Art. 2º Ao servidor do TCU credenciado para desempenhar funções de fiscalização são asseguradas as seguintes prerrogativas:

I – livre ingresso em órgãos e entidades sujeitos à jurisdição do Tribunal;

II – acesso a todos processos, documentos e informações necessários à realização de seu trabalho, inclusive a sistemas eletrônicos de processamento de dados, que não podem ser sonegados, sob qualquer pretexto; e

III – competência para requerer, por escrito, aos responsáveis pelos órgãos e entidades jurisdicionadas, os documentos e informações necessários ao seu trabalho, fixando prazo razoável para atendimento.

Parágrafo único. O credenciamento a que se refere este artigo é realizado mediante a expedição de portaria de fiscalização.

Art. 5º Constatada obstrução ao livre exercício de fiscalização, ou sonegação de processo, documento ou informação, o Tribunal ou o relator assinará prazo improrrogável de até quinze dias para apresentação de documentos, informações e esclarecimentos julgados necessários, fazendo-se a comunicação do fato ao ministro de Estado supervisor da área ou à autoridade de nível hierárquico equivalente, para as medidas cabíveis.

§ 1º Vencido o prazo e não cumprida a exigência, o Tribunal aplicará multa ao responsável, nos termos do art. 58 da Lei n.º 8.443, de 1992, e representará ao Presidente do Congresso Nacional sobre o fato, para as medidas cabíveis.

§ 2º A multa aplicada prescinde de prévia audiência do responsável, desde que a possibilidade de sua aplicação tenha sido previamente comunicada.

**Credenciamento
e prerrogativas
do auditor em
auditorias**
(NAT, 88)

**Credenciamento
e prerrogativas
do auditor em
auditorias**
(NAT, 88)

Art. 6º Quando existirem indícios suficientes de que o responsável, prosseguindo no exercício de suas funções, possa retardar ou dificultar a realização dos trabalhos, causar novos danos ao erário ou inviabilizar seu ressarcimento, o Tribunal determinará, cautelarmente, seu afastamento temporário, nos termos do art. 44 da Lei n.º 8.443, de 1992.

Art. 7º Em casos emergenciais ou de risco potencial na realização do trabalho, poderá ser solicitado o auxílio de força policial.

Parágrafo único. Independentemente do disposto no caput, qualquer ocorrência de ameaça velada ou explícita, de animosidade, de indisposição ou de intimidação a servidor em trabalho externo deve ser imediatamente comunicada ao superior hierárquico, que adotará, após as devidas comunicações ao Secretário-Geral de Controle Externo e ao Relator, as providências cabíveis.

Segundo as NAT, a eventual ocorrência das situações previstas no art. 5º e no parágrafo único do art. 7º, ambos acima, deverão ser comunicadas imediatamente ao supervisor, que deverá levar o fato ao conhecimento do titular da unidade técnica para que este adote as providências cabíveis para solucionar o problema apontado.

**Comunicação
entre equipe
de auditoria e
supervisor**
(NAT, 78 a 81)

As NAT estabelecem que ao longo do trabalho (todas as fases) deve ocorrer constante troca de informações entre a equipe e o supervisor para mantê-lo informado acerca do andamento da auditoria, principalmente em relação ao cumprimento dos prazos, à aplicação dos procedimentos e a eventuais problemas ou dificuldades encontradas, inclusive eventuais situações de obstrução ao livre exercício da auditoria ou de restrições às prerrogativas do auditor, tratadas acima. (NAT, 78 a 80).

A equipe, na medida do possível, deve propor soluções ao comunicar problemas ou dificuldades encontradas, devendo o supervisor apresentar sugestões ou adotar as medidas necessárias para superá-los (NAT, 79.1).

Fatos que ensejem a pronta atuação do Tribunal, como os que possam resultar em dano ao erário ou irregularidades graves deverão ser imediatamente comunicados ao supervisor, a fim de que medidas tempestivas sejam tomadas com o intuito de eliminar ou minimizar os efeitos das constatações (NAT, 81)

As comunicações com o auditado devem ser formalizadas, sempre que possível e aplicável, uma vez que a auditoria é um processo de controle externo do Tribunal.

Os eventos de comunicação mais relevantes em uma auditoria são os seguintes:

- Ofício de comunicação;
- Reunião de apresentação;
- Ofício de apresentação;
- Ofício de requisição;
- Reunião de encerramento.

