



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

PROGRAMA DE APRIMORAMENTO
PROFISSIONAL EM AUDITORIA - PROAUDI

AUDITORIA GOVERNAMENTAL

CONTEUDISTAS:

ANTONIO ALVES DE CARVALHO NETO
CARLOS ALBERTO SAMPAIO DE FREITAS
ISMAR BARBOSA CRUZ
LUIZ AKUTSU

COORDENADOR: ANTONIO ALVES DE CARVALHO NETO

INSTITUTO SERZEDELLO CORRÊA

BRASÍLIA, 2011

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

RESPONSABILIDADE EDITORIAL

Tribunal de Contas da União
Secretaria Geral da Presidência
Instituto Serzedello Corrêa
Centro de Documentação
Editora do TCU

CONTEUDISTAS

Antonio Alves de Carvalho Neto
Carlos Alberto Sampaio de Freitas
Ismar Barbosa Cruz
Luiz Akutsu

PROJETO GRÁFICO

Ismael Soares Miguel
Paulo Prudêncio Soares Brandão Filho
Bianca Novais Queiroz

TRATAMENTO PEDAGÓGICO

Ana Carolina Dytz Fagundes de Moraes
Salvatore Palumbo

DIAGRAMAÇÃO

Bianca Novais Queiroz
Cláudio Holanda
Herson Freitas
Marcela Moraes

Brasil. Tribunal de Contas da União.

Auditoria governamental / Tribunal de Contas da União; Conteudistas:
Antonio Alves de Carvalho Neto, Carlos Alberto Sampaio de Freitas, Ismar
Barbosa Cruz, Luiz Akutsu; Coordenador: Antonio Alves de Carvalho Neto. –
Brasília : TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2011.

355 p. : il., color.

Conteúdo: Módulo 1 : Introdução à auditoria -- Módulo 2 : Planejamento
de auditoria -- Módulo 3 : Execução da auditoria -- Módulo 4 : Resultados
de auditoria.

1. Auditoria, estudo e ensino, Brasil. 2. Administração pública, controle.
3. Código de Ética dos Servidores do TCU. 4. Brasil. Tribunal de Contas
da União (TCU). 5. Brasil. Controladoria-Geral da União (CGU). 6.
Estados Unidos. Government Accountability Office (GAO). 7. Organização
Internacional das Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI). I. Carvalho
Neto, Antonio Alves de. II. Título.

SUMÁRIO

Apresentação; 5

Prefácio; 6

Módulo 1 Fundamentos de Auditoria Governamental; 11

AULA 1 - Introdução à Auditoria; 12

TÓPICO 1 - Origem e evolução da auditoria; 13

TÓPICO 2 – Conceitos e classificações de auditoria; 24

TÓPICO 3 – O processo de auditoria; 38

AULA 2 - Princípios e normas de auditoria e suas fontes; 54

TÓPICO 1 – Fontes das normas de auditoria; 59

TÓPICO 2 – Normas gerais de auditoria; 72

AULA 3 - Normas gerais de execução e de comunicação de resultados; 112

TÓPICO 1 – Normas gerais de execução de auditoria; 113

TÓPICO 2 – Normas gerais de comunicação de auditoria; 147

Módulo 2 Planejamento de auditoria; 185

AULA 1 - Técnicas de auditoria; 187

AULA 2 - Introdução ao Planejamento; 217

AULA 3 - Matriz de planejamento; 231

AULA 4 - Qualidade no Planejamento de Auditoria; 233

Módulo 3 Execução da auditoria; 251

AULA 1 – Contextualização da fase de execução da auditoria; 253

AULA 2 – Metodologia de execução de auditoria; 271

Módulo 4 Resultados de auditoria; 317

AULA 1 – Padrões de qualidade do relatório de auditoria; 318

AULA 2 – Conclusões, responsabilização e proposta de encaminhamento; 352

AULA 3 – Estratégias de divulgação de resultados; 353

AULA 4 – Monitoramento e Sistemática de Controle de Qualidade das Auditorias; 354

Apresentação

Caro servidor,

Ao Tribunal de Contas da União cumpre desempenhar, no âmbito do controle externo, importante papel como órgão fiscalizador da aplicação dos recursos públicos federais.

No exercício da missão institucional, o TCU e o seu corpo funcional têm o dever e a responsabilidade de buscar a qualidade nas ações de controle, de forma a manter a credibilidade, a confiança e o respeito dos cidadãos.

Essa relevante função nos desafia ao constante aperfeiçoamento e à adaptação às novas realidades que se sucedem no contexto evolutivo do Estado brasileiro.

Nesse sentido, o Instituto Sezerdello Corrêa e a Secretaria-Geral de Controle Externo conceberam o Programa de Aprimoramento Profissional em Auditoria (Proaudi), que tem por objetivo aperfeiçoar nossas equipes no desempenho das atividades de auditoria e de outras ações de controle, em conformidade com as Normas de Auditoria do TCU e com os demais padrões e requisitos estabelecidos em normas específicas do controle externo.

O Programa prevê ações educacionais para integrantes da Rede Interna de Informações, para supervisores e coordenadores de auditoria e para o corpo de auditores que exercem a atividade de fiscalização nas unidades técnicas do Tribunal.

Nesse contexto, o curso integrado de Auditoria Governamental, voltado para as equipes de auditoria, além de discutir as normas de auditoria do Tribunal e de outras instituições de controle, fundamenta a metodologia de trabalho e aborda as diversas fases do processo de auditoria, possibilitando o desenvolvimento de competências que permitam a melhoria constante da atuação do TCU.

Com esse Programa, consolida-se, ainda mais, o compromisso desta Casa com o desenvolvimento profissional, instrumento essencial para o incremento quantitativo e qualitativo do nosso esforço de fiscalização.

Conto com o comprometimento e o profissionalismo de cada um para mantermos o Tribunal de Contas da União como instituição de excelência na administração pública brasileira.

Ministro BENJAMIN ZYMLER
Presidente do TCU

Prefácio

Caro servidor,

Você está recebendo o conteúdo do curso a distância de Auditoria Governamental. Este curso foi desenvolvido pelo Instituto Serzedello Corrêa (ISC) em 2010, com o objetivo de aprimorar a formação dos auditores governamentais. O curso é composto de quatro módulos. O módulo inicial, “Fundamentos de Auditoria Governamental”, resgata a evolução da auditoria e trata do processo e das normas que fundamentam a metodologia do trabalho de auditoria. Os módulos seguintes, “Planejamento de Auditoria”, “Execução de Auditoria” e “Resultados de Auditoria”, permitem o desenvolvimento de competências do auditor para realizar trabalhos de fiscalização com maior segurança e qualidade.

Desenvolvimento do curso

A proposta de elaboração do curso surgiu no diagnóstico do Programa de Desenvolvimento de Competências Técnicas de Controle Externo (PDCT-CE), concluído no final de 2008. Foram convidados para desenvolvê-lo os servidores Antonio Alves de Carvalho Neto, Carlos Alberto Sampaio de Freitas, Ismar Barbosa Cruz e Luiz Akutsu.

Entre o 2º semestre de 2010 e o início de 2011 o Instituto ofertou uma turma-piloto de cada módulo que compõe o atual curso. Essas ações educacionais foram bem avaliadas pelos participantes. O nível de participação foi alto, com diversos debates contextualizados acerca da atividade de auditoria. Os participantes fizeram diversas sugestões sobre o conteúdo e propostas para alterações em normativos, métodos e procedimentos do Tribunal. Os módulos desenvolvidos foram então ajustados, para aproveitamento das sugestões e para alinhamento às novas Normas de Auditoria do TCU, que, por sua vez, buscam aderência às normas e padrões internacionais.

Inserção no PROAUDI

Em 2011, o presidente Benjamin Zymler estabeleceu a capacitação em auditoria governamental como uma ação estratégica para que TCU faça um trabalho cada vez mais eficiente, efetivo e eficaz. Nesse sentido, o ISC e a Secretaria-Geral de Controle Externo (Segecex) desenharam o Programa de Aprimoramento Profissional em Auditoria – PROAUDI.

O objetivo do PROAUDI é qualificar as equipes para desenvolver auditorias e outras ações de controle em conformidade com as Normas de Auditoria do TCU e com os demais padrões e requisitos estabelecidos em normas específicas do controle externo, como meio para viabilizar o incremento quantitativo e qualitativo do esforço fiscalizatório do Tribunal.

Orientações iniciais para a realização do curso

O curso a distância de Auditoria Governamental foi revisado para incluir referências às Normas de Auditoria do TCU, publicadas em dezembro de 2010, e adaptado para o formato de dedicação exclusiva por 11 dias úteis. É um curso denso, com grande volume de material didático para estudo, exercícios de fixação, fóruns de debate e tarefas individuais e em grupo. Por isso, é muito importante que o participante assuma uma postura proativa e de comprometimento para êxito nas atividades.

Providenciamos a impressão do material de estudo para apoiá-lo na realização deste curso e para consulta posterior. Esse mesmo material, bem como normas e materiais de leitura complementar, estão disponíveis no Ambiente Virtual de Educação Corporativa do TCU (AVEC/TCU). Após o estudo de cada aula, o participante deve acessar o AVEC para realizar as atividades propostas e interagir com os colegas e os tutores.

Para evitar prejuízos nos estudos decorrentes de eventuais falhas de conexão à internet, orientamos que todos os participantes façam backups de todas as atividades do curso em seu computador.

Sabemos que muitos participantes dominam grande parte dos conhecimentos apresentados no curso. Todavia, o fato de todos terem sido convocados a participar deve-se à necessidade de promover uma linguagem comum, de padronizar procedimentos, de assegurar a uniformização de abordagens e entendimentos. Esses padrões serão averiguados no controle de qualidade posterior.

Temos certeza de que com a dedicação de todos teremos excelentes resultados nesta ação educacional e na realização dos trabalhos de fiscalização, para cumprimento do nosso papel perante a Sociedade.

ADRIANO CESAR FERREIRA AMORIM
Diretor-Geral do ISC

Glossário de ícones

Este material, organizado em aulas, traz ícones para facilitar o estudo. Veja como utilizá-los:

Para reflexão



Conceitos e definições



Saiba mais



Atenção!



Síntese



Auditoria Governamental

MÓDULO 1

FUNDAMENTOS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL

ANTONIO ALVES DE CARVALHO NETO

MÓDULO 1

AULA 1 - Introdução à Auditoria

Introdução



A **auditoria** surgiu como consequência da necessidade de confirmação de registros contábeis, em função do aparecimento das grandes empresas e da taxaço do imposto de renda, esta baseada nos resultados apurados em balanços.

Auditoria é o exame independente e objetivo de uma situação ou condição, em confronto com um critério ou padrão preestabelecido, para que se possa opinar ou comentar a respeito para um destinatário predeterminado. Esse conceito será melhor explorado em tópico posterior.

Sua evolução ocorreu paralelamente ao desenvolvimento econômico e ao surgimento de grandes empresas formadas por capitais de muitas pessoas, que têm na confirmação dos registros contábeis uma garantia de proteção ao seu patrimônio. Por isso é que, até os dias atuais, a auditoria contábil ainda é a vertente mais conhecida da atividade auditoria, muito embora, no setor público brasileiro, não seja esse o ramo prevalecente.

Para se conhecer a auditoria, como ela é vista atualmente, deve-se analisar o processo histórico, a origem e o motivo pelo qual ela se tornou uma atividade importante e necessária ao bom andamento dos negócios de maneira geral, tanto no setor privado como no setor público.

Para uma melhor compreensão da atividade de auditoria, esta aula está dividida em três tópicos, explorando a origem e a evolução, os conceitos, as classificações e a abordagem da auditoria numa visão de processo.

TÓPICO 1 - Origem e evolução da auditoria

**Desde quando existe auditoria? Em qual contexto ela surgiu?
Qual o seu papel nos dias de hoje?
Existe diferença entre a auditoria privada e a governamental?
Qual o novo perfil do auditor?**



Para responder a essas questões, vamos estudar a evolução histórica da prática da auditoria e o paradigma atual da auditoria.

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

TÓPICO 1 - Origem e evolução da auditoria.....	13
1. Antecedentes: o controle das coisas e a contabilidade.....	14
2. A auditoria no contexto da teoria da agência.....	16
3. O paradigma atual da auditoria e o novo perfil do auditor	20
Síntese do tópico 1.....	23

Ao final dos estudos deste tópico, esperamos que você tenha condições de:

- relatar as causas do surgimento e da evolução da prática de auditoria;
- explicar a origem conceitual da atividade de auditoria com base na teoria da agência;
- reconhecer o cliente de auditoria;
- descrever o atual paradigma da auditoria e o novo perfil que ele exige do auditor.

1. Antecedentes: o controle das coisas e a contabilidade

A origem da auditoria tem sido muito discutida pelos especialistas, não havendo consenso sobre a questão. Veja a seguir alguns dos marcos geralmente citados.



Inglaterra, fiscalização das receitas públicas e do tesouro (conferência de valores monetários arrecadados e verificação da capacidade financeira dos cidadãos em função do elevado apetite do trono pelos gastos na corte) (CRUZ, 1997).



Os primeiros órgãos de controle governamental surgiram na França, em 1318, e Inglaterra, em 1314- embriões da *Cour dès Comtes* e do *National Audit Office* (FREITAS, 2001 apud POLLIT, 1999).



Na Inglaterra, por ato do Parlamento, o rei Eduardo outorgava direito aos barões para nomear seus representantes oficiais. A aprovação destes auditores era atestada em documentos que constituíram os primeiros relatórios de Auditoria, denominados, “*Probatum sobre as Contas*”. Documentos atestam, ainda, que o termo auditor originou-se no final do século XIII, na Inglaterra, sob o poder deste rei que mencionava o termo auditor sempre que se referia ao exame das contas, alegando que se essas não estivessem corretas, iria punir os responsáveis. (CREPALDI, loc. cit.).



Imperadores romanos nomeavam altos funcionários que eram incumbidos de supervisionar todas as operações financeiras dos administradores provinciais e lhes prestar contas verbalmente. Talvez daí tenha surgido a palavra auditoria, que tem origem no latim, *audire*, e significa ouvir. (CREPALDI, 2006).



Na França, os barões realizavam a leitura pública das contas de seus domínios, na presença de funcionários designados pela Coroa. (CREPALDI, loc. cit.).



Séc. XVI e VI a.C.: na Índia, o Código de Manu faz referências à ordem administrativa, principalmente às finanças públicas, nas quais se vislumbra nitidamente a presença de funções de auditoria pública. (D’Áuria, 1949 apud SLOMSKI, 2007).



Na Suméria, proprietários mandavam conferir o rendimento de seus bens confiados a terceiros (MOTTA, 1992 apud FREITAS, 2001); (SÁ, 1994 apud CRUZ, 1997).

Boynton et al. (apud PACHECO et al., 2007) considera importante relacionar o surgimento da auditoria com o início das atividades econômicas desenvolvidas pelo homem.

Muito embora a origem da auditoria seja imprecisa, o impulso mais significativo para o seu desenvolvimento pode ser atribuído à Inglaterra, dada a potência econômica desse país desde a época das colonizações, e que se tornaria, séculos depois, o berço do capitalismo com a Revolução Industrial.

Foi a grandeza econômica e comercial da Inglaterra, como dominadora dos mares e controladora do comércio mundial, a primeira a possuir as grandes companhias de comércio e também a primeira a instituir a taxaço do imposto de renda, baseado nos lucros das empresas, que fez a auditoria surgir como prática sistematizada, consolidando-se como hoje a conhecemos, em fins do século XIX, com a Revolução Industrial. (FRANCO, 1992).

No início do século passado, o crescimento da economia dos Estados Unidos, onde hoje a profissão é mais desenvolvida, determinou a evolução da atividade de auditoria, como consequência do crescimento das empresas, do aumento de sua complexidade e do envolvimento do interesse da economia popular nos grandes empreendimentos (FRANCO, 1992).

Nota-se que em todos os países do mundo o desenvolvimento da profissão de contador público (designação dada aos auditores nesses países) foi uma consequência do desenvolvimento econômico, do crescimento e aumento da complexidade das organizações.

A exportação de capitais, por parte das nações economicamente mais evoluídas, foi responsável pelo gigantismo atingido pela profissão nos países de origem e pela sua disseminação no resto do mundo. De fato, ao criarem subsidiárias no exterior, as grandes empresas mandavam também seus auditores para que esses fiscalizassem a correta aplicação dos recursos, a apuração dos lucros e o retorno dos capitais investidos. Essa situação propiciou a abertura de filiais de firmas de auditoria nos países importadores de capital. Tais auditores, por sua vez, utilizando os elementos locais, concorreram decisivamente para a criação e o desenvolvimento da profissão, com as características do chamado contador público nos países onde se estabeleceram (FRANCO, 1992).

Como pudemos observar, a auditoria e a sua evolução estão indissociavelmente ligadas ao controle das riquezas, à expansão dos mercados, ao acúmulo de capitais e ao desenvolvimento econômico dos países. O crescimento econômico e do capital, o aumento da complexidade dos negócios e o distanciamento entre o proprietário e o gestor do patrimônio influenciaram decisivamente o surgimento da função de auditoria e o seu desenvolvimento.



As mesmas causas que deram origem à auditoria são hoje determinantes de sua extraordinária evolução.

2. A auditoria no contexto da teoria da agência

A análise do processo histórico, da origem e do motivo pelo qual a auditoria se tornou uma importante e necessária atividade ao proprietário que delega um patrimônio à gestão de um terceiro, conforme vimos no tópico anterior, permite-nos obter uma melhor compreensão sobre o conceito e o papel da auditoria a partir da teoria da agência.

Segundo essa teoria, os conflitos de agência aparecem quando o bem-estar de uma parte – o proprietário – denominada principal, depende das decisões tomadas por outra, responsável pela gestão do patrimônio do principal, denominada agente.



Para saber mais...

Em muitas situações a auditoria atua para reduzir conflitos entre agentes, e não entre estes e o principal. Este, por exemplo, é caso das auditorias internas de empresas privadas e entidades públicas, órgãos de controle interno de Poder e de órgãos públicos.

A auditoria, nestes casos, é um instrumento útil para que o gestor verifique se seus subordinados estão cumprindo as determinações da alta administração, que são executadas para alcançar os objetivos estabelecidos pelo principal

Atenção!

É nesse contexto que se encontra a origem conceitual da auditoria, e também da moderna governança, como um mecanismo de monitoramento para redução dos conflitos de agência.

Segundo Peters (2007, p.27), o conflito de agência

existe desde que as empresas passaram a ser administradas por agentes distintos dos proprietários [...] há cerca de 100 anos. Por essa época, começou a ser delineado o conflito de agência, em que o agente recebe uma delegação de recursos [...] e tem, por dever dessa delegação, que gerenciar estes recursos mediante estratégias e ações para atingir objetivos [...], tudo isto mediante uma **obrigação constante de prestação de contas**. (grifo nosso).

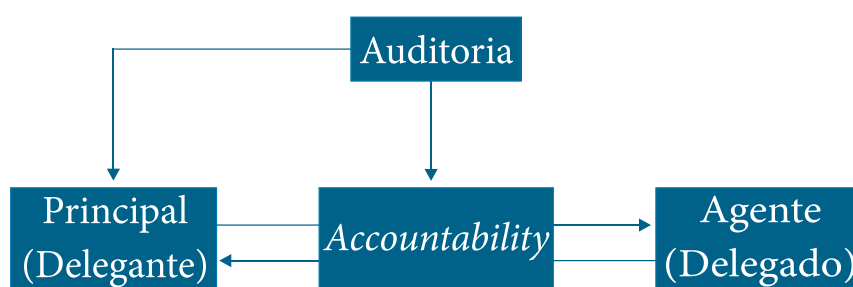
A “obrigação constante de prestação de contas” a que se refere Peters, denomina-se relação de *accountability* e representa o processo de contínua demonstração, por parte do agente, de que sua gestão está alinhada às diretrizes previamente fixadas pelo principal. Ou seja, o agente deve prestar contas de sua atuação a quem o fez a delegação e responde integralmente por todos os atos que praticar no exercício desse mandato.

Atenção!

O termo *accountability* representa mais do que o dever de prestar contas. Não é só a “obrigação de informar”, o agente deve cultivar o “desejo de informar”.

É com base na teoria da agência que o escritório do Auditor-Geral do Canadá (OAG) conceitua auditoria no modo lato sensu como “**a ação independente de um terceiro sobre uma relação de *accountability*, objetivando expressar uma opinião ou emitir comentários e sugestões sobre como essa relação está sendo obedecida**”.

Veja esse conceito esquematizado na ilustração a seguir.



Ao enxergarmos a auditoria como um instrumento de governança para reduzir o conflito de agência, entendemos que ela é um mecanismo do principal e não do agente.

O **principal**, ao fazer uma delegação de recursos, busca na confirmação de um terceiro, independente, uma asseguuração de que tais recursos estão sendo geridos mediante estratégias e ações adequadas para atingir os objetivos por ele estabelecidos.

Na **Constituição Federal** do nosso país esta relação de *accountability* está positivada no art. 70 e seu parágrafo único. É neste último dispositivo que encontramos a essência do *accountability*, denominado entre nós de princípio da prestação de contas:

Art. 70. A **fiscalização** contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União [...] **será exercida pelo Congresso Nacional**, mediante controle externo, e **pelo sistema de controle interno** de cada Poder.

Parágrafo único. **Prestará contas** qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie, ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que em nome desta, assumia obrigações de natureza pecuniária.



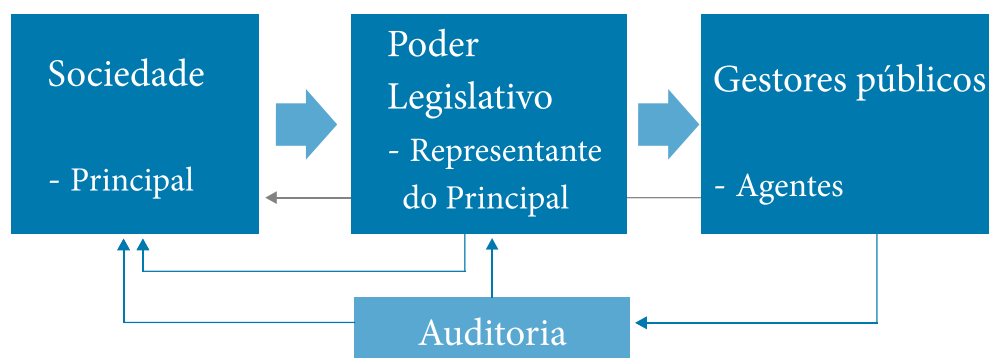
O principal, portanto, é o cliente da auditoria.



Com base nesta abordagem é possível identificar com mais precisão quem são os atores desta relação de *accountability* tanto no setor público como no privado e quais são os seus papéis?

Relação de *Accountability* Setor Público

- ➡ Delegação de recursos
- Prestação de contas
- ➡ Monitoramento da relação de *Accountability*

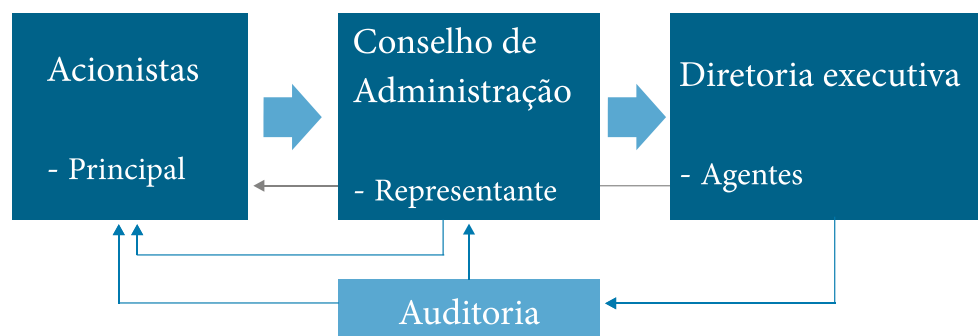


Leitura complementar (obrigatória): Para uma melhor compreensão da *accountability* pública no Brasil e o papel do TCU nesse contexto, leia o PREFÁCIO e o tópico ACCOUNTABILITY, do título BASES CONCEITUAIS das Normas de Auditoria do TCU (BTCU Especial 29/2010, p. 3 e 11).

No setor público, o poder legislativo é quem representa os interesses do cidadão. Assim, é este poder que assume o papel de principal na relação de *accountability* que se estabelece entre o Estado e os gestores públicos de um modo geral. No entanto, a exemplo do que ocorre no setor privado, a auditoria deve trabalhar numa perspectiva de que o seu cliente final são os cidadãos, verdadeiros proprietários dos recursos transferidos ao Estado para realização do bem comum.

Relação de *Accountability* Setor Privado

- ➡ Delegação de recursos
- Prestação de contas
- ➡ Monitoramento da relação de *Accountability*



Numa empresa privada, os recursos são aportados pelos acionistas, proprietários, que elegem um conselho de administração para representar seus interesses.

O conselho de administração assume, assim, o papel de principal na relação de *accountability* que se estabelece com a direção da entidade (presidente e diretores, estes os agentes).

Apesar de se reportar ao conselho de administração, na condição de representante dos acionistas, a auditoria deve trabalhar numa perspectiva de que seu cliente final são os próprios acionistas, verdadeiros proprietários dos recursos delegados, pois, em última instância, são deles os interesses que estão sendo verificados.

Sem prejuízo dessas perspectivas, a auditoria interna de empresas privadas, de órgãos públicos ou de poder público pode ser vista como instrumento útil para que o administrador verifique se seus subordinados estão cumprindo as determinações da alta administração (o presidente, nas empresas privadas; o prefeito, o governador e o Presidente da República, ou ainda, os dirigentes máximos de órgãos e entidades do setor público). É a situação em que a auditoria trabalha para reduzir conflitos, mas entre agentes e não entre o principal e o agente.

O entendimento sobre para quem a auditoria monitora uma relação de *accountability* é fundamental para se entender questões como o posicionamento ou a subordinação do órgão de auditoria, a natureza de seus reportes, os princípios básicos que orientam a sua atuação, tais como a independência, a objetividade, a ética e a imparcialidade de seus julgamentos e opiniões.

Atenção!

A auditoria, um mecanismo do principal, atua como limitador das ações do agente, que por saber estar sendo monitorado, terá reduzida a sua tendência de contrariar os interesses daquele.

Por ser um instrumento essencial para o monitoramento das ações do agente pelo principal, a auditoria terá que pautar sua atuação calcando-se em princípios éticos rigorosos, mantendo sua independência e avaliando os fatos com objetividade de modo a conduzir a julgamentos imparciais e precisos. Pois, não apenas o principal, mas o público em geral e as entidades auditadas, esperam que a conduta e o enfoque da auditoria sejam irretocáveis, não suscitem suspeitas e sejam dignos de respeito e confiança.

3. O paradigma atual da auditoria e o novo perfil do auditor

Antes de chegar ao estágio atual, a prática de auditoria focou-se em duas abordagens que, mesmo não tendo deixado de existir, não são mais a sua abordagem principal. No primeiro estágio, a preocupação centrava-se na conferência de informações prestadas e na confirmação da existência dos bens e valores demonstrados. No segundo, o foco passou a ser a identificação de irregularidades e fraudes.

Acontecimentos recentes no mundo corporativo provocaram um salto evolutivo na atividade de auditoria, bem como nas práticas contábeis, movimento esse ainda não totalmente consolidado, mas em fase de desenvolvimento ao redor do mundo. São marcos desse salto evolutivo:

- os Modelos COSO I e II (1992 e 2004), em reação às ocorrências de fraudes em relatórios financeiros/contábeis;
- a Lei *Sarbanes-Oxley* (SOX) (2002), promulgada nos Estados Unidos, em contexto de diversos escândalos corporativos, com o intuito de restabelecer a confiança da sociedade nas empresas de capital aberto. É considerada uma das mais rigorosas regulamentações a tratar de controles internos, elaboração de relatórios financeiros e divulgações;
- a mudança do conceito de auditoria interna pelo Instituto dos Auditores Internos (IIA/AUDIBRA, 2004): “uma atividade independente e objetiva que presta serviços de avaliação e de consultoria e tem como objetivo adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. A auditoria auxilia a organização a alcançar seus objetivos mediante uma abordagem sistemática e disciplinada para a avaliação e **melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de risco, controle e governança corporativa.**” (grifo nosso);
- a reformulação das práticas contábeis internacionais (IASB);
- a revisão das normas de auditoria (IFAC);
- as recomendações da Intosai para adoção de padrões e estruturas de controle interno calcados no gerenciamento de riscos e em modelos de governança corporativa.

Esses e outros movimentos regulatórios objetivaram atualizar e compatibilizar a atividade de auditoria às constantes mudanças do ambiente de riscos a que estão sujeitas as organizações contemporâneas.

No Brasil, neste momento, as normas contábeis e de auditoria emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade estão sendo revisadas para convergir com as normas internacionais recentemente atualizadas (IASB e IFAC).

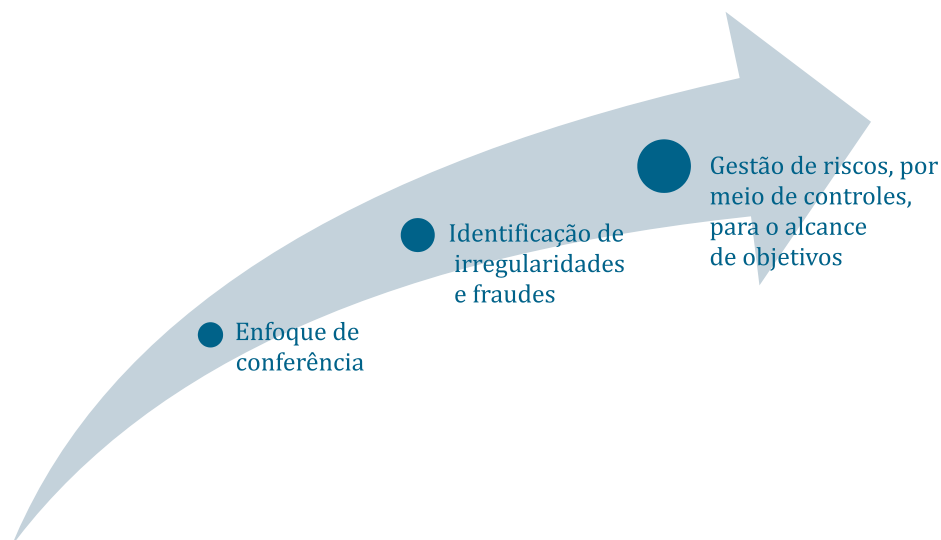
Atenção!

O enfoque da auditoria interna, a partir da revisão de sua definição, passou a incorporar a consultoria, os riscos e a governança corporativa em seu escopo.

Assim, essa função tem por objetivo adicionar valor e melhorar as operações da organização, contribuindo efetivamente para o alcance dos objetivos.

Desse modo, a auditoria interna encontra-se frente a um novo paradigma, que se baseia na visão dos processos organizacionais com enfoque nos riscos do negócio e numa orientação global, holística e sistemática, e não somente na verificação da conformidade legal e normativa de atos.

O paradigma atual da Auditoria



Em que medida o novo paradigma da auditoria impacta o perfil do auditor?



Para Castanheira (2007), a atual definição de auditoria interna alinha o trabalho da auditoria aos fatores críticos de sucesso das organizações e aos seus processos essenciais.

Segundo o mesmo autor, no atual paradigma, todo o processo de auditoria interna se baseia na gestão de riscos, o que requer uma evolução técnica dos auditores internos para alterar a orientação, os objetivos e os resultados dos trabalhos.

Essa mudança de conceito deve ser acompanhada da mudança do perfil do auditor, não só do auditor interno, mas dos auditores governamentais em geral.

Enquanto o auditor tradicional...

... tem uma missão clara, sem uma grande necessidade de visão estratégica e criatividade;

... inspeciona e revê atuações e decisões passadas.

O auditor do presente...

... deve alinhar suas atividades às expectativas de seus clientes e ao planejamento estratégico da organização;

... deve conhecer os objetivos da organização, o seu negócio, os processos implementados, bem como os riscos a que eles estão sujeitos;

... deve ter compromisso com o futuro da organização;

... deve aplicar seus conhecimentos de gestão de risco e de controle interno em qualquer área que possa impactar significativamente no sucesso da organização.

Segundo Glenn Sumners “Os auditores terão que ser melhores homens de negócio; inclusive, terão que ser, primeiro, bons homens de negócio e, em segundo lugar, bons auditores”(Cf. MACHADO, 2004 apud CASTANHEIRA, 2007).

Por tudo isso, o desenvolvimento profissional contínuo é de fundamental importância neste momento de transição do paradigma da auditoria. O leque de conhecimentos exigidos do auditor não se restringe mais à formação tradicional em contabilidade, finanças, orçamento, legislação e jurisprudência.

O auditor do presente e do futuro deve ser um indivíduo bem formado e eclético.

A auditoria é vista cada vez mais como uma opção de carreira muito interessante para uma grande variedade de profissionais e de extrema importância para o alcance dos objetivos das organizações em geral.

Síntese do tópico 1

Neste tópico, aprendemos que a origem da auditoria tem sido muito discutida pelos especialistas, mas não há consenso sobre onde e quando exatamente ela surgiu. A auditoria surgiu como consequência da necessidade de confirmação de registros contábeis, em função do aparecimento das grandes empresas e da taxaço do imposto de renda baseada nos resultados apurados em balanços.



Desde que as empresas passaram a ser administradas por agentes distintos dos proprietários, em fins do século XIX, começou a ser delineado o conflito de agência, em que o agente recebe uma delegação de recursos e tem, por dever dessa delegação, que gerenciar estes recursos mediante estratégias e ações para atingir objetivos, sob uma **obrigação constante de prestação de contas, chamada relação de *accountability***.

A auditoria é vista como um instrumento de governança para reduzir o conflito de agência. As relações de *accountability* deixam claro que o cliente da auditoria é o principal – proprietário ou delegante dos recursos.

Dado o seu papel de monitorar relações de *accountability*, a auditoria deve atuar com base em princípios éticos e técnicos rigorosos, pois o principal, o público e as entidades auditadas esperam que a conduta e o enfoque da auditoria sejam irretocáveis, não suscitem suspeitas e sejam dignos de respeito e confiança.

Vimos, também, que acontecimentos recentes no mundo corporativo provocaram um salto evolutivo na atividade de auditoria, passando-a de um enfoque de conferência e identificação de irregularidades e fraudes para gestão de riscos, por meio de controles, voltada para o alcance de objetivos.

A mudança de paradigma da auditoria deve ser acompanhada da mudança de perfil do auditor, que devem deixar o enfoque de apenas inspecionar e rever atuações e decisões históricas para serem profissionais qualificados, conhecedores do negócio da organização, focados no alcance de seus objetivos.

No próximo tópico, vamos explorar o conceito de auditoria, diferenciá-la de controle e fiscalização, e classificá-la.

TÓPICO 2 - Conceitos e classificações de auditoria



Mas, afinal, o que é auditoria? Controle, fiscalização e auditoria: há diferença? Como classificar uma auditoria?

Você observou que o termo auditoria foi conceituado no início do tópico 1. Este conceito é composto por várias partes, e será melhor explorado neste tópico.

Além disso, veremos que, apesar de as palavras controle, fiscalização e auditoria serem comumente empregadas como sinônimas, há particularidades para cada um desses termos.

Também estudaremos algumas classificações de auditoria.

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

TÓPICO 2 – Conceitos e classificações de auditoria.....	24
1. O conceito lato sensu de auditoria	25
2. Controle, fiscalização e auditoria: há diferenças?.....	26
2.1 Controle na Administração Pública	26
2.2 Controle, fiscalização e auditoria no setor público.....	28
3. Classificação das auditorias.....	29
3.1 Classificação das auditorias na Constituição Federal.....	29
3.2 Vertentes da auditoria da gestão pública.....	29
3.3 Classificação baseada no objeto de auditoria	31
3.4 Classificação baseada na vinculação.....	31
3.5 Classificações adotadas pela Controladoria-Geral da União	32
3.6 Classificações adotadas pelo Tribunal de Contas da União	34
Síntese do tópico 2.....	37

Ao final dos estudos deste tópico, esperamos que você tenha condições de:

- conceituar auditoria;
- distinguir as vertentes da auditoria governamental;
- conceituar auditoria de regularidade e auditoria operacional;
- classificar uma auditoria, dado seu objetivo, objeto e finalidade segundo tipologia do TCU e da CGU.

1. O conceito *lato sensu* de auditoria

No início do tópico 1, vimos que a auditoria, em termos amplos, é conceituada como



O conceito de **auditoria** envolve significado maior do que o seu enunciado pode, em princípio, sozinho explicitar. É necessário explorar suas partes para obter um entendimento completo do seu todo.

Auditoria

O exame independente e objetivo de uma situação ou condição, em confronto com um critério ou padrão preestabelecido, para que se possa opinar ou comentar a respeito para um destinatário determinado.

Vamos agora explorar esse conceito, composto das seguintes definições:

Exame independente e objetivo	A auditoria deve ser realizada por pessoas com independência em relação ao seu objeto, de modo a assegurar imparcialidade no julgamento. O exame objetivo significa que os fatos devem ser avaliados com a mente livre de vieses, de modo a conduzir a julgamentos imparciais, precisos e a preservar a confiança no trabalho do auditor.
Situação ou condição	É a condição ou o estado do objeto de auditoria encontrado pelo auditor. Comumente denominada situação encontrada, representa o que está ocorrendo, é o fato concreto.
Critério ou padrão preestabelecido	Configura a situação ideal, o grau ou nível de excelência, de desempenho, qualidade e demais expectativas preestabelecidas em relação ao objeto da auditoria; é o que deveria ser ou o que deveria estar ocorrendo.
Opinião ou comentário	Refere-se à comunicação dos resultados da auditoria, seu produto final. Expressa a extensão na qual o critério ou padrão preestabelecido foi ou está sendo atendido.
Destinatário determinado	É o cliente da auditoria. É aquele que, na grande maioria das vezes, estabelece o objetivo da auditoria e determina os seus critérios ou padrões.

2. Controle, fiscalização e auditoria: há diferenças?

É comum vermos o uso dos termos controle, fiscalização e auditoria como se fossem sinônimos. Isso dificulta o entendimento dos conceitos relacionados a essas áreas, em particular, a de auditoria governamental, com prejuízo para o aprendizado e para a consolidação de uma terminologia mais precisa, comum a todas as entidades do controle público.

Vamos diferenciar tecnicamente esses vocábulos, com base na Constituição Federal de 1988 (CF/88).

2.1 Controle na Administração Pública



A **administração pública** é o conjunto de meios institucionais (órgãos e pessoas jurídicas), patrimoniais, financeiros e humanos (agentes públicos), organizados e necessários para executar as decisões políticas, isto é, para a consecução concreta dos objetivos de governo.

A **administração pública** está vinculada ao cumprimento da lei e ao atendimento do interesse público, objetivos maiores do Estado de Direito.

Para que isso aconteça, é necessário que o Estado estabeleça mecanismos para impor e verificar o seu cumprimento.

Atenção!

Aí está o que se chama de controle da administração pública, o controle que o sistema político-administrativo exerce sobre si mesmo.

Mileski (2003) destaca que as democracias modernas dispõem de vários mecanismos de controle, constituídos de instâncias relativamente autônomas, com poderes de revisão sobre a atuação de instituições. Ainda segundo o mesmo autor (Ibid):

Em gênero, são muitos os critérios existentes para serem classificadas as modalidades de controle. No entanto, independentemente da forma, existem alguns elementos que constam sempre como referência no meio doutrinário. O controle pode ser interno ou externo. Quanto ao órgão que o executa, pode ser administrativo, legislativo ou judiciário, e se efetua de forma prévia, concomitante e a posteriori, envolvendo aspectos de legalidade e de mérito.

Di Pietro (1998) define o “controle da administração pública como o poder de fiscalização e correção que sobre ela exercem os órgãos dos poderes Judiciário, Legislativo e Executivo, com o objetivo de garantir a conformidade de sua atuação com os princípios que são impostos pelo ordenamento jurídico.”

Para Meirelles (2003), o “controle, na administração pública, é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro.”

Observe que, pela amplitude do conceito, as disposições sobre o controle da administração pública estão espalhadas por todo o texto constitucional.

Atenção!

O controle da administração pública deve ser exercido por todos os poderes, em todos os níveis e em todos os órgãos.

Tipos de controle da administração pública:

Controle administrativo	É o chamado poder de autotutela da administração pública. É um controle de legalidade e de mérito, exercido pelos órgãos de administração de todos os poderes sobre suas próprias atividades, com vistas a mantê-las dentro da lei, segundo exigências técnicas e econômicas para atender às necessidades dos serviços.
Controle legislativo	Exercido pelo Poder Legislativo (Congresso Nacional, assembleias legislativas e câmaras de vereadores) sobre a administração pública nos aspectos políticos e técnicos, limitando-se às hipóteses constitucionalmente previstas, já que resulta na interferência de um poder em outro.
Controle judicial	É essencialmente um controle de legalidade efetuado pelo Poder Judiciário sobre os poderes e órgãos da administração pública. Ocorre sempre <i>a posteriori</i> . A lei, como principal forma de indicação do interesse público, é tomada aqui no seu sentido genérico, abrangendo toda a forma de regramento, seja constitucional, legal ou regulamentar.
Controle social	É a participação da sociedade no acompanhamento e verificação das ações da gestão pública. Decorre de princípios de governança e <i>accountability</i> e é viabilizado, sobretudo, pela transparência. Os agentes de órgãos, entidades, programas e fundos públicos devem contribuir para aumentar a confiança sobre a forma como são geridos os recursos colocados à sua disposição, reduzindo a incerteza dos membros da sociedade sobre o que acontece no interior da administração pública.



Para saber mais...

A ideia do controle social não é nova. A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, em seu art. 15, já o destacava: “A sociedade tem o direito de pedir contas a todo agente público sobre sua administração.”

Temos, então, que o controle é um instrumento da democracia.

O controle da administração pública é uma prerrogativa, uma função própria dos Estados de Direito, cuja finalidade é assegurar que a estrutura formal criada para concretizar os objetivos de governo, no interesse do bem público, atue de acordo com o conjunto de normas e princípios que compõem o ordenamento jurídico. É um **poder-dever dos órgãos a que a lei atribui essa função.**

2.2 Controle, fiscalização e auditoria no setor público

Em diversas normas do nosso ordenamento jurídico encontramos a combinação das palavras “controle e fiscalização”. No entanto, se significassem a mesma coisa, isso não faria sentido.

De fato, controle e fiscalização representam facetas distintas do controle da administração pública, embora vinculadas. O controle é um conceito *lato*, é gênero; a fiscalização é um conceito estrito, é uma espécie do controle.

A atividade de fiscalização é uma faceta significativa do poder de polícia do Estado.

Segundo Fernandes (1999), “A ação de fiscalizar, bem como o próprio poder de polícia, tem em sua essência a necessidade de conter o interesse do particular em confronto com o interesse da coletividade, e materializa-se com o **ato concreto de conformar o comportamento do particular em face das exigências legais e regulamentares** preexistentes.” (grifo nosso).

A Constituição atribuiu a função de poder-dever de controle dos recursos públicos a determinados órgãos, prescrevendo a **fiscalização** como o instrumento para efetivá-lo:



A **fiscalização** é um instrumento para efetivar o controle. Só fiscaliza quem tem poder-dever de controle.

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União [...] **será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder** (grifo nosso).

A fiscalização no nível interno de cada Poder é realizada por órgãos de suas próprias estruturas, os denominados órgãos ou unidades de controle interno.

A fiscalização externa é exercida pelo Poder Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas.



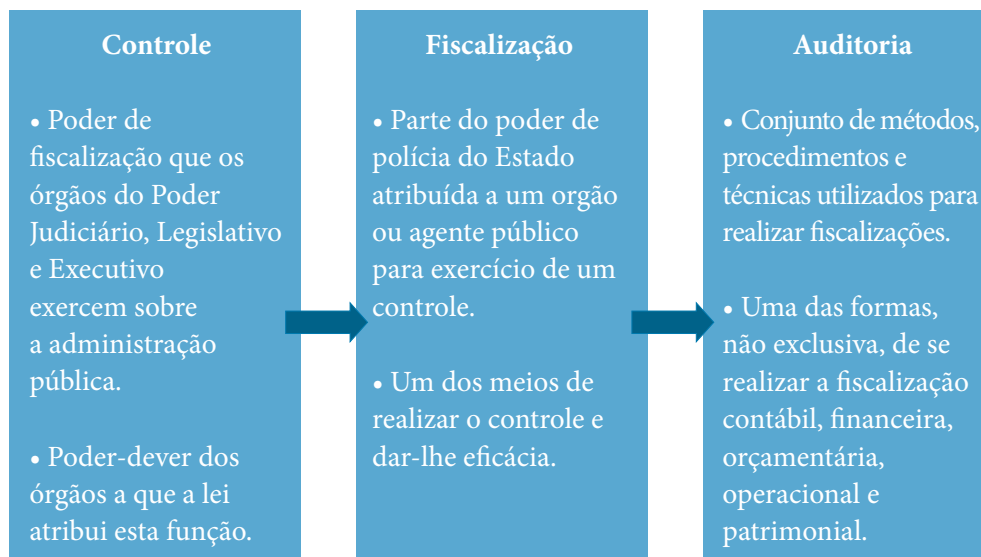
E a auditoria?

Mais adiante, no inciso IV do art. 71, a Constituição menciona as inspeções e auditorias que se somam a outras formas de fiscalização contidas nos demais incisos:

IV. realizar [...] inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, nas unidades administrativas dos Poderes [...], e demais entidades referidas no inciso II.

Auditorias e inspeções são formas de fiscalização com o fim de dar efetividade ao controle da administração pública, no que tange a gestão dos recursos públicos.

Temos então, que:



A **auditoria** é uma das formas, não exclusiva, de se realizar a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.



Leitura complementar (obrigatória):
 Leia a INTRODUÇÃO e os PRECEITOS BÁSICOS DO CONTROLE EXTERNO das Normas de Auditoria do TCU (BTCU Especial 29/2010, p. 9 e p. 20 a 25).