Os auditores devem comunicar a natureza e suas responsabilidades sobre o trabalho de auditoria aos dirigentes e responsáveis da entidade auditada, incluindo o dirigente máximo do organismo auditado, o comitê de auditoria ou a diretoria ou outro órgão de supervisão equivalente, na inexistência do comitê de auditoria (NAT, 82). Essa comunicação é feita mediante ofício de comunicação de auditoria e na reunião de apresentação, ocasião em que será entregue o ofício de apresentação assinado por dirigente da unidade técnica indicando os membros da equipe, os objetivos, o escopo e os critérios da auditoria (NAT, 84 e 85).

Comunicações com o auditado e requisições de documentos e informações
(NAT, 82 a 87)

As informações consideradas necessárias à realização dos trabalhos poderão ser solicitadas ainda durante a fase de planejamento e tanto esta, como todas as demais requisições de documentos e informações, em todas as fases do processo de auditoria, devem ser formalizadas por meio de ofício de requisição (NAT, 83).

Ao término da fase de execução, realiza-se a reunião de encerramento com os dirigentes e responsáveis da entidade auditada (ou com representantes designados por eles) para apresentação verbal das principais constatações do trabalho (ver detalhes dessa apresentação em NAT, 86).

As reuniões de apresentação e de encerramento devem contar, sempre que possível, com a participação de representante do órgão ou de unidade do sistema de controle interno (NAT, 87).

Dada a relevância do assunto para o processo de auditoria, transcrevemos abaixo as normas mais específicas que detalham as disposições das NAT.

De acordo com a IN 49/2005:

Art. 9º As informações consideradas necessárias à realização dos trabalhos poderão ser solicitadas a dirigente de órgão ou entidade jurisdicionada ainda durante a fase de planejamento da fiscalização.

**Comunicações
com o auditado
e requisições
de documentos
e informações
(NAT, 82 a 87)**

Art. 10. Cabe ao coordenador da equipe de fiscalização, no início dos trabalhos, identificar-se formalmente a dirigente ou representante por ele designado, e entregar-lhe ofício de apresentação assinado por dirigente de unidade técnica do Tribunal.

§ 1º No início dos trabalhos, a equipe realizará reunião de apresentação com dirigente do órgão ou entidade jurisdicionada, ou com representante por ele designado, oportunidade em que esclarecerá os objetivos e critérios da fiscalização.

§ 2º A reunião de apresentação contará, sempre que possível, com a participação de representante de órgão ou de unidade do sistema de controle interno.

Art. 12. Nas fiscalizações, os documentos apresentados à equipe de fiscalização serão os originais, em que constem nome do signatário, assinatura ou rubrica.

§ 1º O responsável deverá justificar a impossibilidade de apresentação de documentos originais.

§ 2º A equipe de fiscalização pode requerer cópias devidamente autenticadas dos documentos.

Art. 14. Ao término da fase de execução da fiscalização, será realizada reunião de encerramento com dirigente do órgão ou entidade jurisdicionada, ou com representante por ele designado, para a apresentação de esclarecimentos mútuos a respeito do trabalho de fiscalização realizado.

Parágrafo único. A reunião de encerramento contará, sempre que possível, com a participação de representante de órgão ou de unidade do sistema de controle interno.

Segundo os Padrões de Auditoria de Conformidade (PAC/TCU) (BRASIL, 2003):

8. Sempre que o elemento surpresa não for essencial ao desenvolvimento dos trabalhos e após a emissão da Portaria de Fiscalização, o titular da Unidade Técnica Coordenadora encaminhará, com a antecedência necessária, ofício de comunicação de fiscalização ao dirigente do órgão/entidade informando que o órgão/entidade encontra-se sob fiscalização, o objetivo e a deliberação que originou a fiscalização, a data provável para apresentação da equipe, bem como solicitando, quando for o caso, além de documentos e informações, disponibilização de ambiente reservado e seguro para a instalação da equipe, senha para acesso aos sistemas informatizados e designação de uma pessoa de contato do órgão/entidade, conforme modelo...