3. Classificação das auditorias

3.1 Classificação das auditorias na Constituição Federal

O texto constitucional no art. 71, inciso IV elenca cinco **tipos** de auditoria:

- contábil;
- financeira;
- orçamentária;
- operacional; e,
- patrimonial.

No *caput* do artigo 70, estão especificados os grandes critérios com que essas auditorias serão realizadas:

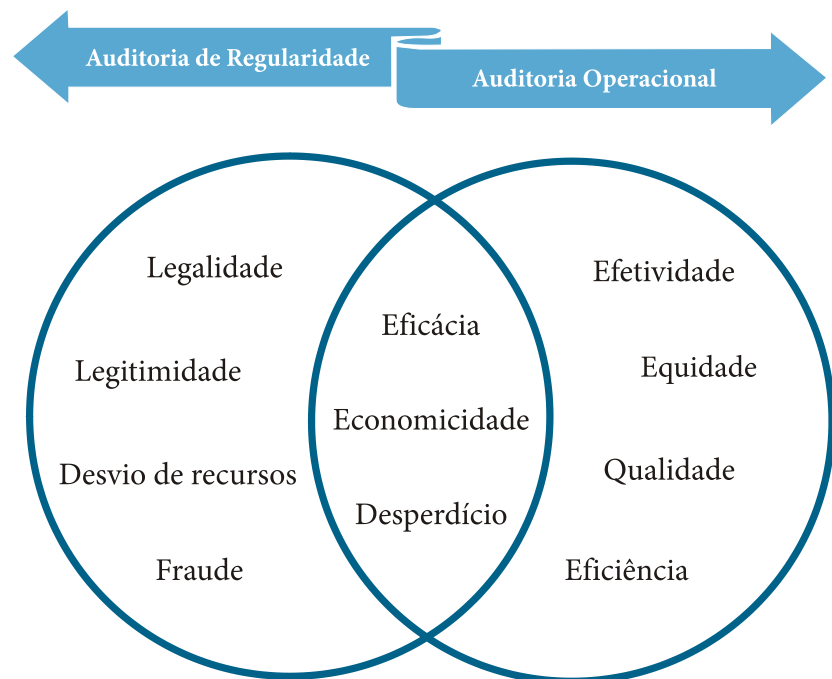
- legalidade: observância de leis e regulamentos aplicáveis;
- legitimidade: adequação ao interesse público;
- economicidade: minimização do custo dos recursos na realização de uma atividade sem comprometimento dos padrões de qualidade.

3.2 Vertentes da auditoria da gestão pública

A auditoria de gestão pública classifica-se nas duas vertentes contidas na expressão que traduz a missão dos órgãos de controle interno e externo: “zelar pela **boa e regular** aplicação dos recursos públicos”.



Essa classificação converge com a adotada pela Intosai: “*The full scope of government auditing includes **regularity** and **performance audit***” (ISSAI 100, grifo nosso). A *performance audit* e a *regularity audit* constituem duas partes de um mesmo todo, cujo objetivo é garantir a *accountability* do setor público em duas diferentes perspectivas:



A diversidade de objetos, a multiplicidade de objetivos e a abrangência do campo de atuação, configuram a auditoria governamental como um vasto campo de estudos e práticas, cuja abordagem exige sua decomposição em diversas classificações.

Dentro das duas vertentes maiores da auditoria de gestão pública (operacional e conformidade), diversas outras classificações são adotadas para melhor caracterizar os trabalhos de auditoria, tais como as baseadas na vinculação da entidade de auditoria, no tipo de objeto auditado, na forma de execução e até outras classificações próprias são adotadas em função de disposições regimentais da entidade de auditoria.

Veja algumas dessas classificações.

3.3 Classificação baseada no objeto de auditoria

Nessa classificação, o tipo de objeto sobre o qual a auditoria recai é utilizado como referencial para indicar o tipo de auditoria realizado.

São exemplos usuais dessa classificação:

- auditoria contábil, financeira, orçamentária ou patrimonial;
- auditoria de gestão de riscos/controles internos;
- auditoria de contas (de gestão e de tomada de contas especial);
- auditoria de programas;
- auditoria de pessoal;
- auditoria de obras;
- auditoria de TI (ou de sistemas);
- auditoria da qualidade;
- auditoria ambiental etc.

3.4 Classificação baseada na vinculação

Essa classificação diz respeito à vinculação da unidade/entidade de auditoria em relação à entidade auditada:

- auditoria interna: a unidade de auditoria integra a estrutura da própria entidade;
- auditoria externa: realizada por uma organização independente da entidade.

No setor público brasileiro, utiliza-se os termos “controle interno” e “controle externo” para demonstrar essa vinculação.



Controle externo *lato sensu* é aquele *externa corporis*, ou seja, o realizado por Poder ou órgão diverso do controlado ou que não integra a sua estrutura, envolvendo o exame de legitimidade e legalidade e/ou supervisão político-administrativa, com o objetivo de verificar se houve regularidade nos atos.

O **controle externo**, *lato sensu*, ocorre quando o órgão controlador não integra a estrutura do órgão controlado. É também o controle de um Poder sobre o outro, ou da administração direta sobre a indireta.

O **controle externo** previsto no art. 71 da CF/88, cujo titular é o Congresso Nacional, que o exerce com o auxílio do Tribunal de Contas, refere-se ao controle da gestão orçamentária, financeira, patrimonial, contábil e operacional da União.

O **sistema de controle interno de cada Poder**, referido no final do art. 70 da CF/88, tem por objeto a gestão orçamentária, financeira, patrimonial, contábil e operacional no âmbito do referido Poder, em cada nível de governo.

O **controle interno administrativo**, que não deve ser confundido com o sistema de controle interno de cada Poder, é o que integra os próprios processos organizacionais do órgão/entidade. É a forma que a administração possui para verificar os próprios atos, no sentido de se ater aos princípios da legalidade e da supremacia do interesse público. Conforme a **IN SFC 1/2001**, visa a assegurar que os objetivos das unidades e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público.

No nível federal, o controle externo é exercido pelo Tribunal de Contas da União, em auxílio ao Congresso Nacional, que é o seu titular. A CGU é o órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo.

Além dessas classificações, existem ainda as particulares adotadas por órgãos e entidades de controle e auditoria do setor público, em função de suas disposições regimentais ou conveniências técnicas, como as descritas a seguir, adotadas pela CGU e pelo TCU.



Manual do SCI
Capítulo IV

Este documento está disponível na biblioteca do curso

3.5 Classificações adotadas pela Controladoria-Geral da União

O Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (Manual do SCI), aprovado pela IN SFC Nº 01/2001, classifica as atividades do SCI do Poder Executivo em duas técnicas de controle:

- **auditoria**, conceituando-a como o “conjunto de técnicas que visa avaliar a gestão pública, pelos processos e resultados gerenciais, e a aplicação de recursos públicos por entidades de direito público e privado, mediante a confrontação entre uma situação encontrada com um determinado critério técnico, operacional ou legal.”; e.

- **fiscalização**, conceituando-a como uma “técnica de controle que visa a comprovar se o objeto dos programas de governo existe, corresponde às especificações estabelecidas, atende às necessidades para as quais foi definido e guarda coerência com as condições e características pretendidas e se os mecanismos de controle administrativo são eficientes.”

Observe que o conceito de auditoria adotado pela Secretaria Federal de Controle Interno (SFC/CGU), além de conter o núcleo e os elementos desta técnica, traz também, em termos amplos, os objetos (processos, resultados e recursos públicos) e as entidades (de direito público e privado) sujeitos à sua aplicação.

O Manual do SCI classifica as auditorias em:

- auditoria de avaliação da gestão;
- auditoria de acompanhamento da gestão;
- auditoria contábil;
- auditoria operacional;
- auditoria especial;
- auditoria de tomada de contas especial;
- análise de processos de pessoal; e
- avaliação das unidades de auditoria interna.



Manual do SCI

Capítulo IV, Seção II, item 5

Capítulo I, Seção II, itens 7, 10 e 11.

Veja a definição destas classificações no documento disponível na biblioteca do curso

Quanto às formas de execução, a CGU adota a seguinte tipologia:

- **direta**: executada diretamente por servidores em exercício nos órgãos e unidades do Sistema de Controle Interno (SCI) do Poder Executivo Federal, sendo subdivididas em:
 - ♦ **centralizada**: executada exclusivamente por servidores em exercício nos órgãos central ou setoriais do SCI do Poder Executivo Federal;
 - ♦ **descentralizada**: executada exclusivamente por servidores em exercício nas unidades regionais ou setoriais do SCI do Poder Executivo Federal;
 - ♦ **integrada**: executada conjuntamente por servidores em exercício nos órgãos central, setoriais, unidades regionais e/ou setoriais do SCI do Poder Executivo Federal.

- indireta: executada com a participação de servidores não lotados nos órgãos e unidades do SCI do Poder Executivo Federal, que desempenham atividades de auditoria em quaisquer instituições da Administração Pública Federal ou entidade privada:
 - ♦ compartilhada: coordenada pelo SCI do Poder Executivo Federal com o auxílio de órgãos/instituições públicas ou privadas;
 - ♦ terceirizada: executada por instituições privadas, ou seja, pelas denominadas empresas de auditoria externa.
- simplificada: realizada por servidores em exercício nos órgãos central, setoriais, unidades regionais ou setoriais do SCI do Poder Executivo Federal, sobre informações obtidas por meio de exame de processos e por meio eletrônico, específico das unidades ou entidades federais, cujo custo-benefício não justifica o deslocamento de uma equipe para o órgão. Essa forma de execução de auditoria pressupõe a utilização de indicadores de desempenho que fundamentam a opinião do agente executor das ações de controle.

3.6 Classificações adotadas pelo Tribunal de Contas da União

Segundo as Normas de Auditoria do TCU (NAT, Bases Conceituais, p. 14, BTCU Especial 29/2010), as auditorias do Tribunal classificam-se, quanto à natureza, em:

- Auditorias de regularidade: objetivam examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos à jurisdição do Tribunal, quanto aos aspectos contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial. Compõem as auditorias de regularidade as auditorias de conformidade e as auditorias contábeis;

- Auditorias operacionais: objetivam examinar a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas e atividades governamentais, com a finalidade de avaliar o seu desempenho e de promover o aperfeiçoamento da gestão pública.

Ainda, segundo as NAT, a classificação de uma auditoria como operacional ou de regularidade, dependerá do objetivo nela prevaiente, já que as duas vertentes compõem o mesmo todo da auditoria governamental e às vezes o objetivo de uma auditoria pode levar o seu escopo a contemplar as duas abordagens no mesmo trabalho.

A partir dessas classificações maiores, o TCU segue a classificação baseada no objeto da auditoria, embora não as explicita em seus normativos, o que é bastante justificável, dada a multiplicidade de objetos com que o Tribunal lida em face da amplitude de seu campo de sua atuação.

Quanto à forma de execução, as auditorias do TCU são realizadas exclusivamente pelo seu corpo técnico de auditores, cujas equipes poderão contar com a participação de especialistas externos:

Instrução Normativa 49/2005, artigo 4º

I - serão credenciados por portaria de fiscalização;

II - estarão sujeitos aos mesmos deveres impostos aos servidores do Tribunal de Contas da União quando na realização de trabalhos de fiscalização; e

III - reportar-se-ão ao coordenador da equipe de fiscalização.

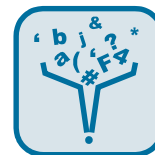


Uma FOC pode ser descrita como a fiscalização ou conjunto de fiscalizações que envolvem preparação centralizada, execução descentralizada e consolidação dos resultados.

Além das auditorias realizadas diretamente pelas equipes de suas unidades técnicas, o TCU também adota um formato de realização de fiscalizações, denominado **Fiscalização de Orientação Centralizada – FOC**, envolvendo a participação de diversas unidades técnicas, com o objetivo de avaliar, de forma sistêmica, temas ou objetos de controle, em âmbito nacional ou regional, para propor aperfeiçoamentos na gestão pública e na própria sistemática de controle.

Resumidamente, uma FOC pode ser descrita como a fiscalização ou conjunto de fiscalizações que envolvam preparação centralizada, execução descentralizada e consolidação dos resultados.

Síntese do tópico 2



Começamos este tópico explorando o conceito *lato sensu* de auditoria.

Em seguida, diferenciamos os termos **controle, fiscalização e auditoria**:

Controle: o controle que o sistema político-administrativo exerce sobre si mesmo. Deve ser exercido por todos os poderes, em todos os níveis e em todos os órgãos;

Fiscalização: um instrumento para efetivar o controle. Uma faceta significativa do poder de polícia do Estado atribuída a um órgão ou agente público para exercer o controle. Só fiscaliza quem tem poder-dever de controle;

Auditoria: conjunto de métodos, procedimentos e técnicas. Uma das formas, não exclusiva, de se realizar a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial.

Vimos que a auditoria de gestão pública, prevista na Constituição, classifica-se em duas vertentes, **auditoria operacional** e **auditoria de regularidade**, que visam a **boa e regular** aplicação dos recursos públicos.

Dentro dessas duas vertentes maiores da auditoria de gestão pública, diversas outras classificações são adotadas para melhor caracterizar os trabalhos de auditoria:

- Quanto à localização (vinculação) da auditoria: auditoria interna e auditoria externa; controle interno e controle externo;
- Quanto ao objeto da auditoria: auditoria contábil, financeira, orçamentária, patrimonial (classificação constitucional); auditoria de gestão de riscos/controles internos; auditoria de contas; auditoria de programas; auditoria de pessoal; auditoria de obras; auditoria de TI (ou de sistemas); auditoria de qualidade; auditoria ambiental; etc.

A seguir, vimos as classificações adotadas pela CGU e pelo TCU. Observamos que existem particularidades nas classificações de órgãos e entidades de controle e auditoria do setor público, em função de suas disposições regimentais ou conveniências técnicas.

No próximo tópico, estudaremos o processo de auditoria: seus elementos e suas fases.

TÓPICO 3 - O processo de auditoria



**A auditoria pode ser vista como um processo?
Quais seriam os insumos, os recursos, os requisitos e os produtos?
Quais os elementos deste processo?
E quais as fases de uma auditoria e as atividades desenvolvidas em cada uma delas?**

Para responder a essas questões, vamos estudar o processo de auditoria, seus elementos e suas fases.

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

TÓPICO 3 – O processo de auditoria.....	38
1. O processo de auditoria.....	39
1.1 Em que consiste o processo de auditoria	43
1.2 Fases do processo de auditoria	45
Planejamento.....	45
Execução.....	47
Relatório	48
Síntese do tópico 3.....	49
Referências	50

Ao final dos estudos deste tópico, esperamos que você tenha condições de descrever o processo de trabalho da auditoria, seus elementos e fases.

1. O processo de auditoria

Antes de estudarmos o processo de auditoria, veremos algumas definições de processo:

Processo

“Conjunto de atividades inter-relacionadas ou interativas que transforma insumos (entradas) em produtos (saídas).”	ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS (2005, n. 3.4.1)
“Conjunto de atividades, funções ou tarefas identificadas, que ocorrem em um período de tempo e que produzem algum resultado.”	Metodologia IDEF - <i>Integration Definition for Function Modeling</i> (1970 apud MARANHÃO e MACIEIRA, 2004, p.61)
“Sequência de passos, tarefas e atividades que convertem entradas de fornecedores em uma saída, adicionando valor às entradas, transformando-as ou usando-as para produzir alguma coisa”.	Dianne Galloway, em <i>Mapping Work Process</i> (1994? apud MARANHÃO e MACIEIRA, 2004).



A partir dessas definições, é possível enxergar a auditoria como um processo que transforma



Leitura complementar (obrigatória):
 Leia o tópico AUDITORIA GOVERNAMENTAL, do título BASES CONCEITUAIS, das Normas de Auditoria do TCU (BTCU Especial 29/2010, p. 12 a 14).



O conceito de auditoria como processo envolve significado maior do que o seu enunciado pode, em princípio, sozinho explicitar. É necessário explorar suas partes para obter um entendimento completo do seu todo.

Por essa razão, as Normas de Auditoria do TCU conceituam a auditoria como sendo:

Auditoria

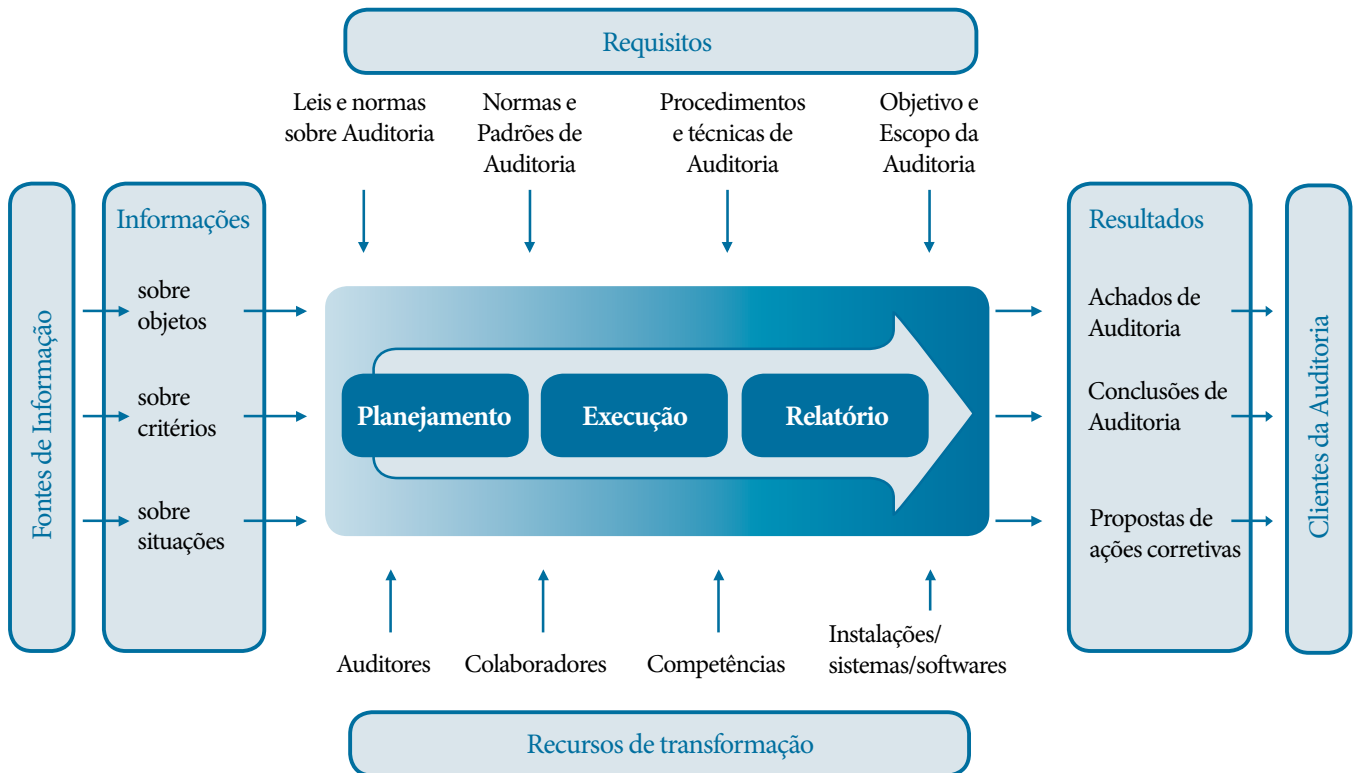
Processo sistemático, documentado e independente de se avaliar objetivamente uma situação ou condição para determinar a extensão na qual critérios são atendidos, obter evidências quanto a esse atendimento e relatar os resultados desta avaliação a um destinatário predeterminado.

São definições importantes contidas nesse conceito:

Processo sistemático	A auditoria é um processo de trabalho planejado e metódico, pautado em avaliações e finalizado com a comunicação dos resultados.
Processo documentado	O processo de auditoria deve ser documentado e padronizado por meio de procedimentos específicos, de modo a assegurar a sua revisão e a manutenção das evidências obtidas. A entidade deve formalizar um método para executar suas auditorias, estabelecendo os padrões que elas deverão observar, incluindo regras claras quanto à documentação.
Processo independente	Para assegurar a objetividade e a imparcialidade nos julgamentos, a auditoria deve ser realizada por pessoas com independência em relação às organizações, programas, processos, atividades, sistemas e objetos examinados.
Avaliar objetivamente	Os fatos devem ser avaliados com a mente livre de vieses. A avaliação objetiva leva a julgamentos imparciais, precisos e à confiança no trabalho do auditor.
Condição	A situação encontrada pelo auditor durante a execução do trabalho de auditoria.
Critério de auditoria	Referencial a partir do qual o auditor faz seus julgamentos e fundamenta sua opinião. Podem ser técnicos, operacionais ou normativos.
Achado ou constatação	Discrepância entre a situação encontrada e o critério de auditoria.
Evidências	Elementos de comprovação da discrepância (ou não) entre a situação encontrada (ou condição) e o critério de auditoria (situação ideal).
Relatar resultados	O resultado de uma auditoria é reportado ao cliente por meio de parecer ou relatório, dependendo do caso, por intermédio dos quais o auditor comunica o objetivo, o escopo, a extensão e as limitações do trabalho, as constatações ou achados, as avaliações, opiniões e conclusões, e as recomendações ou determinações propostas.

Tem-se, então, a visão sistêmica do processo de auditoria:

O Processo de Auditoria



A partir da visão da auditoria como um processo, conforme ilustrado na figura acima e com base no próprio conceito de processo, é possível identificar os seus elementos.

Elementos do processo de auditoria

Requisitos do processo	São as disposições normativas em geral quanto ao trabalho de auditoria, tais como as normas de auditoria emanadas dos órgãos regulamentadores, leis, normas e regimentos dos órgãos de controle interno e externo, os padrões de trabalho estabelecidos pela própria entidade de auditoria e controle, bem como o objetivo e escopo de cada trabalho de auditoria em particular.
Insumos do processo	<p>Os insumos do processo de auditoria, isto é, suas entradas, ou aquilo que será utilizado para produzir os resultados, são essencialmente informações. Abrangem informações sobre:</p> <ul style="list-style-type: none"> • objetos da auditoria (organizações, programas e atividades governamentais, bem como sobre relevância, materialidade e riscos); • critério de auditoria (disposições normativas e padrões técnicos e operacionais aplicáveis aos objetos auditados); • condições ou situações reais encontradas em objetos de auditoria.
Fornecedores do processo	São os provedores das “informações requeridas”. Na metodologia do TCU estes fornecedores são denominados “fontes de informações” e consistem em sistemas organizacionais e estruturadores do Governo Federal, legislação e normas específicas, órgãos de controle e gestores públicos, mídia etc.
Recursos do processo	Dizem respeito a todos os recursos materiais, tecnológicos e humanos necessários para realizar o trabalho de auditoria, incluindo as competências técnicas em termos de conhecimento, habilidades e atitudes dos auditores e demais profissionais que concorrem para a produção do resultado da auditoria.
Produtos do processo	Os produtos do processo de auditoria podem ser entendidos como informações com valor agregado, materializadas em pareceres e relatórios. São as constatações ou achados, as avaliações, opiniões e conclusões e as recomendações ou determinações propostas.
Clientes do processo	A entidade ou a pessoa que requisitou a auditoria e que vai analisar criticamente os resultados, podendo, inclusive, ser o próprio auditado. Normalmente são os órgãos ou as pessoas que compõem a gestão superior da entidade, conselhos de administração e fiscal, e, no setor público em particular, os dirigentes públicos, os relatores e colegiados de tribunais e conselhos de contas, os chefes de poderes, o parlamento e, em última instância, a sociedade.

1.1 Em que consiste o processo de auditoria

O processo de auditoria no setor público não é diferente do processo de auditoria em geral. Consiste na utilização de um método estabelecido e na aplicação de um conjunto de procedimentos e técnicas com o objetivo de se obter informação e conhecimento para subsidiar as conclusões, opiniões e propostas do auditor sobre resultados, desempenho e regularidade da gestão de organizações, programas e atividades governamentais.

Método

É o modo, formalmente estabelecido, de executar o trabalho de auditoria, incluindo o planejamento, a execução e a comunicação de resultados (normas, padrões, manuais, técnicas metodológicas).

Exemplos:

- Portaria TCU 280/2010, Normas de Auditoria do TCU;
- Portaria TCU 90/2003, Padrões de Auditoria de Conformidade, estabelece o método de realizar a maioria dos trabalhos de auditoria do TCU;
- Portaria TCU 144/2000, Manual de Auditoria Operacional;
- Instrução Normativa SFC 01/2001, define diretrizes, princípios, conceitos e aprova normas técnicas para a atuação do SCI do Poder Executivo.

Procedimentos de auditoria

São verificações e averiguações previstas num programa de auditoria, que detalham o modo de como se obterão respostas às questões de auditoria.

É o modo de proceder para aferir a discrepância, ou não, de uma condição em relação a determinado critério de auditoria.

Detalham os exames que o auditor deverá executar para analisar as informações necessárias à formulação de seu julgamento e fundamentar suas conclusões e propostas.

Descrevem em pormenor o que deve ser feito e como deve ser feito, indicando os testes de observância e os testes substantivos que serão aplicados e as técnicas de auditoria que serão utilizadas.

Técnicas de auditoria

Prescritas nos procedimentos de auditoria, as técnicas são as práticas, os meios ou as ferramentas utilizadas para obtenção e tratamento das informações e dos diferentes tipos de evidências que darão suporte às afirmações do auditor.

Exemplos:

- indagação oral ou escrita (questionários e entrevistas);
- exame ou análise documental;
- conferência de cálculos;
- inspeção física etc.

As técnicas de auditoria serão objeto de uma aula específica do módulo de planejamento de auditoria deste curso.



Objetivo, escopo e questões de auditoria

Para o desenvolvimento a contento das fases e atividades do processo de auditoria que serão tratadas a seguir, é necessário que o objetivo e o escopo da auditoria tenham sido definidos preliminarmente (NAT, 67), para que à equipe possa, na fase do planejamento operacional, conhecê-los, delimitá-los e desenvolvê-los apropriadamente, assim como definir a estratégia metodológica a ser adotada, estimar os recursos, os custos e o prazo necessário à realização da auditoria (NAT, 68 a 72).

O objetivo deve ser entendido como a questão fundamental de auditoria a ser respondida, embora deva ser expresso de forma declarativa, e não de questionamento. Representa o propósito da auditoria – por que e para que ela será realizada – sendo o principal elemento de referência para o trabalho em todas as fases (planejamento, execução e relatório). É o objetivo que determina a natureza (regularidade ou operacional) e o tipo de auditoria e condiciona a delimitação do escopo e a metodologia a ser adotada.

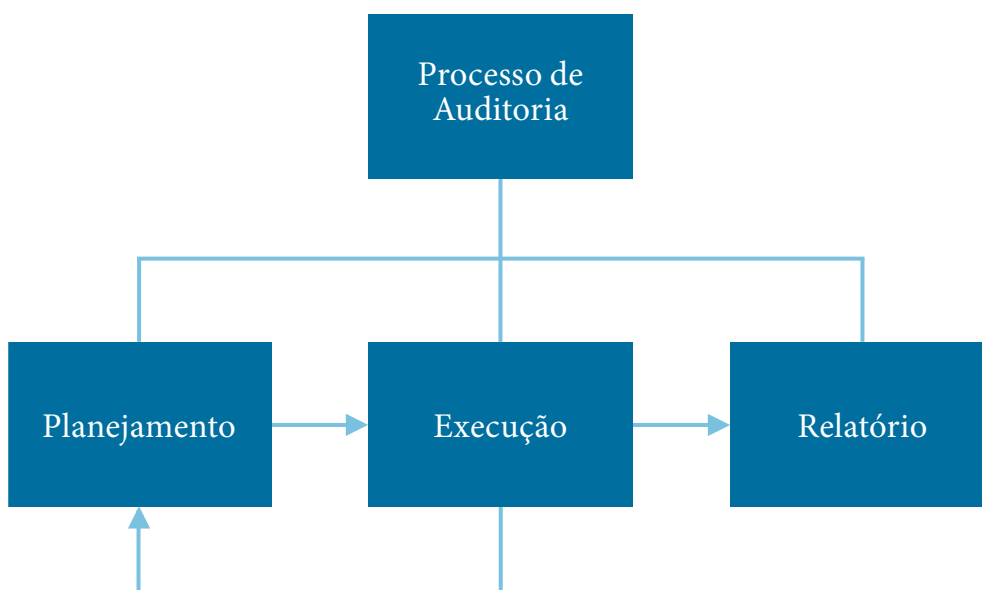
O objetivo da auditoria (isto é, a sua questão fundamental), a depender de sua abrangência, deve ser desdobrado em tantas questões de auditoria quantas sejam necessárias para respondê-lo. Dessa forma, as questões de auditoria representam o detalhamento do objetivo, circunscrevendo a abrangência da auditoria e estabelecendo os limites do trabalho.

Na elaboração das questões que comporão o programa de auditoria, deve-se tomar todo o cuidado para não extrapolar ou restringir o objetivo de auditoria definido, de forma a não ampliar ou reduzir o escopo necessário ao seu alcance. O Escopo é a delimitação estabelecida para o trabalho e é expresso pelo objetivo, pelas questões e pelos procedimentos de auditoria, no seu conjunto (NAT, 92).

Leitura complementar (obrigatória):
Para uma melhor compreensão desses conceitos fundamentais, sugere-se a leitura dos tópicos I.2. Objetivo da auditoria e I.3. Questões de auditoria, das Orientações para Auditorias de Conformidade (BTCU Especial 9/2010, p.9).

1.2 Fases do processo de auditoria

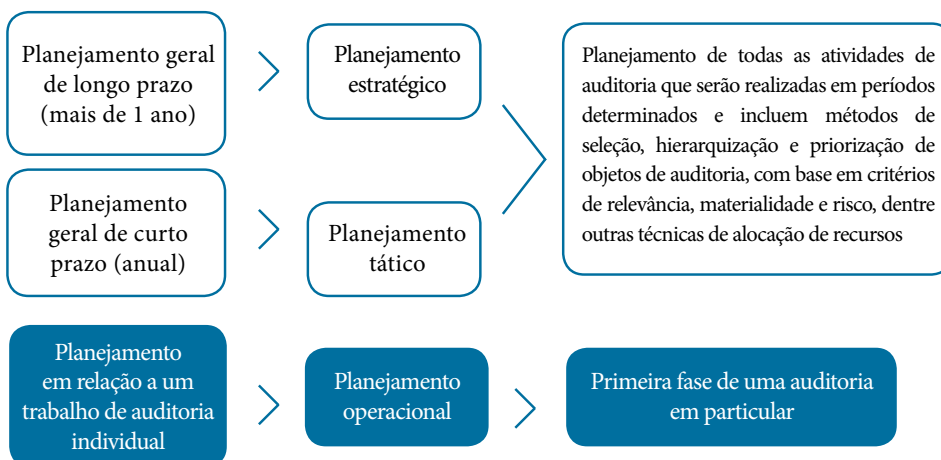
O processo de auditoria se desenvolve em três fases. Cada uma dessas fases é integrada por atividades, que serão detalhadas no decorrer deste curso, e são descritas sucintamente a seguir, para que você tenha uma visão geral do processo.



Planejamento

Ao nos referirmos ao planejamento de auditoria, devemos levar em conta três dimensões:

Dimensões



Enquanto o planejamento estratégico e tático dizem respeito à determinação de todas as atividades que serão desenvolvidas na unidade ou no órgão de auditoria, sendo, portanto, responsabilidade de seus dirigentes, o planejamento operacional é de responsabilidade da equipe de auditoria e constitui uma etapa fundamental para o sucesso do trabalho, sendo imprescindível que seja alocado o tempo adequado para a sua realização, pois a tentativa de abreviá-lo muitas vezes redundará em problemas na fase de execução, que poderão provocar um acréscimo no tempo total de realização, além de repercussões negativas na qualidade.

Observe, na ilustração das fases do processo de auditoria, que há uma seta de retroalimentação da fase de execução para a fase de planejamento do processo de auditoria. Isso significa que o produto final desta fase, o programa de auditoria, deverá ser sempre ajustado quando surgirem, na fase de execução, questões relevantes que justifiquem a alteração.

A fase de planejamento operacional de uma auditoria em particular será objeto do segundo módulo deste curso. Assim, apenas para uma compreensão geral, descrevem-se sucintamente a seguir as atividades básicas dessa fase, indicando-se os dispositivos das Normas de Auditoria do TCU em que o assunto é tratado com mais detalhes.

Construção da visão geral do objeto da Auditoria
(NAT, 89 a 91)

Levantamento preliminar de informações com vistas ao conhecimento e compreensão do objeto de auditoria e do ambiente organizacional em que ele se insere.

Inclui conhecer organogramas, fluxogramas, estudar a legislação e normas e identificar sistemas que dão suporte ao objeto.

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

As normas de auditoria relativas à execução dos trabalhos estabelecem que, para determinar a extensão e o alcance da auditoria, o auditor deve examinar e determinar o grau de confiabilidade do controle interno. O novo paradigma da auditoria baseada em risco modifica um pouco essa abordagem ao deslocar o foco dos controles para os riscos que eles devem mitigar. Assim, os auditores antes de avaliarem os controles internos, devem avaliar os objetivos do negócio, da unidade, do processo, programa, projeto, sistema ou da atividade que será objeto do exame de auditoria, procurando identificar os riscos mais relevantes a eles associados, para em seguida identificar e testar os controles que a gestão adota para mitigar tais riscos.

Elaboração do programa de Auditoria (NAT 94 a 97)

O programa de auditoria é o plano de ação detalhado do trabalho que o auditor deverá executar em campo para atingir o objetivo da auditoria. Os programas de auditoria podem ser:

- padronizados (programa-padrão): quando é elaborado para utilização em todos os trabalhos da mesma natureza, isto é, que pode ser reutilizado. Aplica-se a objetos de auditoria que não se alteram, ou que sofrem apenas pequenas alterações de um órgão ou entidade para outro, como os processos organizacionais de apoio ou as atividades e procedimentos fortemente regulamentados, como, por exemplo, os processos de licitação e os atos de pessoal;
- específicos: quando elaborado para cada trabalho em particular. A necessidade de se elaborar programas específicos ocorre quando o objeto de auditoria não tem um modo padronizado de funcionamento, ou seja, quando as funções, unidades, processos, sistemas, programas, projetos e atividades da organização apresentam variações em seu modo de realização ao longo do tempo, impedindo que um programa-padrão seja aplicado.

Elaboração preliminar de papéis de trabalho (NAT 109 a 116) e do plano ou projeto de Auditoria (NAT 70, 94 (início) e 95, I e IV)

Consiste na preparação preliminar de papéis de trabalho que serão preenchidos ou completados durante os trabalhos de campo, tais como, questionários, roteiros de entrevistas, checklists, mapas de processos, planilhas, modelos, matrizes de planejamento e de possíveis achados, matrizes de identificação de riscos e controles etc.

O plano ou projeto de auditoria pode incluir, dentre outros preparativos, a elaboração de agenda de reuniões a ser proposta/homologada junto aos gestores e agentes dos processos e atividades que serão examinados, assim como de cronograma de execução dos trabalhos na unidade. Em se tratando de trabalhos mais complexos, também se pode incluir a preparação de uma apresentação para os gestores e/ou agentes da entidade auditada, esclarecendo os objetivos, o escopo e a sequência proposta para execução dos trabalhos.

Execução

Nesta fase, também conhecida como “trabalho de campo”, dado que é predominantemente executada nas dependências da entidade auditada, na qual o programa de auditoria é executado mediante a aplicação dos procedimentos e técnicas estabelecidos na fase de planejamento.

É nesta fase em que o auditor, por meio de uma sequência lógica de atividades estabelecidas no programa de auditoria – os procedimentos de auditoria – realiza testes, coleta evidências, desenvolve os achados ou constatações e documenta o trabalho realizado, tudo com observância das normas, do método ou dos padrões de auditoria, com vistas à elaboração do relatório de auditoria.

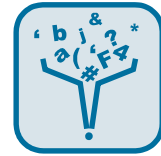
A fase de execução de auditoria constitui o terceiro módulo específico deste curso.

Relatório

O relatório é o produto final do processo de auditoria. É o instrumento formal e técnico por intermédio do qual a equipe de auditoria comunica o objetivo e as questões de auditoria; a metodologia utilizada; os achados de auditoria; as conclusões; e as propostas de encaminhamento.

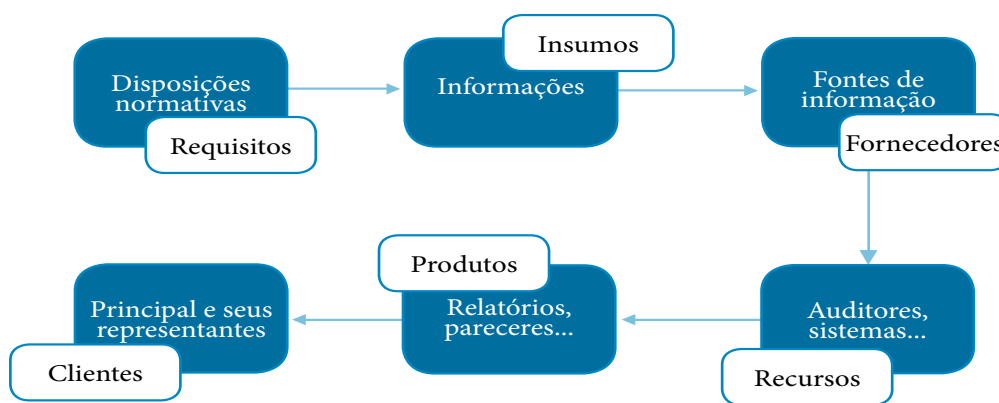
Composta basicamente de três atividades, a elaboração, revisão e distribuição do relatório, o trabalho desta fase da auditoria exige a observação de uma série de requisitos, critérios e atributos em relação à comunicação, linguagem, aparência e precisão do relatório, que serão vistos detalhadamente no quarto e último módulo deste curso.

Síntese do tópico 3



Neste tópico, vimos que o processo de auditoria consiste na utilização de um **método** e na aplicação de um conjunto de **procedimentos** e **técnicas** com o objetivo de se obter informação e conhecimento para subsidiar a opinião do auditor.

Da visão geral do processo de auditoria, pode-se abstrair que ele é composto dos seis elementos seguintes:



O processo de auditoria se desenvolve em três fases:

1. planejamento – atividades básicas: obtenção da visão geral do objeto de auditoria; identificação e avaliação de objetivos, riscos e controles; elaboração do programa ou projeto de auditoria; elaboração preliminar de papéis de trabalho;
2. execução: o programa ou projeto de auditoria é executado mediante a aplicação dos procedimentos e técnicas estabelecidos na fase de planejamento. O auditor realiza testes, coleta evidências, desenvolve os achados ou constatações e documenta o trabalho realizado, observando as normas, o método ou os padrões de auditoria;
3. relatório - atividades: elaboração, revisão e distribuição do relatório.

Essas fases serão vistas detalhadamente no decorrer deste curso, nos módulos 2, 3 e 4. Mas antes, neste módulo introdutório, você ainda aprenderá a interpretar e aplicar as normas de conduta e de prática do trabalho de auditoria; e a avaliar controles internos de objetos de auditoria.

Referências

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. NBR ISO 9000 : Sistemas de gestão da qualidade : fundamentos e vocabulário. São Paulo, 2005.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Anexo à Instrução Normativa nº 01, de 6 de abril de 2001. Disponível em: < http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01_06abr2001.pdf>. Acesso em: 08 jul. 2010.

_____. Tribunal de Contas da União. Instrução Normativa 49/2005. Dispõe sobre as fiscalizações realizadas pelo TCU, Brasília, DF, 13 de dezembro de 2005. Disponível em: < <http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/IN/20090206/INT2005-049.doc>>. Acesso em: 08 jul. 2010.

_____._____. Tribunal de Contas da União. Portaria 280/2010. Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União, Brasília, DF, 08 de dezembro de 2010. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/PORTN/20100218/PRT2003-090.doc>>. Acesso em: 19 jan. 2011.

_____._____. Tribunal de Contas da União. Portaria 90/2003. Padrões de Auditoria de Conformidade, Brasília, DF, 06 de março de 2003 (com anexo atualizado pela Portaria Segecex 26/2009). Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/PORTN/20100218/PRT2003-090.doc>>. Acesso em: 08 jul. 2010.

_____._____. Tribunal de Contas da União. Portaria Adplan 1/2010. Orientações para Auditorias de Conformidade, Brasília, DF, 25 de janeiro de 2010. BTCU Especial 3/2010, 9 fev. 2010. Disponível na biblioteca do curso.

_____. _____. Regimento interno do Tribunal de Contas da União. Boletim do Tribunal de Contas da União, Brasília, DF, ano 40, n. 1, 13 fev. 2007. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/normativos/sobre_normativos/681912.pdf>. Acesso em: 08 jul. 2010.

CASTANHEIRA, Nuno Miguel Caeiro. Auditoria interna baseada no risco: estudo do caso português. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Auditoria) -- Universidade do Minho, Braga, 2007. Disponível em <<http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/7061>>. Acesso em: 3 Abr. 2010.

CERQUEIRA, Jorge Pedreira de; MARTINS, Márcia Copello. Auditoria de sistemas de gestão: ISO 9001, ISO 14001, OHSAS 18001, ISO/IEC 17025, SA 8000, ISO 19011:2002. Rio de Janeiro : Qualitymark Editora, 2004.

CHAVES, Renato Santos. Auditoria e Controladoria no setor público: fortalecimento dos controles internos: com jurisprudência do TCU. Curitiba : Juruá, 2007.

CREPALDI, Silvio Aparecido. Contabilidade – Auditoria: Origem, evolução e desenvolvimento. Revista Contábil & Empresarial Fiscolegis, Aracaju, 2006. Disponível em: <<http://www.netlegis.com.br/indexRC.jsp?arquivo=/detalhesDestaques.jsp&cod=8157>>. Acesso em: 11 mar. 2010.

CRUZ, Flávio da. Auditoria Governamental. São Paulo: Atlas, 1997.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Direito administrativo. 10. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

DISTRITO FEDERAL. Ministério Público de Contas do. Do parecer Revisão de Proventos. Art. 6º da Lei nº 39/89. Transposição para o cargo de fiscal de obras. Necessidade de comprovar-se o exercício de atividade de fiscalização. Declaração acostada aos autos que não satisfaz a exigência da lei. PARECER MP/TCDF - 3.0244/99, Brasília, DF, 15 de março de 1999. Relator: Jorge Ulisses Jacoby Fernandes. Disponível em: < http://www.jacoby.pro.br/votos/poder_policia.html>. Acesso em: 08 jul. 2010.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. Auditoria contábil. São Paulo: Atlas, 1992.

FREITAS, Carlos Alberto Sampaio de. Curso básico de auditoria. Brasília: TCU, Instituto Serzedello Corrêa, 2001. Curso presencial.

INTEGRATED Definition Methods. Integration definition for function Modeling. Disponível em: < <http://www.idef.com/>>. Acesso em: jun. 2010.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito administrativo brasileiro. 28. ed. atual. por Eurico de Andrade Azevedo, Délcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo: Malheiros, 2003.

MILESKI, Helio Saul. O controle da gestão pública. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MARANHÃO, Mauriti; MACIEIRA, Maria Elisa Bastos. O processo nosso de cada dia: modelagem de processos de trabalho. Rio de Janeiro : Qualitymark Editora, 2004.

MOTTA, João Maurício. Auditoria: princípios e técnicas. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1992.

PACHECO, Marcela Soares; OLIVEIRA, Denis Renato de; GAMBA, Fabrício La. A história da auditoria e suas novas tendências: um enfoque sobregovernançacorporativa. In:SEMINÁRIOSEADMINISTRAÇÃO FEA-USP, 10., 2007, São Paulo. Disponível em: <<http://www.ead.fea.usp.br/Semead/10semead/sistema/resultado/trabalhosPDF/204.pdf>>. Acesso em mar: 11 mar 2010.

PETERS, Marcos. Implantando e gerenciando a lei Sarbanes Oxley: governança corporativa agregando valor aos negócios. São Paulo : Atlas, 2007.

SÁ, Antonio Lopes de. Teoria da contabilidade superior. Belo Horizonte: União de Negócios e Administração, 1994.

SLOMSKI, Valmor. Controladoria e governança na gestão pública. São Paulo: Atlas, 2007.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). Práticas para o exercício profissional da auditoria interna. Tradução: José Juarez de Paula Freire. São Paulo: Audibra, 2004.

MÓDULO 1

AULA 2 - Princípios e normas de auditoria e suas fontes

Introdução

Na aula anterior, vimos que a auditoria deve atuar com base em princípios éticos rigorosos, manter sua independência e avaliar os fatos com objetividade para conduzir a julgamentos precisos e imparciais. Tudo isso porque não só o cliente, mas o público em geral e as entidades auditadas esperam que a conduta e o enfoque da auditoria sejam irretocáveis, não suscitem suspeitas e sejam dignos de respeito e confiança.



As **regras** são as normas em sentido material como, por exemplo, uma lei. Os **princípios** são ordens supranormativas nem sempre expostos explicitamente nas normas.

Assim, violar um **princípio** é mais do que somente violar uma norma ou desrespeitar um dispositivo legal, mas ir de encontro a um sistema de coerência que norteia e dá sustentação a todo um ordenamento **normativo**.

Para assegurar que a auditoria paute sua atuação calcada nesses requisitos, entidades nacionais e internacionais que congregam instituições de controle e auditoria, governos e seus órgãos de controle e regulamentação e organismos de regulação e fiscalização profissional estabelecem princípios e normas, de observância obrigatória ou de orientação, relacionados à atividade de auditoria, conhecidas como normas de auditoria geralmente aceitas ou normas gerais de auditoria.

As normas, em sentido amplo, subdividem-se em **princípios** e **regras**.

As normas de auditoria têm a finalidade de estabelecer padrões técnicos e de comportamento, para alcançar uma situação coletiva e individualmente desejável, cujo objetivo final é a qualificação na condução dos trabalhos e a garantia de atuação suficiente e tecnicamente consistente do auditor e de sua opinião, certificação ou parecer destinados aos seus usuários.

Na maioria das vezes, as normas de auditoria têm um caráter geral, e não analítico. Mesmo assim, fixam limites nítidos de responsabilidades, bem como dão orientação útil em relação ao comportamento, à capacitação profissional e aos aspectos técnicos requeridos para a execução dos trabalhos.