**Comunicações
com o auditado
e requisições
de documentos
e informações
(NAT, 82 a 87)**

13. A apresentação da equipe de auditoria ao dirigente do órgão/entidade fiscalizado, ou representante por ele designado, faz-se mediante realização de reunião de apresentação, na qual é entregue o ofício de apresentação e são informados os principais critérios de auditoria inicialmente selecionados durante o planejamento, bem como o escopo e os objetivos do trabalho. Deve constar do ofício de apresentação, cujo modelo encontra-se no Anexo V, a informação de que o órgão/entidade encontra-se sob fiscalização [...], divulgação interna da fiscalização e do local em que a equipe se encontra, bem como a previsão de multa no caso de obstrução aos trabalhos ou sonegação de informações.

13.1. O ofício de apresentação e ainda eventuais reiteraões de ofício de requisição deverão alertar ao responsável para as penalidades previstas no Regimento Interno, art. 268, incisos V e VI e parágrafo terceiro, e na Lei Orgânica, no caso de sonegações de informações.

13.2. A equipe de auditoria deverá, sempre que possível, se apresentar aos responsáveis pelas áreas que serão fiscalizadas, esclarecendo o objetivo, os critérios e o escopo da fiscalização.

14. A requisição de documentos e informações, durante a fiscalização – planejamento, execução e relatório, deve fixar prazo para seu atendimento, estabelecido, sempre que possível e desde que não comprometa o prazo de execução, em comum acordo com o fiscalizado. A mencionada requisição será formalizada por meio de ofício de requisição, datado e numerado sequencialmente, tomando-se como referência o modelo constante do Anexo VI.

15. O ofício de requisição deve ser entregue mediante atestado de recebimento na segunda via, a qual se constituirá em papel de trabalho da fiscalização.

15.1. Os documentos fornecidos pelo gestor devem identificar quem os elaborou ou forneceu e a fonte da informação, além de estarem legíveis, datados e assinados. A equipe de auditoria deverá identificar os documentos recebidos, correlacionando-os ao item do ofício de requisição a que se referem.

**Desenvolvimento
dos achados de
auditoria**
(NAT, 98 a 103)

As normas de auditoria do TCU definem achado de auditoria como:

Qualquer fato significativo, digno de relato pelo auditor, constituído de quatro atributos essenciais: situação encontrada (ou condição), critério, causa e efeito. Decorre da comparação da situação encontrada com o critério e deve ser devidamente comprovado por evidências juntadas ao relatório.

Um achado pode ser negativo, quando revela impropriedade ou irregularidade, ou positivo, quando aponta boas práticas de gestão (NAT, 99).

Os achados negativos podem envolver (NAT, 100):

- **Impropriedades:** falhas de natureza formal de que não resulte dano ao erário e outras que têm o potencial para conduzir à inobservância aos princípios de administração pública ou à infração de normas legais e regulamentares, tais como deficiências no controle interno, violações de cláusulas, abuso, imprudência, imperícia (NAT, 100.1);
- **Irregularidades:** prática de ato de gestão ilegal, ilegítimo, antieconômico, ou infração à norma legal ou regulamentar de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial, dano ao erário decorrente de ato de gestão ilegítimo ao antieconômico, desfalque ou desvio de dinheiros, bens ou valores públicos, tais como fraudes, atos ilegais, omissão no dever de prestar contas, violações aos princípios de administração pública (NAT, 100.2).

O desenvolvimento dos achados é o processo mais importante de uma auditoria, pois são eles que fundamentam as conclusões e as propostas de encaminhamento que serão submetidas ao Tribunal e, posteriormente, comunicadas aos responsáveis e demais interessados (NAT, 101).

Os achados devem ser desenvolvidos de forma a apresentar uma base sólida às conclusões e às propostas de encaminhamento dos auditores, atendendo, necessariamente, aos seguintes requisitos básicos:

- a. ser relevante para os objetivos da auditoria para que mereça ser relatado;
- b. ser apresentado de forma objetiva e estar devidamente fundamentado em evidências; e
- c. apresentar consistência de modo a mostrar-se convincente a quem não participou do trabalho de auditoria.

**Desenvolvimento
dos achados de
auditoria**
(NAT, 98 a 103)

O desenvolvimento dos achados no TCU é realizado por meio da Matriz de Achados, um documento que estrutura o desenvolvimento. Dada a função judicante do TCU, os achados que se constituírem em irregularidade que justifiquem proposta de audiência ou de conversão em tomada de contas especial para fins de citação, é necessário a análise de responsabilidade na Matriz de Responsabilização.