Por se tratarem de normas gerais, e não específicas, as normas de auditoria são bastante semelhantes em todos os países, com poucas variações decorrentes do arcabouço jurídico, do grau de detalhamento ou da importância atribuída a determinadas vertentes da auditoria, como no caso da auditoria contábil governamental, cujas normas dos órgãos de controle em outros países apresentam um acentuado nível de detalhamento.

Dependendo da fonte emissora e de circunstâncias legais e institucionais, as normas não são de observância obrigatória, mas constituem um excelente referencial técnico para a prática de auditoria.

Ao contrário do que muitos pensam, as normas de auditoria não são destinadas apenas aos auditores independentes, que atuam para proteger o interesse dos investidores, opinando sobre a adequação das demonstrações contábeis das empresas cujo capital é captado de investidores em bolsas de valores. A questão é maior que a relação empresa – investidor e não se circunscreve ao mercado de valores mobiliários, alcançando governo e sociedade como um todo, como no caso das instituições financeiras, em função de seu envolvimento na economia popular, ou da auditoria governamental, em que interesses do governo, do Estado e da sociedade estão envolvidos.



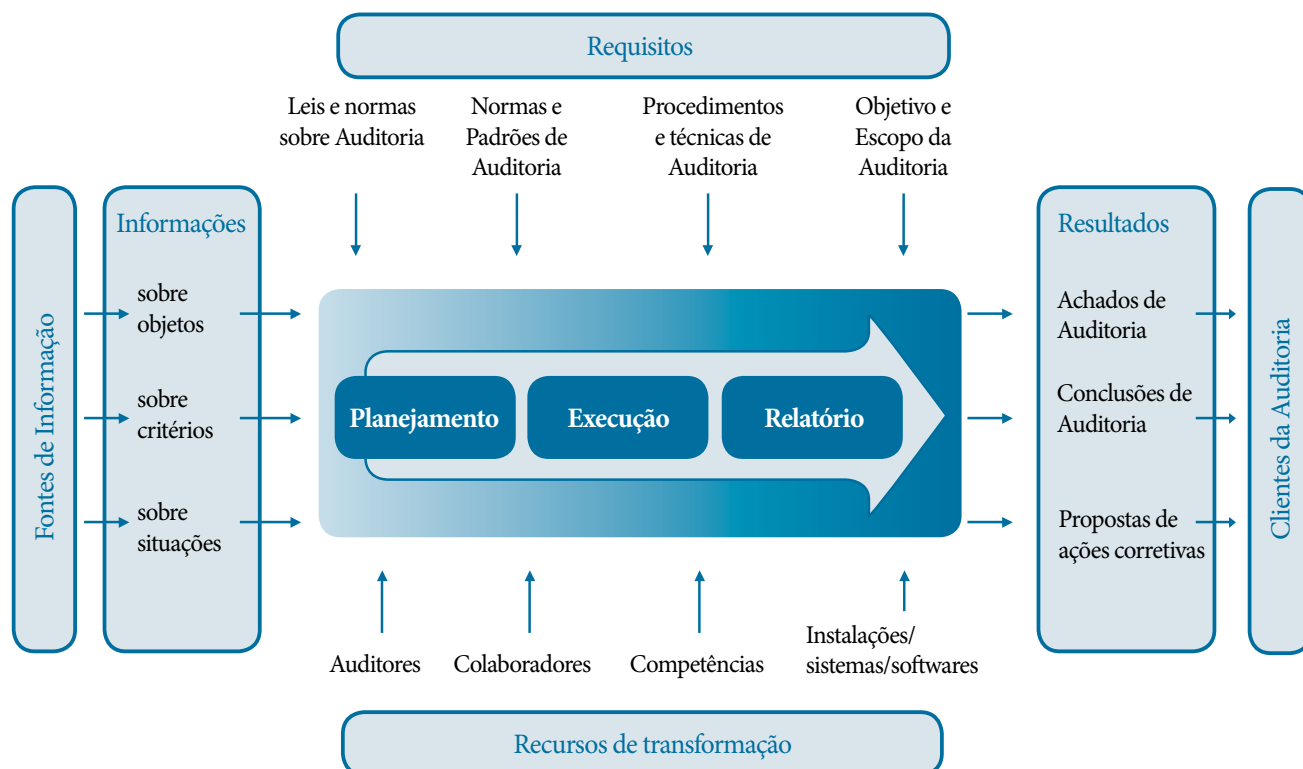
Dado que a atividade de auditoria se reveste desse acentuado caráter social, as normas que a regulam têm uma importância inegável e a sua observação interessa não só ao auditor, mas a todos aqueles que são destinatários do resultado de seus trabalhos.

São finalidades das normas de auditoria:

- garantir a qualidade dos trabalhos de auditoria;
- manter consistência metodológica no exercício da atividade;
- registrar o conhecimento desenvolvido na área;
- assegurar a sustentabilidade da atividade de auditoria.

Leitura complementar (obrigatória):
Leia os títulos OBJETIVO, APLICABILIDADE e APLICAÇÃO CONJUNTA COM OUTRAS NORMAS PROFISSIONAIS, das Normas de Auditoria do TCU (BTCU Especial 29/2010, p. 16 a 18).

Ao estudarmos os elementos do processo de auditoria, na aula anterior deste módulo, vimos que um desses elementos é composto dos requisitos, que incluem as normas de auditoria.



As normas de auditoria representam os requisitos básicos a serem observados no desenvolvimento do trabalho de auditoria. Tais normas devem ser entendidas como princípios e regras estabelecidos pelas entidades e organismos regulamentadores da profissão ou de controle e auditoria governamental, que prescrevem orientações e diretrizes a serem observadas no exercício da atividade de auditoria (ATTIE, op. cit.).

As normas de auditoria diferem dos procedimentos de auditoria, uma vez que esses se relacionam com os atos a serem praticados, enquanto aquelas tratam das medidas de qualidade na execução dos procedimentos e dos objetivos a serem alcançados com a sua aplicação. Enquanto as normas controlam a qualidade do exame e do relatório, os procedimentos descrevem as tarefas que deverão ser executadas pelo auditor na realização de um exame em particular (ATTIE, 2009).

Atenção!

A observância das normas de auditoria, bem como de outros requisitos – tais como objetivo e escopo do trabalho, procedimentos e técnicas de auditoria, leis e normas emanadas do poder público – proporciona a realização de trabalhos tecnicamente consistentes, completos e objetivos e, portanto, conduz a resultados satisfatórios e a opiniões e recomendações relevantes e fundamentadas.



Comumente, as **normas gerais de auditoria** são classificadas em três ou quatro categorias ou grupos discriminados abaixo, dependendo da fonte emissora.

Normas gerais:

Apesar da denominação idêntica desse grupo de normas, ele também é espécie do gênero normas gerais de auditoria.

Normas gerais

Tratam de postulados básicos da auditoria, como a independência do órgão de auditoria e as condições de sua atuação, além de princípios básicos que devem orientar essa atuação, como neutralidade, qualidade, credibilidade, confiança e respeito público.

O enfoque dessas normas, portanto, é geralmente dirigido à entidade, ao processo ou à atividade de auditoria como um todo.

Normas relativas à pessoa do auditor

Tratam de questões relacionadas à independência profissional, ética e integridade, objetividade, imparcialidade, ao sigilo profissional, à competência e ao desenvolvimento profissional, dentre outros aspectos. O enfoque destas normas, por conseguinte, é dirigido à atitude e aos aspectos comportamentais do auditor.

Normas relativas à execução dos trabalhos

Tratam de questões relacionadas ao planejamento, à avaliação de riscos e controles internos, à supervisão dos trabalhos, à aplicação de procedimentos e à obtenção de evidências, à documentação e sua guarda, à utilização de trabalho de especialistas e à auditoria interna, dentre outras questões.

Às vezes referidas como “normas de trabalho de campo”, o enfoque dessas normas está na atividade de execução do processo de auditoria.

Normas relativas à comunicação dos resultados

O enfoque dessas normas é tratar da forma, do conteúdo, dos atributos e dos tipos de relatórios, pareceres e certificados de auditoria, ou seja, das formas como o auditor deve expressar e comunicar as opiniões e conclusões dos trabalhos de auditoria.



Leitura complementar (obrigatória):

Antes de prosseguirmos, Leia o título ESTRUTURA DAS NORMAS DE AUDITORIA do TCU (BTCU Especial 29/2010, p. 19) comparando-a com as classificações geralmente adotadas para as normas de auditoria, demonstradas no quadro ao lado.

Dada a relevância e o volume de conteúdo deste tema, organizamos duas aulas, conforme indicado a seguir:

Aula 2 – Princípios e normas de auditoria e suas fontes

Tópico 1 – Fontes das normas de auditoria

Tópico 2 – Normas gerais de auditoria

Aula 3 – Normas de planejamento, execução e comunicação de resultados

Tópico 1 – Normas gerais de planejamento e execução de auditoria

Tópico 2 – Normas gerais de comunicação de resultados de auditoria.

TÓPICO 1 - Fontes das normas de auditoria

Neste tópico vamos estudar as fontes das normas de auditoria, incluindo as nacionais e internacionais, relacionadas à auditoria privada e governamental.

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

Introdução	54
TÓPICO 1 – Fontes das normas de auditoria	59
1. Fontes das normas de auditoria.....	60
1.1 Fontes internacionais de normas de auditoria	60
1.1.1 Normas de auditoria da Intosai.....	61
1.2 Fontes nacionais de normas de auditoria.....	63
1.2.1 Fontes de normas de auditoria privada.....	63
1.2.2 Fontes de normas de auditoria governamental.....	64
Síntese do tópico 1.....	70

Ao final dos estudos deste tópico, esperamos que você tenha condições de reconhecer as principais fontes nacionais e internacionais de normas de auditoria e os seus destinatários.

1. Fontes das normas de auditoria

São fontes de normas de auditoria, as entidades nacionais e internacionais que congregam instituições de auditoria e controle, órgãos governamentais de controle da gestão pública e órgãos de regulação e fiscalização profissional.

1.1 Fontes internacionais de normas de auditoria

São organismos internacionais de referência em normas de auditoria:

Federação Internacional de Contadores (<i>International Federation of Accountants - IFAC</i>)	Suas normas foram traduzidas e publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), no final de 2009, para aplicação no Brasil. São membros dessa instituição internacional, dentre outros, o próprio CFC, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon), o Instituto Americano de Contadores Públicos (<i>American Institute of Certified Public Accountant - AICPA</i>).
Instituto dos Auditores Internos (<i>Institute of Internal Auditors - IIA</i>)	Referência em auditoria interna. Representado no País pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil (Audibra).
Securities and Exchange Commission (SEC)	Órgão regulador e fiscalizador do mercado de capitais norte-americano, equivalente, no Brasil, à Comissão de Valores Mobiliários (CVM). As empresas que têm ações negociadas nas bolsas dos EUA, devem observar as normas emitidas por esse órgão.
Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)	Entidade criada pela <i>Sarbanes-Oxley</i> , de 2002, para fiscalizar o trabalho dos auditores externos. Auditores de empresas que têm ações negociadas nas bolsas dos EUA, também devem observar as normas emitidas por essa instituição.
Government Accountability Office (GAO)	Órgão de controle e auditoria dos Estados Unidos. Importante referência normativa para o setor público brasileiro. Suas normas também influenciam as normas da Intosai.
National Audit Office (NAO)	Órgão de controle e auditoria do Reino Unido cujas referências normativas foram muito utilizadas quando da introdução da auditoria operacional no Brasil.
Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai)	A Intosai, organização da qual o TCU é membro, é a principal fonte normativa de auditoria para o setor público em todo o mundo. No Brasil, suas normas são seguidas, principalmente, pelos órgãos de controle externo (TCU e tribunais de contas de estados e municípios).

Com as adaptações necessárias, a experiência das fontes internacionais mencionadas é utilizada como referência na produção de normas nacionais. A prática de *benchmarking* é bastante utilizada, sendo comum órgãos de controle da gestão pública brasileiros buscarem as melhores práticas, não apenas em normas, mas também em métodos e procedimentos de controle e auditoria adotados por organizações internacionais, e vice-versa.

O TCU, por exemplo, realizou, em 2004, diversas visitas a órgãos de controle ao redor do mundo, dentre os quais o IFAC, o IIA e o GAO, citados anteriormente, bem como o *Australian National Audit Office* (ANAO) e as entidades de fiscalização superior (EFS) da Alemanha, Itália, França, Espanha, Bélgica e Holanda, com o intuito de colher subsídios para o desenvolvimento da Normas de Auditoria do TCU.

1.1.1 Normas de auditoria da Intosai

A Intosai é um organismo autônomo, independente e apolítico que opera como uma organização guarda-chuva para a comunidade de auditoria externa de governos. Fundada em 1953, por iniciativa de Emilio Fernandez Camus, então Presidente da EFS (Entidade de Fiscalização Superior) de Cuba, a Intosai nasceu com 34 EFS. Hoje congrega 189 EFS de diversos países e atua com status de consultor especial do Conselho Econômico e Social (ECOSOC) das Nações Unidas, tendo como objetivo promover o desenvolvimento e a transferência de conhecimentos, melhorar a fiscalização dos governos em todo o mundo e reforçar as capacidades profissionais.

As normas da Intosai, denominadas Normas Internacionais de Auditoria das Entidades de Fiscalização Superior (ISSAI), formam uma coleção completa e atualizada de normas profissionais e de melhores práticas para auditores do setor público.

Destinam-se, em princípio, à comunidade de auditoria externa de governos, que, no Brasil, é composta pelos Tribunais de Contas da União, dos estados, do DF e de municípios. Todavia, por constituírem boas práticas para auditores do setor público, com orientações técnicas desenvolvidas por uma comunidade internacional de auditores governamentais, a sua utilização pelos demais órgãos de controle da gestão pública é uma prática recomendável que deve ser fortemente encorajada.



Nível 1: Princípios fundamentais das EFS - Declaração de Lima.

Nível 2: Código de Ética e pré-requisitos básicos para realização dos trabalhos de auditoria.

Nível 3: Princípios básicos, normas gerais, normas de campo e normas de relatório.

Nível 4: Diretrizes de implementação e orientações mais específicas sobre temas diversos.



As ISSAI estão disponíveis em vários idiomas, no [site de normas da Intosai](#).

A estrutura das ISSAI é composta de quatro níveis:

NÍVEL 1	CONTEÚDO	STATUS
ISSAI 01	Princípios fundamentais das EFS (Declaração de Lima)	Aprovado em 2007
NÍVEL 2	CONTEÚDO	STATUS
ISSAI 10	Declaração do México sobre a independência das EFS	Aprovado em 2007
ISSAI 11	Orientações e boas práticas relacionadas à independência	Aprovado em 2007
ISSAI 20	Princípios de transparência e <i>accountability</i>	Em aprovação
ISSAI 21	Princípios de transparência – boas práticas	Em aprovação
ISSAI 30	Código de ética	Aprovado em 1998
ISSAI 40	Controle de qualidade de auditorias	Planejado para 2010
NÍVEL 3	CONTEÚDO	STATUS
ISSAI 100	Normas de auditoria INTOSAI: Princípios básicos	Aprovado em 2001
ISSAI 200	Normas de auditoria INTOSAI: Normas gerais	Aprovado em 2001
ISSAI 300	Normas de auditoria INTOSAI: Normas de campo	Aprovado em 2001
ISSAI 400	Normas de auditoria INTOSAI: Normas de relatório	Aprovado em 2001
NÍVEL 4	CONTEÚDO	STATUS
ISSAI 1000-2999	Orientações para realização de auditorias financeiras	
ISSAI 3000-3999	Orientações para realização de auditorias operacionais	
ISSAI 4000-4999	Orientações para realização de auditorias de conformidade	
ISSAI 5000-5099	Orientações para auditorias de instituições internacionais	
ISSAI 5100-5199	Orientações para auditorias ambientais	
ISSAI 5200-5299	Orientações para trabalhos em privatizações	
ISSAI 5300-5399	Orientações para auditorias de TI	
ISSAI 5400-5499	Orientações para auditoria de dívidas públicas	
ISSAI 5500-5599	Orientações para auditoria de recursos para auxílio a catástrofes	

1.2 Fontes nacionais de normas de auditoria

Para melhor entendermos a aplicabilidade das normas brasileiras e suas respectivas fontes, vamos dividir as entidades de auditoria conforme o campo de atuação, isto é, auditoria privada e governamental, para em seguida abordar as fontes de normas a que estão submetidas.

1.2.1 Fontes de normas de auditoria privada

A auditoria privada atua predominantemente sobre as demonstrações contábeis das empresas em geral e, em particular, daquelas que são obrigadas a se submeter a esse tipo de auditoria, devido a disposições legais, como é o caso das instituições financeiras, de seguros e das empresas abertas (aquelas que têm ações de seu capital negociadas em bolsa de valores).

No Brasil, a Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/76 e suas atualizações) determinou que as companhias abertas, além de observarem as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), deveriam obrigatoriamente ser auditadas por auditores independentes nela registrados. Até 1972, esse registro era centralizado no Banco Central do Brasil (BACEN), que também expedia as normas de auditoria, sendo passado para a CVM, após a sua criação. Resoluções do Conselho Monetário Nacional (CNM 3.198/2004) e do Conselho Nacional de Seguros Privados (CNSP 118/2004) determinaram que as entidades sujeitas à supervisão do Banco Central do Brasil (BACEN) e da Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) observassem os princípios e normas de contabilidade e as normas gerais de auditoria e que suas demonstrações contábeis fossem auditadas por auditores independente registrados na CVM.

Com isso, o auditor ou a empresa de auditoria independente, para realizar serviços de auditoria em entidades supervisionadas pela CVM, pelo BACEN ou pela SUSEP, devem estar habilitados junto à primeira, de acordo com as normas definidas na Instrução CVM 308/1999. Esse normativo também estabelece que o auditor independente deve:

- cumprir e fazer cumprir as normas emanadas da CVM;
- observar as normas expedidas pelo CFC; e
- observar os pronunciamentos técnicos do IBRACON.

Em consequência, a CVM, o BACEN e a SUSEP expedem normas específicas em relação às auditorias independentes, no entanto, no âmbito das normas técnicas de auditoria propriamente ditas, a prática

desses órgãos é expedir um ato normativo convalidando as normas expedidas pelo CFC ou os pronunciamentos do Ibracon. Assim, no que tange às normas de auditoria privada, as auditorias independentes devem observar as normas emitidas por todas as entidades de regulamentação e orientação da atividade de auditoria independente mencionadas.

Ainda com respeito à auditoria contábil, as auditorias internas seguem as normas do CFC, em particular as NBC P 3 – Normas Profissionais do Auditor Interno – e NBC T 12: Da Auditoria Interna, aprovadas, respectivamente, pelas resoluções CFC 781/95 e 986/2003. De modo subsidiário, também são utilizadas as normas do IIA/Audibra, bem mais atualizadas e tecnicamente mais robustas.

1.2.2 Fontes de normas de auditoria governamental



Para saber mais...

Vale ressaltar como fonte a iniciativa do Tribunal de Contas do Estado da Bahia que elaborou em 2007 um projeto de Normas de Auditoria Governamental (NAG), utilizando como referências as normas da Intosai, do CFC, do Tribunal de Contas da Comunidade Europeia (TCCE), GAO, IFAC e IIA/Audibra e de outras instituições, além da legislação pertinente aos tribunais de contas.

A predominância no setor público brasileiro, quando se trata de órgãos de controle interno, é a utilização das normas constantes do Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (Manual do SCI), expedido pela Secretaria Federal de Controle Interno da Controladoria-Geral da União, e das normas do IIA, essas utilizadas pelas unidades de auditoria interna, subsidiariamente e em conjunto com as do Manual do SCI.

Já no âmbito do controle externo, a principal fonte de normas é a Intosai, cujas normas são adotadas pelo TCU, na extensão em que sejam compatíveis com o ordenamento jurídico pátrio, e replicadas pelos demais órgãos de controle externo nos níveis estadual e municipal (tribunais de contas de estados e municípios).

As sociedades de economia mista, muito embora tenham participação do poder público, estão subordinadas às regras de mercado. Por isso, os órgãos de controle público realizam suas auditorias predominantemente com os parâmetros aplicáveis ao setor privado, prevalecendo, especialmente em relação à auditoria contábil, as normas das fontes mencionadas no tópico anterior, além das normas específicas do controle externo e interno.

1.2.2.1 Normas de auditoria da Controladoria-Geral da União (CGU)

As normas técnicas de fiscalização e auditoria da CGU/SFC estão consolidadas no Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, aprovado pela IN-SFC 1/2001.

MANUAL DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

CAPÍTULO VII – NORMAS FUNDAMENTAIS DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL

Seção I Considerações Preliminares

Seção II Normas Relativas aos Servidores do Sistema de Controle Interno

Seção III Normas Relativas à Execução do Trabalho no Sistema de Controle Interno

Seção IV Normas Relativas à Opinião do Sistema de Controle Interno

Seção V Normas Relativas à Audiência do Auditado

Seção VI Normas Relativas à Forma de Comunicação

Seção VII Normas Relativas às Auditorias de Recursos Externos



Para saber mais...

Além de trazer normas, o **Manual do SCI** apresenta as finalidades, organização e competências do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal (SCI); orienta sobre técnicas de controle, auditoria e fiscalização; e institui o controle de qualidade das atividades do SCI, dentre outros assuntos.

No tocante às unidades de auditoria interna das entidades da administração indireta do Poder Executivo Federal, a CGU editou a IN 7/2001, que estabelece normas para elaboração do Plano Anual das Atividades de Auditoria Interna – PAINT e do Relatório Anual das Atividades de Auditoria Interna – RAIN. A IN-SFC 1/2007 estabelece o conteúdo desses documentos.

1.2.2.2 Normas de auditoria do Tribunal de Contas da União (TCU)

As normas de auditoria do TCU, denominadas abreviadamente por NAT, foram aprovadas pela Portaria TCU 280, de 8 de dezembro de 2010 (BTCU Especial 29/2010, de 10/12/2010).

Por ser uma EFS com funções mais abrangentes do que apenas a realização de auditorias, as normas de auditoria TCU não incorporam todas as normas relativas ao controle externo que ele executa em auxílio ao Congresso Nacional, focando apenas a atividade de auditoria, mas com aplicação subsidiária em relação às demais ações de controle realizadas pelo Tribunal, conforme parágrafo único do Art. 1º, da Portaria TCU 280/2010.

Além de observar as normas de auditoria do TCU, o Tribunal, seus membros, ministros substitutos e auditores federais de controle externo devem observar as normas relativas ao controle externo constantes:

- da Constituição;
- da Lei Orgânica do TCU;
- do Regimento Interno do TCU; e
- de Resoluções, Portarias, Instruções e Decisões Normativas do TCU.

Ressalte-se que ao TCU assiste poder regulamentar para expedir atos e instruções normativas sobre matéria de suas atribuições e sobre a organização dos processos que lhe devam ser submetidos, obrigando ao seu cumprimento, sob pena de responsabilidade.

Os auditores federais de controle externo também devem observar, no nível específico, as normas e procedimentos de auditoria e fiscalização emitidas pela Secretaria-Geral de Controle Externo do Tribunal e de suas unidades adjuntas e especializadas, que aprovam, por meio de portarias, os seguintes tipos de documentos técnicos:

- manuais, padrões e roteiros;
- diretrizes;
- orientações;
- procedimentos e técnicas de auditoria.



Leitura complementar
(obrigatória):
Leia o título ESTRUTURA
DAS NORMAS DE
AUDITORIA e o Capítulo 1,
das Normas de Auditoria
do TCU (BTCU Especial
29/2010, p. 19 a 25).

No tocante especificamente às normas gerais de auditoria, no TCU elas apresentam-se estruturadas em quatro grupos:

- I. Preceitos Básicos do Controle Externo;
- II. Normas Gerais;
- III. Normas relativas ao Planejamento e à Execução;
- IV. Normas relativas à Comunicação de Resultados.

Cada um desses grupos enfocam aspectos específicos da atividade ou do processo de auditoria desenvolvidos no TCU.

O primeiro grupo é composto dos pressupostos fundamentais, princípios e requisitos lógicos que fornecem a base para as normas contidas nos demais, descrevendo o contexto e as condições de atuação

do Tribunal, decorrentes do mandato a ele outorgado pela Constituição e pela Lei Orgânica, oferecendo condições para que o auditor, como um dos mais importantes agentes de consecução desse mandato, também possa determinar o escopo e a amplitude de sua atuação.

O grupo das normas gerais aborda princípios e regras fundamentais endereçados tanto ao Tribunal como em relação à pessoa do auditor.

Os dois outros grupos estabelecem critérios gerais e procedimentos básicos a serem observados no processo de auditoria.

Explicamos abaixo os elementos tratados no grupo Preceitos Básicos do Controle Externo, sem dispensar a leitura que você deve fazer desse grupo diretamente nas NAT. Os demais grupos serão tratados nos próximos tópicos deste curso.

Independência do TCU

A independência do TCU deriva diretamente da Constituição Federal, implícita na natureza das competências que lhe foram atribuídas. Tal independência remonta à criação do próprio Tribunal. Em 1890, o Decreto nº 966-A criou o TCU norteado pelos princípios da autonomia, fiscalização, julgamento, vigilância e energia. A Constituição de 1891, a primeira republicana, institucionalizou definitivamente o Tribunal de Contas da União como órgão de estirpe constitucional, inscrevendo-o no art. 89. A Constituição de 1988 ampliou substancialmente a jurisdição e competência do TCU.

A independência do TCU manifesta-se não apenas pelo poder judicante (art. 71, II), mas também pelo poder de fiscalização a ele atribuído, parcela do poder de controle da administração pública que é uma prerrogativa, uma função própria dos Estados de Direito, cuja finalidade é assegurar que a estrutura formal criada para concretizar os objetivos de governo, no interesse do bem público, atue de acordo com o conjunto de normas e princípios que compõem o ordenamento jurídico.

A independência e a autonomia são atributos inerentes e indispensáveis para o exercício dessas competências. Tanto é assim, que a Constituição outorgou poderes ao TCU para realizar, por iniciativa própria, inspeções e auditorias nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, e nas contas dos administradores e demais responsáveis por bens e dinheiros públicos da administração direta e indireta, incluídas as fundações e sociedades instituídas e mantidas pelo Poder Público Federal (art. 71, IV).

No que tange ao auxílio prestado ao Congresso Nacional, no exercício do controle externo, é importante ter-se claro que o Tribunal de Contas auxilia, mas não é órgão auxiliar ou subordinado ao Poder Legislativo. A função que exerce recebe-a diretamente da Constituição, sem subordinação a qualquer um dos Poderes da República.

O TCU é órgão autônomo e independente de estirpe constitucional, atendendo integralmente os preceitos contidos em todas as seções do inciso II, da Declaração de Lima, bem como a todos os demais preceitos desse importante documento da Intosai, conforme se verá nos itens subsequentes.

Autonomia administrativa do TCU

A independência do TCU se completa pela capacidade de que lhe dotou a Constituição de se autogovernar, ou seja, de estabelecer, segundo seus próprios desígnios, a sua organização interna, a competência e o funcionamento de suas unidades, o seu regimento interno, prover e gerir seu quadro de servidores, observadas apenas as diretrizes genéricas previstas na legislação.

A autonomia administrativa do TCU é prevista no art. 73, da CF/88, que faz remissão, no que couber, à autonomia administrativa do Poder Judiciário, conforme estipulado no art. 96, segundo o qual, as competências que compõem essa autonomia são de natureza privativa do Tribunal. Na Lei Orgânica do TCU as disposições relativas ao assunto estão positivadas nos incisos X a XV, do art. 1º.

Autonomia financeira do TCU

Um outro complemento importante à independência do TCU é a sua autonomia financeira, isto é, a disposição dos recursos financeiros e orçamentários necessários ao desempenho de suas atribuições caracterizada pela existência de dotações orçamentárias próprias na lei orçamentária anual, elaboração de seu próprio orçamento, dentro dos limites da lei de diretrizes orçamentárias, sem a interferência de terceiros, execução orçamentária e financeira por unidade de sua própria estrutura administrativa, pelo recebimento de recursos financeiros do tesouro segundo parâmetros não discricionários e pela não sujeição a limitações de empenho e movimentação financeira por outro órgão ou Poder.

O TCU dispõe de dotação orçamentária própria que, conforme a sua Lei Orgânica:

Art. 70. Compete ao Presidente do Tribunal de Contas da União:
[...]

IV – diretamente ou por delegação, movimentar as dotações e os créditos orçamentários próprios e praticar os atos de administração financeira, orçamentária e patrimonial necessários ao funcionamento do Tribunal.

Jurisdição própria e privativa do TCU

Uma outra característica distintiva do TCU, e que reforça sua independência e autonomia funcional, é a jurisdição própria e privativa, em todo o território nacional, sobre as pessoas e matérias sujeitas à sua competência (art. 73, da CF/88 e art. 4º e 5º, da Lei Orgânica).

A Lei Orgânica do TCU concede poderes suficientes para aceitar e aprovar contas das pessoas sujeitas à sua jurisdição, dando-lhes quitação plena, ou com ressalvas, ou rejeitar as que considerar irregulares. O TCU tem competência para determinar o ressarcimento dos prejuízos causados aos cofres públicos e, também, para aplicar multas e outras penalidades. As decisões do TCU, nos casos de contas julgadas irregulares, tornam a dívida do administrador líquida e certa e constituem título executivo bastante para a cobrança judicial do débito apurado ou da multa aplicada e não recolhida no prazo. A força executória vem do § 3º do art. 71 da CF/88. O Poder Judiciário não pode reapreciar o mérito das contas e modificar o julgamento do TCU.

Poder normativo do TCU

Ao Tribunal, no âmbito de sua competência e jurisdição, assiste o poder regulamentar, podendo, em consequência, expedir atos e instruções normativas sobre matéria de suas atribuições e sobre a organização dos processos que lhe devam ser submetidos, obrigando ao seu cumprimento, sob pena de responsabilidade (art. 3º da Lei Orgânica do TCU). É com base nesse poder regulamentar que o Tribunal pode estabelecer normas de auditoria e de outras matérias compreendidas em suas atribuições, para observância pelo seu próprio corpo técnico, e sobre os processos que lhe devam ser submetidos, como por exemplo, os processos de contas que lhe devem ser apresentados pelos administradores e demais responsáveis por bens e dinheiros públicos.

Independência dos membros do TCU

Para assegurar maior independência de suas atribuições, os membros dos Tribunais de Contas, bem como os ministros substitutos (auditores), gozam das garantias de vitaliciedade, inamovibilidade e irredutibilidade de subsídio, conforme o §§ 3º e 4º do art. 73, da CF/88. Além disso, a composição colegiada do TCU garante a independência de suas decisões.

Integridade dos membros do TCU

A integridade dos membros do Tribunal é um requisito estabelecido no art. 73, § 1º, II, da Constituição Federal, que exige a satisfação dos seguintes requisitos: II – idoneidade moral e reputação ilibada;

Competência profissional dos membros do TCU

A competência profissional dos membros do TCU também é exigência estabelecida no próprio texto Constitucional ao prever que satisfaçam os seguintes requisitos para nomeação (art. 73, § 1º):
 III – notórios conhecimentos jurídicos, contábeis, econômicos e financeiros ou de administração pública;
 IV – mais de dez anos de exercício de função ou de efetiva atividade profissional que exija os conhecimentos mencionados no inciso anterior.



Síntese do tópico 1

Neste tópico, vimos que as normas gerais de auditoria constituem os requisitos básicos a serem observados no desempenho da atividade e têm por finalidades:

- garantir a qualidade dos trabalhos de auditoria;
- manter consistência metodológica no exercício da atividade;
- registrar o conhecimento desenvolvido na área;
- assegurar a sustentabilidade da atividade de auditoria.

Entidades nacionais e internacionais que congregam instituições de controle e auditoria, governos e seus órgãos de controle e regulamentação e organismos de regulação e fiscalização profissional estabelecem princípios e normas, de observância obrigatória ou de orientação, relacionados à atividade de auditoria.

Fontes internacionais de normas de auditoria:

- Federação Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants* - IFAC);
- Instituto dos Auditores Internos (*Institute of Internal Auditors* – IIA);
- *Securities and Exchange Commission* (SEC);
- *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB);
- *Government Accountability Office* (GAO);
- *National Audit Office* (NAO);
- Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (Intosai).

Com as adaptações necessárias, a experiência dessas fontes internacionais muitas vezes são utilizadas como referência na produção de normas nacionais.

Fontes nacionais de auditoria:

- Fontes de normas da auditoria privada:
 - Comissão de Valores Mobiliários (CVM);
 - Conselho Federal de Contabilidade (CFC);
 - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon);
- Fontes de normas da auditoria governamental:
 - Controladoria-Geral da União;
 - Tribunal de Contas da União.

Vimos, também, que as normas gerais de auditoria, também conhecidas como normas de auditoria geralmente aceitas, dependendo da fonte emissora, podem ser classificadas em três ou até quatro categorias ou grupos:

- normas gerais;
- normas gerais relativas à pessoa do auditor;
- normas gerais relativas à execução dos trabalhos;
- normas gerais relativas à comunicação dos resultados.

Vimos, ainda, que no TCU, as normas gerais de auditoria foram aprovadas pela Portaria 280/2010 e a sua estrutura contempla quatro grupos de normas, abordando, respectivamente:

- o contexto e as condições de atuação do Tribunal, que também delimitam o espaço de atuação de seus auditores (Preceitos Básicos do Controle Externo);
- os princípios e regras fundamentais para que o auditor e o Tribunal possam desempenhar sua missão com ética e competência (Normas Gerais);
- os critérios gerais e os procedimentos básicos que devem ser seguidos nas fases de planejamento e execução da auditoria; e
- os critérios gerais e os procedimentos básicos que devem ser seguidos na fase de comunicação dos resultados da auditoria.

No próximo tópico estudaremos as normas gerais; e na aula 3 seguinte, as normas gerais relativas ao planejamento e à execução dos trabalhos (tópico 1) e as normas gerais relativas à comunicação dos resultados (tópico 2).

TÓPICO 2 - Normas gerais de auditoria

No tópico 1 desta aula, vimos que as normas de auditoria representam os requisitos básicos a serem observados no desempenho do trabalho de auditoria e que, de modo geral, dependendo da fonte emissora, elas são classificadas em até quatro categorias:

- normas gerais;
- normas gerais relativas à pessoa do auditor;
- normas gerais relativas à execução dos trabalhos;
- normas gerais relativas à comunicação dos resultados.

Ao abordarmos rapidamente as normas da Intosai, da CGU e do TCU, notamos que as matérias não estão dispostas exclusivamente nessa estrutura de até quatro categorias de classificação, indo além no nível de detalhamento de normas específicas ou de aspectos específicos relativos à entidade ou aos tipos de trabalho por ela realizados.

Apesar de ser importante que o auditor conheça em profundidade todas as normas, padrões e procedimentos adotados pela entidade em que atua, o nosso objetivo neste módulo é tratar das normas gerais de auditoria, ou normas de auditoria geralmente aceitas, bastante semelhantes em todos os países e em todas as entidades de auditoria, e não das normas específicas.

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

TÓPICO 2 – Normas gerais de auditoria.....	72
Introdução.....	73
1. Normas gerais do GAO.....	75
2. Normas gerais da Intosai.....	79
3. Normas gerais do IIA/Audibra.....	85
4. Normas gerais da CGU.....	90
5. Normas gerais do TCU.....	95
5.1 Princípios Éticos.....	97
5.2 Normas Gerais relativas ao Tribunal.....	102
5.3 Normas Gerais relativas à pessoa do Auditor.....	103
Síntese.....	107
Referências.....	109

Ao final dos estudos deste tópico, esperamos que você tenha condições de:

- discutir normas de conduta e os princípios basilares da atividade auditoria;
- pesquisar normas aplicáveis a determinado assunto de auditoria.

Introdução

As normas gerais de auditoria, ou normas de auditoria geralmente aceitas, têm a função de estabelecer os princípios e regras fundamentais para que o auditor e a organização de auditoria possam desempenhar a sua missão com ética e competência.

Dentre os elementos que integram esse grupo de normas, destacam-se:

Em relação à entidade de auditoria

- independência, inclusive financeira (autonomia);
- poderes de investigação e auditoria;
- relacionamento com clientes de auditoria e auditados;
- emissão de manuais, guias e instruções para padronização dos trabalhos;
- políticas e procedimentos de recrutamento e desenvolvimento de pessoal;
- políticas e procedimentos de controle e garantia de qualidade.

Em relação à pessoa do auditor

- independência, objetividade e imparcialidade;
- integridade e comportamento ético;
- competência e desenvolvimento profissional;
- confidencialidade;
- cautela e zelo profissional.

Em relação à atividade ou ao processo de auditoria

- normas relativas à execução dos trabalhos (de modo geral, e não em relação a tipos específicos);
- normas relativas à comunicação dos resultados: relatório e/ou parecer.

Ao entender a natureza do conteúdo dessas normas, o profissional de auditoria será capaz de identificá-las, independentemente do contexto em que estejam inseridas ou da forma como estão dispostas nos manuais e normativos das organizações.

No caso da CGU, por exemplo, as normas gerais estão concentradas no Capítulo VII.

Já no caso da Intosai, além do código de ética, que integra o nível 2 (ISSAI 30), e dos princípios fundamentais das EFS (ISSAI 01, nível 1 – Declaração de Lima), as normas gerais estão concentradas no nível 3, composto das seguintes ISSAI:

- ISSAI 100 – Princípios Básicos
- ISSAI 200 – Normas Gerais
- ISSAI 300 – Normas de Campo
- ISSAI 400 – Normas de Relatório



Para se situar, veja o quadro “Estrutura das ISSAI”, no tópico 1 desta aula.

Para aprofundarmos o conhecimento sobre normas gerais de auditoria, estudaremos aquelas emitidas por algumas fontes selecionadas, que refletem mais diretamente a auditoria governamental praticada no Brasil (Intosai, IIA/Audibra, GAO, TCU e CGU), ressaltando que as normas de auditoria emitidas pelo CFC, a partir de traduções e adaptações das normas da IFAC, embora também sejam importantes para o auditor governamental, deixarão de ser aqui tratadas por constituírem um campo específico e muito especializado de aplicação, a auditoria contábil.

1. Normas gerais do GAO

Em 1969, num encontro com um grupo de auditores governamentais, o Controlador-Geral do Estados Unidos pediu ajuda na compilação de normas para melhorar a auditoria estadual e federal. Em 1972, as normas do GAO foram publicadas pela primeira vez sob a denominação Normas para a Auditoria de Organizações, Programas, Atividades e Funções Governamentais, que passaram a ser conhecidas como “Livro Amarelo”, devido a cor da sua capa. Nos últimos anos, o GAO deu um nome mais conciso ao livro, Normas de Auditoria Governamental, também referidas como GAGAS (*Generally Accepted Government Auditing Standards*), e elas serviram de base para o desenvolvimento de normas por outros organismos governamentais de auditoria e controle, inclusive as da Intosai, publicadas em 1992. Desde sua publicação inicial, em 1972, as GAGAS sofreram cinco grandes revisões. Este texto se baseia na última revisão, que é de julho de 2007.

Uma novidade incorporada desde a revisão anterior das GAGAS, em janeiro de 2007, foi a segregação, em um capítulo específico, dos princípios éticos da auditoria governamental (capítulo 2), prática também adotada pela Intosai e pelo TCU, que inclusive publicam seus códigos de ética em separado.

Apesar do destaque em capítulo específico, os princípios éticos são normas com natureza de normas gerais de auditoria e, segundo o GAO, fornecem a estrutura geral de aplicação das GAGAS, incluindo as normas gerais, as normas de trabalho de campo e normas de relatório (GAGAS 2.04).

PRINCÍPIOS ÉTICOS DA AUDITORIA GOVERNAMENTAL

2.05 Os princípios éticos que orientam o trabalho dos auditores que conduzem auditorias de acordo com as GAGAS são:

- a. o interesse público;**
- b. integridade;**
- c. objetividade;**
- d. uso adequado de informações do governo, de recursos e da posição de auditor; e**
- e. comportamento profissional.**



A tabela apresenta uma síntese da descrição dos princípios a partir de tradução do autor.

O interesse público

O interesse público é definido como o bem estar coletivo da comunidade de pessoas e entidades às quais os auditores servem. Os auditores devem se conduzir pelo princípio de servir o interesse público e honrar a confiança pública (GAGAS, 2.06).

As GAGAS incorporam o conceito de prestação de contas [*accountability*] de recursos públicos, fundamental para servir o interesse público (GAGAS, 2.07).

Integridade

A confiança pública no governo é mantida e reforçada quando auditores desempenham suas responsabilidades profissionais com integridade, o que inclui a condução do trabalho com uma atitude objetiva, baseada em fatos, não partidária, e não ideológica em relação às entidades auditadas e aos usuários de seus relatórios.

Dentro das limitações das leis, regras ou políticas de confidencialidade aplicáveis, as partes interessadas, de maneira geral, esperam dos auditores uma atitude honesta, sincera e construtiva (GAGAS, 2.08).

Tomar decisões consistentes com o interesse público do programa ou da atividade sob auditoria é uma parte importante do princípio da integridade. No cumprimento de suas responsabilidades profissionais, os auditores podem encontrar pressões conflitantes de gestores da entidade, de vários níveis de governo e de outros possíveis usuários. Também podem encontrar pressões para violar princípios éticos e de forma inadequada conseguir ganho pessoal ou organizacional. Para resolver esses conflitos e pressões agindo com integridade significa que os auditores darão prioridade às suas responsabilidades para com o interesse público (GAGAS, 2.09).

Objetividade

A credibilidade da auditoria no setor público baseia-se na objetividade dos auditores no cumprimento de suas responsabilidades profissionais. Objetividade inclui ser independente de fato e na aparência, manter uma atitude de imparcialidade, ter honestidade intelectual e estar livre de conflitos de interesse. (GAGAS, 2.10).

Uso adequado de informações do governo, de recursos e da posição de auditor

Informações do Governo, recursos públicos ou a posição de auditor devem ser utilizados para fins oficiais e não inadequadamente para ganho pessoal do auditor ou de uma forma contrária à lei ou que prejudique os legítimos interesses da entidade auditada ou da organização de auditoria. Este conceito inclui o tratamento adequado de informações classificadas como sensíveis ou de recursos públicos (GAGAS, 2.11).

O direito do público à transparência das informações do governo tem que ser equilibrada com o uso adequado dessas informações. Para conseguir esse equilíbrio, o uso criterioso das informações adquiridas no exercício das funções dos auditores é uma parte crucial. Além disso, muitos programas do governo estão sujeitos a leis e regulamentos que restringem a divulgação de informação. Divulgar indevidamente tais informações a terceiros não é prática aceitável (GAGAS, 2.12).

Como profissionais de auditoria, a prestação de contas ao público sobre a correta utilização e gestão prudente dos recursos do governo é uma parte essencial das responsabilidades dos auditores. A proteção e conservação dos recursos do governo e o seu adequado uso em atividades autorizadas é um elemento importante nas expectativas do público para com os auditores (GAGAS, 2.13).

Abusar da posição de auditor para obter ganho pessoal viola responsabilidades fundamentais do profissional de auditoria. A credibilidade de uma auditoria pode ser prejudicada pela utilização inadequada de informações relevantes obtidas no exercício profissional em benefício de interesses financeiros pessoais, de parentes, de organizações em que o auditor tenha qualquer tipo de interesse ou de quaisquer outros terceiros (GAGAS, 2.14).

Comportamento profissional

Elevadas expectativas em relação à profissão de auditoria incluem o cumprimento de leis e regulamentos e a prevenção de qualquer conduta que possa trazer descrédito ao trabalho dos auditores, incluindo ações que possam levar a terceiros, com conhecimento relevante de informações, a concluir que o trabalho dos auditores foi profissionalmente deficiente. O comportamento profissional exige um esforço honesto dos auditores no exercício das suas funções e serviços profissionais, em conformidade com as normas técnicas e profissionais (GAGAS, 2.15).



A tabela traz os parágrafos dos enunciados das normas gerais de auditoria do GAO. O detalhamento desses enunciados podem ser obtidos no capítulo 3, do “Livro Amarelo”, disponível na biblioteca do curso e na internet (ver referências).

NORMAS GERAIS DO GAO

As normas gerais do GAO, juntamente com os princípios éticos apresentados no capítulo 2 das GAGAS, estabelecem os fundamentos para a credibilidade do trabalho dos auditores. Essas normas enfatizam a independência da organização de auditoria e de seus auditores individualmente, o julgamento profissional na execução do trabalho e na preparação do correspondente relatório, a competência, o controle de qualidade das auditorias e a necessidade de revisões externas dessa qualidade pelos pares.

NORMAS GERAIS DO GAO

3.02 Independência

Em todos os aspectos relativos ao trabalho de auditoria, a organização de auditoria e o auditor individualmente, quer sejam governamentais ou privados, tanto de fato como na aparência, devem estar livres de impedimentos pessoais, externos e organizacionais que prejudiquem sua independência e devem evitar a aparência de tais deficiências de independência.

3.31 Julgamento profissional

Auditores devem usar julgamento profissional no planejamento, na execução de auditorias e trabalhos de certificações e na comunicação dos resultados.

3.40 Competência

O pessoal designado para realizar auditoria ou certificação deve ter, coletivamente, competência profissional suficiente para desempenhar as tarefas requeridas.

3.50 Controle e garantia de qualidade

Cada organização de auditoria que realiza auditorias ou certificações em conformidade com as GAGAS deve ter um apropriado sistema de controle interno de qualidade implantado e submeter-se à revisão externa por pares.

2. Normas gerais da Intosai

As normas de auditoria da Intosai foram publicadas pela primeira vez em 1992 e, em 1998, foram complementadas com a publicação do Código de Ética, tendo como fundamento a Declaração de Lima de Diretrizes sobre Preceitos de Auditoria, adotada em 1977.