O desenvolvimento dos achados deve contemplar, no mínimo, os seguintes aspectos (NAT, 103):

- I. Situação encontrada;
- II. Critério de Auditoria;
- III. Causa;
- IV. Efeitos reais ou potenciais;
- V. Evidências.

As normas de auditoria do TCU destacam que a causa é o mais importante dos atributos, representando a origem da divergência que se observa entre a condição (situação encontrada) e o critério. O auditor deve se empenhar na busca da causa dos desvios que produzem o resultado adverso (NAT, 103, III).



Leitura complementar:
Veja os conceitos revisados pelas NAT (103 a 104) e as orientações em relação a cada um desses atributos.

Evidências
(NAT, 104 a 108)

As evidências são elementos essenciais e comprobatórios dos achados, devendo ser suficientes e completas de modo a permitir que terceiros, que não participaram do trabalho de auditoria, cheguem às mesmas conclusões. Também devem ser adequadas e fidedignas, gozando de autenticidade, confiabilidade e exatidão da fonte, pertinentes ao tema e diretamente relacionadas com o achado (NAT, 105).

As NAT prescrevem que os auditores devem ter bom conhecimento das técnicas e dos procedimentos de auditoria a fim de que possam obter evidências suficientes, adequadas, relevantes e em bases razoáveis para comprovar os achados e sustentar suas opiniões e conclusões (NAT, 104).

Quanto maior a materialidade do objeto auditado, o risco, e o grau de sensibilidade do fiscalizado a determinado assunto, maior será a necessidade de evidências mais robustas (NAT, 108, IV).

As evidências devem ter os seguintes atributos (NAT, 108):

- I. Validade;
- II. Confiabilidade;
- III. Relevância;
- IV. Suficiência;

As NAT prescrevem, ainda, que somente deverão ser reunidas evidências que sejam úteis e essenciais ao cumprimento dos objetivos da auditoria. Material que porventura não tenha utilidade ou conexão clara e direta com o trabalho realizado não deverá ser considerado (NAT, 106). Por fim, as NAT advertem que evidências testemunhais devem, sempre que possível, ser reduzidas a termo e corroboradas por outras evidências (NAT, 108).

Papéis de trabalho

(NAT, 109 a 116)

Ao estudarmos o processo de auditoria, na primeira aula deste curso, vimos que ele deve ser documentado e padronizado por meio de procedimentos específicos, de modo a assegurar a sua revisão e a manutenção das evidências obtidas, e que a entidade deve formalizar um método para executar suas auditorias, estabelecendo os padrões que elas deverão observar, incluindo regras claras quanto à documentação. Essa documentação se dá por meio dos papéis de trabalho.

Os papéis de trabalho constituem a documentação que evidencia todo o trabalho desenvolvido pelo auditor, contendo o registro de todas as informações utilizadas, das verificações a que procedeu e das conclusões a que chegou, independentemente da forma, do meio físico ou das características intrínsecas ou extrínsecas (NAT, 110), considerando-se papéis de trabalho tanto os preparados pelo auditor como pelo auditado ou por terceiros, tais como planilhas, formulários, questionários preenchidos, fotografias, arquivos de dados, de vídeo ou de áudio, ofícios, memorandos, portarias, documentos originais ou cópias de contratos ou de termos de convênios, confirmações externas, programas de auditoria e registros de sua aplicação documentada em qualquer meio, como matrizes de planejamento, de achados e de responsabilização (NAT, 112).

As NAT prescrevem que todo o trabalho de auditoria deve ser documentado de modo a assegurar a sua revisão e a manutenção das evidências obtidas, registrando-se todas as informações relevantes para dar suporte às conclusões e aos resultados da auditoria (NAT, 109).

O auditor deve ter em mente que o conteúdo e a organização dos papéis de trabalho refletem o seu grau de preparação, experiência e conhecimento, devendo, portanto, serem suficientemente completos e detalhados para permitir a um auditor experiente, sem prévio envolvimento na auditoria, entender o trabalho que foi realizado (NAT, 115). Assim, os auditores devem preparar a documentação de auditoria em detalhes suficientes para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, incluindo a fundamentação e o alcance do planejamento, a natureza, a oportunidade, a extensão e os resultados dos procedimentos de auditoria aplicados, os achados e suas evidências (NAT, 111).