As normas gerais da Intosai estão basicamente dispostas em quatro documentos: a Declaração de Lima (ISSAI 01, nível 1), o Código de Ética (ISSAI 30, nível 2), os Princípios Básicos (ISSAI 100, nível 3) e as Normas Gerais (ISSAI 200, nível 3). Seguindo os parâmetros gerais desse grupo de normas, elas são dirigidas tanto às entidades de auditoria como aos seus profissionais, e tratam, principalmente, dos seguintes aspectos:

- independência e autonomia da EFS e independência do auditor;
- integridade, objetividade, confidencialidade e competência profissional;
- políticas e procedimentos de recrutamento e desenvolvimento de pessoal;
- emissão de manuais, guias e instruções para manutenção da qualidade;
- controle e garantia de qualidade;
- zelo, competência e desenvolvimento profissional.

DECLARAÇÃO DE LIMA

O principal objetivo da Declaração de Lima, conforme o prefácio de sua republicação de 1998, é exigir uma auditoria governamental independente, muito embora trate também de questões como propósito e natureza das auditorias, poderes das EFS, relações com o Parlamento, o governo e a administração, elaboração e publicação de relatórios. Reproduzimos abaixo, no essencial, os tópicos que tratam especificamente da questão da independência.

Seção 5 – Independência das EFS

1. As EFS só podem desempenhar suas tarefas objetiva e eficazmente quando são independentes da entidade auditada e protegidas contra influências externas.
3. O estabelecimento de EFS e do grau necessário de independência que devem gozar deve estar previsto na Constituição; detalhes podem ser estabelecidos na legislação.

Seção 6 – Independência dos membros e diretores das EFS

1. A independência das EFS está inseparavelmente vinculada à independência de seus membros.
2. A independência dos membros deve ser garantida na Constituição.
3. Em suas carreiras profissionais, os funcionários responsáveis por auditorias de EFS não devem ser influenciados pelas organizações auditadas e não devem ser dependentes dessas organizações.



Documento disponível na biblioteca do curso.

DECLARAÇÃO DE LIMA

**Seção 7 –
Independência
Financeira das EFS**

1. As EFS deverão dispor dos recursos financeiros necessários para desempenhar suas tarefas.



Documento disponível na biblioteca do curso.

CÓDIGO DE ÉTICA

O Código de Ética internacional da Intosai (**ISSAI 30**) é dirigido ao auditor individualmente, aos dirigentes e a todas as pessoas que trabalham a serviço das EFS. Seus objetivos básicos são a segurança, confiança e credibilidade que o trabalho realizado pelas EFS deve alcançar e manter junto à sociedade, aos demais Poderes do Estado e às entidades auditadas, conforme se depreende dos seguintes dispositivos da introdução do Código:

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

9. O poder legislativo e/ou executivo, o público em geral e as entidades fiscalizadas deverão ter plena garantia da justiça e da imparcialidade de todo o trabalho da EFS. Por consequência, é essencial que exista um Código de Ética Nacional ou um documento semelhante que governe a prestação dos serviços.

10. Em todos os setores da sociedade existe a necessidade de credibilidade. Por consequência, é essencial que terceiros possuidores de notórios conhecimentos considerem os relatórios e pareceres da EFS exatos e confiáveis.

A Intosai entende que para alcançar tais resultados auditores e demais pessoas da EFS devem adotar e aplicar as exigências éticas contidas nos conceitos chave integridade, independência e objetividade, confidencialidade e competência profissional, que são os princípios éticos veiculados no seu Código, conforme descritos a seguir, no essencial (consulte o código para mais detalhes).

Integridade

12. Integridade é o valor central de um Código de Ética. Auditores têm a obrigação de seguir elevados padrões de comportamento (por exemplo, honestidade e sinceridade) no curso de seus trabalhos e em suas relações com o pessoal das entidades auditadas. Para sustentar a confiança pública, a conduta dos auditores deve ser irrepreensível e estar acima de qualquer suspeita.

Independência, objetividade e imparcialidade

14. A independência da entidade auditada e de outros grupos de interesse externos é indispensável para os auditores. Isso implica que os auditores devem se comportar de maneira a aumentar, ou de maneira a não diminuir, sua independência.

16. É essencial que os auditores sejam independentes e imparciais, não somente de fato, mas também na aparência.

18. Requer-se objetividade e imparcialidade em todos os trabalhos realizados pelos auditores, particularmente em seus relatórios, que devem ser precisos e objetivos. Conclusões contidas em pareceres e relatórios devem, portanto, basear-se exclusivamente em provas obtidas e organizadas de acordo com as normas de auditoria da EFS.

Neutralidade política

20. É essencial manter a neutralidade política da EFS, tanto a real como a percebida. Para tanto, é importante que os auditores conservem sua independência em relação às influências políticas, a fim de desempenhar com imparcialidade suas responsabilidades de fiscalização.

Conflito de interesses

23. Os auditores deverão proteger sua independência e evitar qualquer possível conflito de interesses, recusando presentes ou gratificações que possam ser interpretados como tentativas de influir sobre sua independência e integridade.

Sigilo profissional

27. Auditores não devem revelar a terceiros informações obtidas no processo de auditoria, seja oralmente ou por escrito, exceto para cumprir as responsabilidades legais ou de outra natureza que correspondam ao mandato da EFS, como parte dos procedimentos normais dessa, em conformidade com as leis pertinentes.

Competência profissional

28. Os auditores têm a obrigação de atuar sempre de maneira profissional e de manter altos níveis de profissionalismo na realização de seu trabalho [...].

29. [...] não devem realizar trabalhos para os quais não possuam a competência profissional necessária.

30. [...] devem conhecer e cumprir as normas, as políticas, os procedimentos e as práticas aplicáveis de auditoria [...] entender os princípios e normas constitucionais, legais e institucionais que regem o funcionamento da entidade fiscalizada.

32. [...]Na realização da auditoria e na emissão de relatórios, os auditores têm a obrigação de cumprir os princípios básicos e as normas de auditoria geralmente aceitas.

Desenvolvimento profissional

33. Os auditores têm a obrigação de atualizar e melhorar continuamente as habilidades requeridas para o desempenho de suas responsabilidades profissionais.

Princípios básicos

Os Princípios Básicos (**ISSAI 100**), segundo a Intosai, constituem pressupostos fundamentais, premissas consistentes, princípios e requisitos lógicos que contribuem para a formulação das normas de auditoria e auxiliam os auditores a formar sua opinião e a elaborar seus relatórios, especialmente nos casos em que não existam normas específicas aplicáveis (ISSAI 100, 3). Alguns desses princípios:

- as EFS devem observar as normas de auditoria da Intosai;
- as EFS devem aplicar seus próprios critérios de julgamento;
- o processo de *accountability* deve ser adequado e funcionar eficazmente;
- a existência de controle interno (nos auditados) para reduzir ao mínimo o risco de erros e irregularidades, bem como de objetivos e metas de desempenho específicos e mensuráveis;
- atividades de fiscalização devem ser desempenhadas no exercício da competência das EFS.

Normas gerais

As normas gerais da Intosai estão subdivididas em duas seções:

- ISSAI 200,1: Normas Gerais de Auditoria Governamental destinada principalmente às EFS;
- ISSAI 200,2: Normas com Significado Ético; destinada tanto ao auditor como à EFS.

As normas gerais de auditoria governamental aplicáveis às EFS estabelecem, em síntese, que essas devem adotar políticas administrativas e procedimentos para:

ISSAI 200, 1.2

- a. recrutar pessoal com 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. elaborar manuais, guias e instruções para a execução das auditorias;
- d. aproveitar a formação técnica e experiência profissional dos seus auditores e identificar 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 metas preestabelecidas com o zelo profissional e empenho devidos;
- e. revisar a eficiência e a eficácia de suas normas e procedimentos internos.

O controle de qualidade também é um assunto enfatizado nas normas gerais da Intosai (ISSAI 200, parágrafos 1.26 a 1.30), o qual deve ser assegurado por sistema de revisão interna, avaliações independentes, além da supervisão das atividades de auditoria por parte do pessoal hierarquicamente responsável por elas. No momento, está em elaboração a ISSAI 40, que tratará especificamente do controle de qualidade nas EFS.



Estes itens são apenas os enunciados das normas. Explicação dos significados e conceitos, e detalhamento de cada norma podem ser consultados no [site de normas da Intosai](#).

Exemplo de detalhamento quanto à independência:
 2.28 O auditor da EFS que mantiver relações estreitas com a administração da entidade fiscalizada, sejam sociais, de parentesco ou de qualquer outro tipo, que possam provocar uma diminuição de sua objetividade, não deverá ser designado para fiscalizar essa entidade.

As normas gerais com significado ético, aplicáveis tanto ao auditor quanto às EFS estabelecem, em síntese, que:

ISSAI 200, 2.1

- a. o auditor e a EFS devem ser independentes;
- b. a EFS deve evitar o conflito de interesse entre o auditor e a entidade fiscalizada;
- c. o auditor e a EFS devem possuir a competência necessária; e
- d. o auditor e a EFS devem agir com o devido zelo profissional e cuidado ao observarem as normas de auditoria da Intosai. Isso inclui o devido zelo profissional ao especificar, reunir e avaliar informações probatórias e ao relatar suas constatações, conclusões e recomendações.

3. Normas gerais do IIA/Audibra

Publicadas pela primeira vez em 1978, as Normas Internacionais para o Exercício Profissional da Auditoria Interna foram revisadas em 2003 para vigorar a partir de janeiro de 2004. Este texto se baseia na última revisão emitida pelo IIA, em janeiro de 2009. Os propósitos das normas do IIA são:

1. estabelecer princípios básicos que representam a prática de auditoria interna na forma em que esta deveria ser;
2. fornecer um modelo para a execução e promoção de um amplo leque de atividades de auditoria interna que representem valor agregado;
3. servir de base para a avaliação da auditoria interna;
4. incentivar a melhoria dos processos e operações da organização.

As normas do IIA compõem uma estrutura geral dividida em três categorias de orientação:

1. Normas para o Exercício Profissional da Auditoria Interna;	}	Normas gerais
2. Código de Ética; e		
3. Normas de Implantação - Orientações para a Prática da Auditoria Interna.	}	Aplicáveis a tipos específicos de trabalho de auditoria

As **normas gerais** (duas primeiras categorias) foram publicadas num único encarte sob o título “Normas Internacionais para o Exercício Profissional da Auditoria Interna”, divididas em cinco partes:

- Definição de Auditoria Interna;
- Código de Ética;
- Normas de Atributos (série 1000);
- Normas de Desempenho (série 2000);
- Glossário.

Definição de Auditoria Interna

A Definição de Auditoria Interna constitui, em si, dispositivo normativo de grande valor para as unidades e os auditores internos. Ela estabelece os limites, o objetivo e os atributos dessa atividade:

Auditoria interna é uma atividade independente e objetiva que presta serviços de avaliação (*assurance*) e de consultoria e tem como objetivo adicionar valor e melhorar as operações de uma organização. A auditoria auxilia a organização a alcançar seus objetivos adotando uma abordagem sistemática e disciplinada para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controle, e governança corporativa.

São expressões chave para a compreensão dessa definição:

- atividade independente e objetiva;
- serviços de avaliação e consultoria;
- abordagem sistemática e disciplinada;
- gerenciamento de riscos, controle, governança corporativa;
- objetivo: adicionar valor e melhorar as operações;
- auxiliar a organização a alcançar seus objetivos.

Código de Ética

O Código de Ética, aplicável tanto a auditores como a entidades que prestam serviços de auditoria interna, vai além da definição de auditoria interna para incluir dois componentes essenciais: princípios e regras de conduta.

PRINCÍPIOS	REGRAS DE CONDUTA
Os auditores internos são exigidos a aplicar e manter os princípios descritos abaixo	Descrevem normas de comportamento esperado dos auditores internos e são uma ajuda na interpretação dos princípios em situações práticas. As regras detalham as práticas necessárias para atendimento dos princípios.

A integridade dos auditores internos estabelece confiança e assim, representa a base para a confiabilidade em seu julgamento.

1. Integridade

Auditores internos:

- 1.1. Devem realizar seus trabalhos com honestidade, diligência e responsabilidade.
- 1.2. Devem observar a lei e divulgar informações exigidas pela lei e pela profissão.
- 1.3. Não devem, quando de seu conhecimento, fazer parte de qualquer atividade ilegal, ou se envolver em atos que resultem em descrédito para a profissão de auditor interno ou para a organização.
- 1.4. Devem respeitar e contribuir para os legítimos e éticos objetivos da organização.

2. Objetividade

Audidores internos apresentam o mais alto grau de objetividade profissional na coleta, avaliação, comunicação de informações sobre a atividade ou processo em exame. Audidores internos geram uma avaliação equilibrada de todas as circunstâncias relevantes e não são influenciados de forma indevida pelos próprios interesses, ou por outros, na formulação de julgamentos (opiniões).

Audidores internos:

- 2.1. Não devem participar de qualquer atividade ou relação que possam prejudicar ou que, presumivelmente, prejudicariam sua avaliação imparcial. Essa participação inclui aquelas atividades ou relações que podem envolver conflitos de interesses com a organização.
- 2.2. Não devem aceitar qualquer coisa que possa prejudicar ou que, presumivelmente, prejudicaria seu julgamento profissional.
- 2.3. Devem divulgar todos os fatos materiais de seu conhecimento que, se não divulgados, podem distorcer relatórios das atividades sob sua revisão.

3. Confidencialidade

Os auditores internos respeitam o valor e a propriedade das informações a que têm acesso e não as divulgam sem a autorização apropriada, a não ser em caso de obrigação legal ou profissional.

Audidores internos:

- 3.1. Devem ser prudentes no uso e proteção das informações obtidas no desempenho de suas funções.
- 3.2. Não devem utilizar informações para qualquer vantagem pessoal ou de qualquer outra maneira contrária à lei ou em detrimento aos objetivos legítimos e éticos da organização.

4. Competência

Audidores internos aplicam o conhecimento, habilidades e experiência necessários na realização de serviços de auditoria interna.

Audidores internos:

- 4.1. Devem realizar somente aqueles serviços para os quais possuam o conhecimento, as habilidades e a experiência necessários.
- 4.2. Devem realizar serviços de auditoria interna em conformidade com as Normas para a Prática Profissional da Auditoria Interna.
- 4.3. Devem continuamente melhorar seu conhecimento técnico e a eficácia e qualidade de seus serviços.

Normas de Atributos

As Normas de Atributos tratam das características de organizações e indivíduos que realizam atividades de auditoria interna, abrangendo quatro grupos de disposições:



Documento disponível na biblioteca do curso.

Propósito, autoridade e responsabilidade da atividade de auditoria interna (1000)

Tratam de:

- regulamento ou estatuto aprovado pelo Conselho de Administração que define formalmente os itens subsequentes;
- de posição da auditoria interna dentro da organização e alcance de suas atividades;
- de autorização para acesso a registros, pessoal e ativos relevantes;
- do reconhecimento da definição de auditoria interna, do código de ética e das normas.

Independência e objetividade (1100)

Estabelece que:

- a atividade de auditoria interna deve ser independente e os auditores devem ser objetivos na execução de seu trabalho;
- auditores internos devem ter atitude imparcial e isenta e evitar conflitos de interesse;
- prejuízos à independência ou objetividade, de fato ou na aparência, como conflito pessoal de interesse, limitações de escopo, restrições de acesso a registros, pessoal e a ativos devem ser reportados aos níveis apropriados.

Proficiência e zelo profissional devido (1200)

Estabelece que os auditores internos devem:

- possuir conhecimentos, habilidades e outras competências necessárias à execução de suas responsabilidades individuais;
- ter cuidados e habilidades esperados de um profissional razoavelmente prudente e competente;
- aperfeiçoar seus conhecimentos, habilidades e outras competências através do desenvolvimento profissional contínuo.

Programa de garantia de qualidade e melhoria (1300)

Enfatiza a necessidade de contar com:

- avaliações internas (revisões contínuas e periódicas);
- avaliações externas conduzidas ao menos uma vez a cada cinco anos;
- relatórios sobre o programa de qualidade informando níveis superiores.

Normas de Desempenho

As Normas de Desempenho descrevem a natureza das atividades de auditoria interna e apresentam critérios de qualidade contra os quais o desempenho desses serviços é avaliado. Abrangem sete grupos de disposições:



Documento disponível na biblioteca do curso.

Gerenciamento da atividade de auditoria interna (2000)

- a atividade de auditoria interna deve ser gerenciada de forma eficaz para assegurar que adicione valor à organização;
- comunicação com o Conselho e a alta administração devem incluir desempenho em relação aos planos, exposição a riscos significativos e outras matérias relevantes;
- planos de auditoria devem ser feitos com base em análise de riscos, alinhados com as metas da organização.

Natureza do trabalho (2100)

- **governança corporativa:** a auditoria interna deve avaliar e fazer recomendações apropriadas para a melhoria do processo de governança corporativa;
- **gerenciamento de riscos:** a auditoria interna deve assistir à organização mediante a identificação e avaliação de exposições significativas a riscos e monitorar e avaliar a efetividade do sistema de gerenciamento de risco da organização;
- **controle:** a auditoria interna deve assistir à organização na manutenção de controles efetivos, avaliando sua efetividade e eficiência, incentivando melhorias, incluindo:
 1. confiabilidade e integridade das informações financeiras e operacionais;
 2. eficácia e eficiência das operações;
 3. salvaguarda dos ativos;
 4. conformidade às leis, regulamentos e contratos.

Planejamento dos trabalhos de auditoria (2200)

Será apresentado na aula 3.

Execução do trabalho de auditoria (2300)

Será apresentado na aula 3.

Comunicação de resultados (2400)

Será apresentado na aula 3.

Monitoração de progresso (2500)

As recomendações apresentados à administração devem ser monitoradas para assegurar que as ações gerenciais sejam efetivamente implementadas ou que a alta gerência tenha aceitado o risco de não as haver implementado.

Resolução da aceitação de riscos pela administração (2400)

Se o nível de risco residual assumido pela alta administração for maior que aquele que a auditoria considera aceitável, o assunto deve ser submetido ao Conselho.

4. Normas gerais da CGU

As normas gerais da CGU integram o Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, aprovado pela Instrução Normativa nº 01, de 06/04/2001, da Secretaria Federal de Controle Interno, especificamente no Capítulo VII, sob a denominação de “Normas Fundamentais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal”, são estruturadas da seguinte forma:

MANUAL DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

CAPÍTULO VII – NORMAS FUNDAMENTAIS DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL

Seção I Considerações Preliminares

Seção II Normas Relativas aos Servidores do Sistema de Controle Interno

Seção III Normas Relativas à Execução do Trabalho no Sistema de Controle Interno

Seção IV Normas Relativas à Opinião do Sistema de Controle Interno

Seção V Normas Relativas à Audiência do Auditado

Seção VI Normas Relativas à Forma de Comunicação

Seção VII Normas Relativas às Auditorias de Recursos Externos

As normas relativas ao controle de qualidade das atividades, que também têm natureza de norma geral, estão tratadas no Capítulo IX, Seções I e II, do Manual do SCI, prevendo um controle e avaliação constante das atividades sobre a aderência dos trabalhos às normas estabelecidas, bem como uma etapa de monitoramento, consistente na revisão dos trabalhos realizados.

Segundo o Manual do SCI, essas normas têm como finalidades:

MANUAL DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

CAPÍTULO IX - CONTROLE DE QUALIDADE DAS ATIVIDADES DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO DO PODER EXECUTIVO FEDERAL

V. orientar os servidores do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal para o exercício de suas funções e assunção de responsabilidades;

VI. padronizar e esclarecer a terminologia utilizada no Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, nas suas várias áreas de atuação, modalidades e enfoques técnicos;

VII. permitir levar ao conhecimento da administração pública federal o papel, as responsabilidades, a capacitação dos servidores do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, a forma de atuação, o âmbito dos trabalhos envolvidos, as atribuições e, principalmente, as contribuições à melhoria de desempenho da gestão pública federal;

VIII. servir de instrumento para ampliar e melhorar o relacionamento técnico-profissional entre os servidores do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal nas diferentes esferas de governo e destes com os auditores internos e independentes;

IX. servir de ponto de partida para as adaptações que, diante de circunstâncias legais, tiverem de ser efetuados no exercício da ação de controle, tendo em vista as diferentes modalidades jurídicas – na administração direta, indireta e descentralizada do Poder Executivo Federal; e

X. servir de instrumento de apoio ao aperfeiçoamento profissional dos servidores do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Seguindo os parâmetros do grupo de normas gerais, trataremos neste tópico apenas das normas relativas aos servidores do SCI, bem como das normas relativas às unidades de auditoria interna da administração indireta do Poder Executivo, que têm essa natureza. As demais serão tratados nos tópicos específicos relativos às normas de execução e de comunicação de resultados.

Dispostas na Seção II, do Capítulo VII, do Manual do SCI, as normas relativas aos servidores do SCI estabelecem que esses devem observar os seguintes aspectos no exercício de suas funções:

I. Comportamento ético	deve ter sempre presente que, como servidor público, se obriga a proteger os interesses da sociedade e respeitar as normas de conduta que regem os servidores públicos, não podendo valer-se da função em benefício próprio ou de terceiros, ficando, ainda, obrigado a guardar confidencialidade das informações obtidas, não devendo revelá-las a terceiros, sem autorização específica, salvo se houver obrigação legal ou profissional de assim proceder;
II. Cautela e zelo profissional	agir com prudência, habilidade e atenção de modo a reduzir ao mínimo a margem de erro e acatar as normas de ética profissional, o bom senso em seus atos e recomendações, o cumprimento das normas gerais de controle interno e o adequado emprego dos procedimentos de aplicação geral ou específica;
III. Independência	manter uma atitude de independência com relação ao agente controlado, de modo a assegurar imparcialidade no seu trabalho, bem assim nos demais aspectos relacionados com sua atividade profissional;
IV. Soberania	possuir o domínio do julgamento profissional, pautando-se no planejamento dos exames de acordo com o estabelecido na ordem de serviço, na seleção e aplicação de procedimentos técnicos e testes necessários, e na elaboração de seus relatórios;
V. Imparcialidade	abster-se de intervir em casos onde haja conflito de interesses que possam influenciar a imparcialidade do seu trabalho, devendo comunicar o fato aos seus superiores;
VI. Objetividade	procurar apoiar-se em documentos e evidências que permitam convicção da realidade ou a veracidade dos fatos ou situações examinadas;

VII. Conhecimento técnico e capacidade profissional	em função de sua atuação multidisciplinar, deve possuir um conjunto de conhecimentos técnicos, experiência e capacidade para as tarefas que executa, conhecimentos contábeis, econômicos, financeiros e de outras disciplinas para o adequado cumprimento do objetivo do trabalho;
VIII. Atualização dos conhecimentos técnicos	manter atualizado seus conhecimentos técnicos, acompanhando a evolução das normas, procedimentos e técnicas aplicáveis ao Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal;
IX. Uso de informações de terceiros	valer-se de informações anteriormente produzidas pelos profissionais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, não necessitando reconfirmá-las ou retestá-las, haja vista a utilização das mesmas técnicas e observação das mesmas normas no âmbito do Sistema;
X. Cortesia	ter habilidades no trato, verbal e escrito, com pessoas e instituições, respeitando superiores, subordinados e pares, bem como aqueles com os quais se relaciona profissionalmente.