As NAT também trazem requisitos e orientações quanto à necessária cautela no manuseio de papéis de trabalho (NAT, 114), quanto aos aspectos que devem ser observados na sua elaboração, revisão e classificação.



Leitura complementar: Veja esses requisitos e essas orientações nas NAT (113, 114 e 116).



Leitura

complementar:

Veja os requisitos e as orientações das NAT para utilização do trabalho de terceiros (NAT, 117 e 122).

**Utilização
do trabalho
de terceiros**
(NAT, 117 a
122)

As NAT admitem a possibilidade de que na realização de auditorias a equipe utilize trabalhos de outros auditores, tipicamente os da auditoria interna de entidades governamentais ou de outras entidades de fiscalização (NAT, 117), advertindo que a responsabilidade dos auditores não é reduzida pela utilização desses trabalhos e estabelecendo como eles poderão ser utilizados (NAT, 118) e quais os requisitos para a sua utilização (NAT, 119).

A utilização do trabalho de terceiros pode ocorrer, também, nas situações em que um especialista integra a equipe de auditoria ou a equipe se utiliza do trabalho de um especialista na realização de seu próprio trabalho (NAT, 120). Nesses casos, as NAT também estabelecem requisitos para atuação do especialista e as precauções que a unidade técnica deve tomar, especialmente em relação ao compromisso com a manutenção da confidencialidade e a observância às próprias NAT (120 a 122).

Síntese



Neste tópico, vimos que a função das normas de execução é estabelecer os critérios gerais e os procedimentos que o auditor deve seguir para que sua atuação seja objetiva, sistemática e equilibrada, na obtenção das informações probatórias que sustentarão as suas avaliações, e conclusões e fundamentarão as recomendações ou determinações que irá propor.

Também referidas como “normas de trabalho de campo” por algumas fontes, o enfoque das normas de execução abrange não só a execução dos trabalhos de campo, mas também o planejamento e o gerenciamento das atividades que visam a alcançar um determinado resultado do trabalho da auditoria. Assim, dentre os elementos que integram esse grupo de normas destacam-se:

- planejamento;
- elaboração de programas ou procedimentos de auditoria;
- comunicações com o auditado antes e durante a auditoria;
- supervisão e revisão da auditoria;
- exame e avaliação de riscos e controles internos;
- evidências de auditoria;
- documentação da auditoria ou papéis de trabalho;
- utilização de trabalhos de especialistas e da auditoria interna etc.

Em síntese, e sem pretender esgotar todas as questões estudadas, as normas de execução de todas as fontes estudadas deixam claro que para uma atuação sistemática, objetiva e equilibrada na obtenção de informações e evidências que darão sustentação aos exames e fundamentarão às conclusões, opiniões e propostas do auditor, é necessário que:

- o trabalho de auditoria seja adequadamente planejado e suficientemente supervisionado, bem como revisado;
- os riscos e os controles internos, bem como o entendimento da entidade e de seu ambiente, devem ser considerados na determinação da extensão e do alcance da auditoria;
- os objetivos de cada trabalho de auditoria devem ser definidos considerando uma avaliação preliminar dos riscos relevantes relacionados à atividade objeto da auditoria, e o escopo estabelecido deve ser suficiente para satisfazer tais objetivos;

- o programa de auditoria deve ser elaborado contendo procedimentos e técnicas capazes de garantir a adequada detecção de erros, irregularidades e atos ilegais que possam ter efeito significativo em relação aos objetivos da auditoria;
- as comunicações com o auditado devem ocorrer por escrito desde o planejamento até o final da auditoria;
- a auditoria deve ser documentada em detalhes suficientes para fornecer uma compreensão clara do trabalho realizado, mesmo por quem não participou do trabalho;
- evidências de auditoria, que fundamentam as opiniões e conclusões do auditor, devem ser adequadas, relevantes e razoáveis, bem como suficientemente documentadas em papéis de trabalho;
- os achados de auditoria devem ser desenvolvidos contendo os elementos relevantes e necessários para alcançar os objetivos da auditoria (o GAO e o TCU especificam quais são os elementos de um achado).

Vimos, ainda, que as normas de execução relacionam-se com as normas gerais, que lhes fornecem os requisitos básicos, e também com as normas de comunicação de resultados, uma vez que os produtos dessa fase constituem a principal fonte para o conteúdo dos pareceres e relatórios de auditoria, cujas normas serão estudadas no próximo tópico.