Além dos aspectos acima mencionados, as normas relativas aos servidores do SCI prescrevem um importante postulado comportamental que merece ser destacado:

MANUAL DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

A atividade de controle é de caráter multidisciplinar e realizada em equipe, devendo o espírito de cooperação entre os servidores e chefias prevalecer sobre posicionamentos meramente pessoais. O servidor do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal é um membro de um órgão ou unidade de controle, com diferentes profissionais, onde cada um deve cooperar com seu talento e profissionalismo no sentido de agregar o máximo de valor ao trabalho realizado pela instituição.

No tocante às unidades e aos servidores das auditorias internas das entidades da administração indireta, o Manual do SCI, em seu Capítulo X, contém as seguintes disposições que se caracterizam como normas de natureza geral:

MANUAL DO SISTEMA DE CONTROLE INTERNO

CAPÍTULO X - UNIDADES DE AUDITORIA INTERNA DAS ENTIDADES DA ADMINISTRAÇÃO INDIRETA

1. [...] Os trabalhos de auditoria interna são executados por unidade de auditoria interna, ou por auditor interno, especialmente designado para a função, e tem como característica principal o assessoramento à alta administração da entidade, buscando agregar valor à gestão.

8. Quanto à vinculação, a unidade de auditoria interna ou auditor interno deverá estar subordinada ao conselho de administração ou a órgão de atribuições equivalentes. Caso a entidade não conte com conselho de administração ou órgão equivalente, a auditoria interna ou o auditor interno subordinar-se-á diretamente ao dirigente máximo da entidade, vedado delegar a vinculação a outra autoridade. Essa vinculação tem por objetivo proporcionar à unidade de auditoria interna um posicionamento suficientemente elevado de modo a permitir-lhe desincumbir-se de suas responsabilidades com abrangência e maior independência.

10. A nomeação ou exoneração do titular de unidade de auditoria interna será submetida, pelo dirigente máximo da entidade, à aprovação do conselho de administração ou órgão equivalente, quando for o caso, e informada ao órgão ou unidade de controle interno que jurisdiciona a entidade.

11. As atividades das unidades de auditoria interna devem guardar similitude àquelas exercidas pelos órgãos/unidades integrantes do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, contudo, por estar inserida na estrutura organizacional da entidade e por caracterizar-se pela alta especialização, deverão incluir ações específicas e tempestivas.

14. A independência técnica da atuação dos servidores nas unidades de auditoria interna deverá ser assegurada pela sua vinculação direta ao conselho de administração ou ao dirigente máximo da entidade e também pela supervisão por parte do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Sob o ponto de vista da alta administração da entidade, o desempenho da unidade de auditoria interna será avaliado de acordo com a pertinência e tempestividade de suas propostas de correção de desvios. Sob o ponto de vista do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal, suas atividades serão supervisionadas com o objetivo de avaliar se trabalhos atendem aos requisitos técnicos estabelecidos nesta norma.

5. Normas gerais do TCU

As normas gerais de auditoria do TCU estão dispostas no Capítulo 2 das NAT, aprovadas pela Portaria TCU 280, de 2010, subdivididas em três títulos:

- Princípios Éticos;
- Normas Gerais relativas ao Tribunal;
- Normas Gerais relativas à pessoa do Auditor.

Antes de começarmos o estudo dessas normas, vale lembrar que sendo o TCU uma EFS membro da Intosai, ele observa as normas dessa organização naquilo que lhe é aplicável e compatível com o seu **mandato** constitucional e legal (ver NAT, 7), consoante preceitua o primeiro postulado básico das normas da Intosai (ISSAI 100, 6):

(a) As EFS 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 EFS – inclusive daquelas organizadas como Tribunais de Contas – nem a outros tipos de trabalhos por elas executados. As EFS devem estabelecer as normas aplicáveis a esses tipos de trabalho, a fim de garantir efetivamente sua alta qualidade.

Como o mandato do TCU abrange mais do que a competência para a realização de auditoria, sendo essa apenas um dos instrumentos de fiscalização decorrentes do poder de controle externo a ele atribuído, pode-se afirmar que as normas gerais do TCU aplicam-se não só a auditorias, mas também a outros instrumentos de fiscalização adotados em função de seu poder-dever de controle.

Por essa razão, as normas do controle externo, aí incluídas as de auditoria – espécie do gênero fiscalização – encontram-se estabelecidas, de modo explícito ou implícito, em diversos instrumentos legais, como na Constituição, na Lei Orgânica, no Regimento Interno, nas Resoluções, nas Portarias, nas Instruções e Decisões Normativas do TCU, além de em normas e procedimentos de auditoria e fiscalização emitidas pela Secretaria-Geral de Controle Externo do TCU. Assim, as normas aqui apresentadas foram compiladas a partir desse universo normativo.

Seguindo a abordagem da Intosai, do IIA e também a adotada pelo GAO na última revisão de suas normas, subdividiremos as normas gerais do TCU em duas vertentes: os princípios e normas de conduta ética e as normas gerais do controle externo.



Leitura complementar (obrigatória):
Esse tópico deve ser lido em conjunto com o **Capítulo 2 - Normas Gerais, das NAT.**



O **mandato** de uma organização pública refere-se à delegação estatal a ela atribuída. Diz respeito à natureza e extensão de suas competências e atribuições constitucionais ou legais exercidas no âmbito das funções típicas do Estado (legislativa, executiva e judiciária).

O mandato do TCU abrange mais do que a competência para a realização de auditoria, sendo esta apenas um dos instrumentos de fiscalização decorrentes do poder de controle externo a ele atribuído, contudo, as normas gerais do TCU aplicam-se não só a auditorias, mas também, subsidiariamente, a outros instrumentos de fiscalização adotados em função de seu poder-dever de controle (Portaria TCU 280/2010, art. 2º).

As normas do controle externo, aí incluídas as de auditoria – espécie do gênero fiscalização – encontram-se estabelecidas, de modo explícito ou implícito, em diversos instrumentos legais, como na Constituição, na Lei Orgânica, no Regimento Interno, nas Resoluções, nas Portarias, nas Instruções e Decisões Normativas do TCU, além de em normas e procedimentos de auditoria e fiscalização emitidas pela Secretaria-Geral de Controle Externo do TCU, todavia, especificamente no tocante à atividade de auditoria, as normas comportamentais e técnicas aplicáveis foram consolidadas pelas NAT, mas, mesmo assim, não se pode aplicá-las isoladamente, pois as normas relacionadas a seguir contém disposições que, mesmo não citadas nas NAT, constituem prescrições para elas (NAT, 2):

- Constituição da República Federativa do Brasil de 1988;
- Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União – Lei 8.443, de 1992;
- Regimento Interno do Tribunal de Contas da União – Resolução TCU 155, de 2002;
- Código de Ética dos Servidores do Tribunal de Contas da União – Resolução TCU 226, de 2009.

5.1 Princípios Éticos

Vale lembrar que no TCU existe o Código de Ética dos Servidores (CESTCU) e ainda que nem todos os princípios veiculados no referido Código estejam reproduzidos no texto das NAT, isso não significa que eles não se apliquem ao auditor, ao contrário, o Código de Ética deve ser rigorosamente observado pelo auditor, enquanto servidor do TCU, e ser aplicado em conjunto com as NAT, sendo considerado o seu complemento comportamental.

Observe, no título seguinte, que o CESTCU traz dez princípios e valores fundamentais que devem ser observados por todos os servidores do TCU, contudo, os princípios éticos que abrem o capítulo das normas gerais das NAT são somente aqueles mais intrinsecamente ligados à atividade de auditoria, formando a base, a disciplina e a estrutura, bem como provendo o clima para a sua aplicação.

Os princípios éticos que orientam o trabalho dos auditores de acordo com as NAT são os seguintes:

- interesse público, preservação e defesa do patrimônio público;
- integridade;
- independência, objetividade e imparcialidade;
- uso do cargo, de informações e de recursos públicos.

Código de Ética dos Servidores do TCU (CESTCU)

Veja abaixo todos os dez princípios e valores fundamentais estabelecidos no Código de Ética dos Servidores do TCU (CESTCU), aprovado pela Resolução TCU 226, de 2009, que foi elaborado tendo por base o Código de Ética da Intosai:

CÓDIGO DE ÉTICA DOS SERVIDORES DO TCU **Resolução 226, de 2009, art. 3º:**

- I. o interesse público, a preservação e a defesa do patrimônio público;
- II. a legalidade, a impessoalidade, a moralidade e a transparência;
- III. a honestidade, a dignidade, o respeito e o decoro;
- IV. a qualidade, a eficiência e a equidade dos serviços públicos;
- V. a integridade;
- VI. a independência, a objetividade e a imparcialidade;
- VII. a neutralidade político-partidária, religiosa e ideológica;
- VIII. o sigilo profissional;
- IX. a competência; e
- X. o desenvolvimento profissional.

Sem pretender esgotar o conteúdo e o significado desses princípios, detalhamos abaixo as regras de conduta que descrevem comportamentos esperados dos servidores e são uma ajuda na interpretação de alguns dos princípios em situações práticas, chamando a atenção para o fato de que nas NAT, devido a estruturação das normas em grupos específicos, uma parte dos princípios constantes do CESTCU está no título Princípios Éticos, outra parte está no título Normas Gerais relativas à Pessoa do Auditor, ainda assim, nem todos os princípios constantes do Código estão nas NAT, mas, como já mencionado, o CESTCU complementa as NAT e com elas deve ser conjuntamente aplicado.

Interesse público

Proceder com honestidade, probidade e tempestividade, escolhendo sempre, quando estiver diante de mais de uma opção legal, a que melhor se coadunar com a ética e com o interesse público (CESTCU, art. 5º, II).

Observe-se que a **preservação e a defesa do patrimônio público**, que complementam o princípio de interesse público constante do inciso I, do art. 3º, do CESTCU, são inerentes à missão institucional do TCU, e portanto, atribuição básica de seus servidores, cabendo-lhes representar imediatamente à chefia competente todo e qualquer ato ou fato que seja contrário ao interesse público, prejudicial ao Tribunal ou à sua missão institucional, de que tenha tomado conhecimento em razão do cargo ou função (CESTCU, art. 5º, III).

Ademais, é vedado aos servidores praticar ou compactuar, por ação ou omissão, direta ou indiretamente, ato contrário à ética e ao interesse público, mesmo que tal ato observe as formalidades legais e não cometa violação expressa à lei (CESTCU, art. 6º, I).

Nas NAT, esse princípio teve a denominação ampliada para Interesse Público, Preservação e Defesa do Patrimônio Público. As NAT destacam ainda que uma marca distintiva de um auditor governamental é a aceitação da responsabilidade de servir ao interesse público, definido como o bem estar coletivo da comunidade – de pessoas e de entidades – à qual os auditores servem (NAT, 37).

Resguardar, em sua conduta pessoal, a integridade, a honra e a dignidade de sua função pública, agindo em harmonia com os compromissos éticos assumidos neste Código e os valores institucionais (CESTECU, art. 5º, I).

Integridade

As NAT vão além ressaltando a importância desse princípio como base para a confiabilidade do julgamento do auditor e para estabelecer a confiança no seu trabalho. Para sustentar a confiança pública, segundo as NAT, a conduta dos auditores deve ser irrepreensível e estar acima de qualquer suspeita, o que exige a condução dos trabalhos com uma atitude objetiva, baseada em fatos, não partidária, e não ideológica em relação às entidades auditadas e aos usuários de seus relatórios. As partes interessadas, de maneira geral, esperam dos auditores uma atitude honesta, sincera e construtiva (NAT, 39).

As NAT alertam ainda que, ao cumprir suas responsabilidades profissionais, os auditores podem se deparar com interesses conflitantes de gestores, de autoridades governamentais e de outros possíveis interessados e, em virtude disso, sofrer pressões para violar princípios éticos e, de forma inadequada, conseguir ganho pessoal ou organizacional. Se agirem com integridade, os auditores conseguirão lidar com as pressões, priorizando suas responsabilidades para com o interesse público. Tomar decisões consistentes com o interesse público da entidade, do programa ou da atividade auditada é uma parte importante do princípio da integridade (NAT, 40).

Independência, objetividade, imparcialidade

Manter-se afastado de quaisquer atividades que reduzam ou denotem reduzir a autonomia e independência profissional (CESTCU, art. 5º, XII). As NAT chamam a atenção para o fato de que não se deve confundir a independência e autonomia profissional com independência e autonomia funcional (NAT, 43).

Manter atitude de independência em relação ao fiscalizado, evitando postura de superioridade, inferioridade ou preconceito relativo a indivíduos, órgãos e entidades, projetos e programas (CESTCU, art. 8º, II).

Adotar atitudes e procedimentos objetivos e imparciais, em particular, nas instruções e relatórios que deverão ser tecnicamente fundamentados, baseados exclusivamente nas evidências obtidas e organizadas de acordo com as normas do Tribunal (CESTCU, art. 5º, XIII).

Evitar que interesses pessoais e interpretações tendenciosas interfiram na apresentação e tratamento dos fatos levantados, bem como abster-se de emitir opinião preconcebida ou induzida por convicções político-partidária, religiosa ou ideológica (CESTCU, art. 8º, III).

O servidor deverá declarar impedimento ou suspeição nas situações que possam afetar, ou parecer afetar, o desempenho de suas funções com independência e imparcialidade (CESTCU, art. 9º). As NAT abordam esse conjunto de princípios destacando que a credibilidade da auditoria no setor público baseia-se na objetividade dos auditores no cumprimento de suas responsabilidades profissionais. A objetividade inclui ser independente, de fato e na aparência, manter uma atitude de imparcialidade, ter honestidade intelectual e estar livre de conflitos de interesse (NAT, 42).

Neutralidade político-partidária, religiosa e ideológica

Manter neutralidade no exercício profissional – tanto a real como a percebida – conservando sua independência em relação às influências político-partidária, religiosa ou ideológica, de modo a evitar que estas venham a afetar – ou parecer afetar – a capacidade de desempenhar com imparcialidade suas responsabilidades profissionais (CESTCU, art. 5º, XIV).

Sigilo profissional

É vedado ao servidor do TCU divulgar ou facilitar a divulgação, por qualquer meio, de informações sigilosas obtidas por qualquer forma em razão do cargo ou função e, ainda, de relatórios, instruções e informações constantes em processos cujo objeto ainda não tenha sido apreciado, sem prévia autorização da autoridade competente (CESTCU, art. 6º, VIII), divulgar ou fazer uso de informação privilegiada ou estratégica, ainda não tornada pública pelo Tribunal, de que tenha tomado conhecimento em razão do cargo ou função (CESTCU, art. 7º, II), bem como publicar, sem prévia e expressa autorização, estudos, pareceres e pesquisas realizados no desempenho de suas atividades no cargo ou função, cujo objeto ainda não tenha sido apreciado (CESTCU, art. 6º, IX) ou, ainda, fazer ou extrair cópias de relatórios ou de quaisquer outros trabalhos ou documentos ainda não publicados, pertencentes ao Tribunal, para utilização em fins estranhos aos seus objetivos ou à execução dos trabalhos a seu encargo, sem prévia autorização da autoridade competente; (CESTCU, art. 6º, VII).

Competência e desenvolvimento profissional

O servidor do TCU deve conhecer e cumprir as normas legais, bem como as boas práticas formalmente descritas e recomendadas por autoridade competente do Tribunal, visando a desempenhar suas responsabilidades com competência e obter elevados níveis de profissionalismo na realização dos trabalhos; empenhar-se no desenvolvimento profissional, mantendo-se atualizado quanto a novos métodos, técnicas e normas de trabalho aplicáveis à sua área de atuação (CESTCU, art. 5º, VII e VIII). Participar das atividades de capacitação e treinamento necessárias ao seu desenvolvimento profissional (CESTCU, art. 4º, III).

Uso do cargo, função ou de informação privilegiada

Ao servidor do TCU é vedado usar do cargo, da função ou de informação privilegiada em situações que configurem abuso de poder, práticas autoritárias ou que visem a quaisquer favores, benesses ou vantagens indevidas para si, para outros indivíduos, grupos de interesses ou entidades públicas ou privadas (CESTCU, art. 6º, VI); bem como solicitar, sugerir, provocar ou receber, para si ou para outrem, mesmo em ocasiões de festividade, qualquer tipo de ajuda financeira, gratificação, comissão, doação, vantagem, presentes ou vantagens de qualquer natureza, de pessoa física ou jurídica interessada na atividade do servidor (CESTCU, art. 6º, XI).

As NAT abordam esse princípio numa perspectiva mais ampliada e específica para os auditores, sob a denominação de “Uso do cargo, de informações e de recursos públicos”, realçando que abusar da posição de auditor para obter ganho pessoal viola responsabilidades fundamentais do profissional de auditoria. A posição de auditor, informações e recursos públicos só devem ser utilizados para fins oficiais, nunca de forma contrária à lei ou de modo que prejudique os legítimos interesses da entidade auditada ou do Tribunal (NAT, 45).

No tocante às informações, as NAT estabelecem que o direito do público à transparência das informações governamentais tem que ser equilibrado com o uso adequado de informações classificadas como sensíveis, devendo o auditor ter em mente que muitas informações de governo estão sujeitas a leis e a regulamentos que restringem sua divulgação. Para obter um adequado equilíbrio, o uso criterioso de informações é uma parte crucial no exercício das funções dos auditores. O uso inadequado de informações pode prejudicar a credibilidade de um a auditoria (NAT, 46 e 47)).

5.2 Normas Gerais relativas ao Tribunal

As normas gerais prescrevem algumas responsabilidades básicas que tanto o Tribunal como as unidades técnicas de sua secretaria devem dar cumprimento. As responsabilidades previstas nas NAT estão descritas no quadro a seguir:

Observância das NAT

O TCU e suas unidades técnicas têm a responsabilidade de assegurar que (NAT, 48):

As NAT sejam observadas em todas as fases de todos os trabalhos de auditoria.

Manutenção de independência, objetividade e imparcialidade

O TCU e suas unidades técnicas têm a responsabilidade de assegurar que (NAT, 48.1):

A independência, a objetividade e a imparcialidade sejam mantidas em todas as fases dos trabalhos.

Compromisso com a competência

O TCU e suas unidades técnicas têm a responsabilidade de assegurar que (NAT, 48.2):

O trabalho seja realizado por pessoal profissionalmente competente, que coletivamente tenha a qualificação e os conhecimentos necessários, velando para que os auditores que integram o seu quadro obtenham o necessário desenvolvimento profissional.

Utilização de julgamento profissional

O TCU e suas unidades técnicas têm a responsabilidade de assegurar que (NAT, 48.3):

O julgamento profissional seja ao se planejar e realizar o trabalho e ao apresentar os seus resultados.

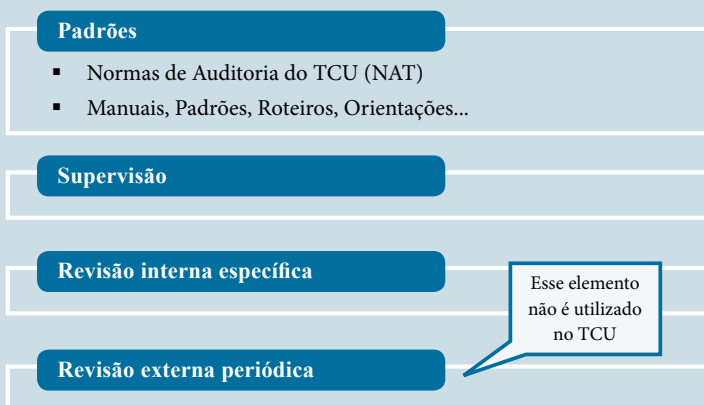
Controle e garantia de qualidade

O TCU e suas unidades técnicas têm a responsabilidade de assegurar que (NAT, 48.4):

A busca da qualidade, como elemento essencial para obter e manter a credibilidade, a confiança e o respeito público dos trabalhos de controle externo realizados pelo Tribunal, permeie todo o processo de realização das ações de controle, começando pela elaboração de manuais, padrões, orientações e procedimentos com vistas à obtenção da qualidade, passando pela supervisão direta e concomitante e finalizando com a revisão interna independente dos trabalhos realizados, inclusive por unidade especializada.

Os trabalhos de controle externo do TCU estão sujeitos a controle de qualidade (Resolução TCU 185/2005, art. 8º) e, durante sua execução, a procedimentos que assegurem a qualidade de seus resultados, conforme disposto nos manuais e padrões relativos a trabalhos específicos.

A sistemática de controle e garantia de qualidade do TCU baseia-se nas orientações prescritas nas normas ISSAI 200 e 300, da Intosai, composta pelos três elementos básicos indicados na ilustração abaixo.



Internamente, a sistemática está disciplinada pela Portaria TCU 177/2009 e pela Portaria Segecex 18/2009. No tocante à supervisão, os procedimentos estão prescritos nas normas de auditoria do TCU e nos padrões e manuais de cada instrumento de fiscalização.

5.3 Normas Gerais relativas à pessoa do Auditor

As normas gerais relativas à pessoa do auditor estabelecem princípios e regras voltados para a atitude e os aspectos comportamentais do auditor, de modo que ele possa desempenhar o seu papel com ética e competência. A expectativa intrínseca nessas normas é de que os auditores envidarão todos os esforços para que o seu talento e profissionalismo contribuam de modo efetivo para a consecução da missão institucional do Tribunal, observando, individualmente e em equipe, os princípios e regras estabelecidos nas NAT (49).

Esse grupo de normas é introduzido chamando a atenção do auditor para o fato de que “a atividade de controle é de caráter multidisciplinar e realizada em equipe, devendo o espírito de cooperação prevalecer sobre posicionamentos pessoais” (NAT, 49, grifos nossos).

As normas gerais relativas à pessoa do auditor detalham as seguintes regras descritas no quadro que se segue:

- Cautela, zelo e julgamento profissional;
- Competência e desenvolvimento profissional;
- Comportamento profissional e cortesia;
- Conflitos de interesse;
- Sigilo profissional.

Observe que parte dessas regras está contemplada nos princípios estabelecidos no CESTCU, conforme já visto, aplicando-se a todos os servidores do TCU, e não só aos auditores. As NAT, todavia, detalham tais regras para estabelecer requisitos indispensáveis em relação à pessoa do auditor, especificamente.

Cautela, zelo e julgamento profissional

O que caracteriza o julgamento profissional esperado do auditor é que ele seja exercido por auditor cujo treinamento, conhecimento e experiência tenham formado a base para o desenvolvimento das habilidades, atitudes e competências necessárias para estabelecer julgamentos razoáveis.

A aplicação de conhecimento e experiência relevantes para os fatos e circunstâncias deve permear todas as fases do processo de auditoria, baseando-se na interpretação das exigências éticas e profissionais relevantes das normas de auditoria.

Por essas razões, as NAT prescrevem que:

50. Os auditores devem ter cuidados e habilidades esperados de um profissional prudente e competente, devendo usar julgamento profissional no planejamento, na execução e comunicação dos resultados de auditoria, agindo com atenção, habilidade e observância das normas profissionais, de modo a reduzir ao mínimo a possibilidade de erros.

Enfatize-se que o julgamento profissional não deve ser usado como justificativa para decisões que, de outra forma, não são sustentados pelos fatos e circunstâncias do trabalho nem por evidências de auditoria apropriadas e suficientes.

É por isso que as NAT prescrevem que:

51. Em todos os setores da sociedade existe a necessidade de confiança e credibilidade, portanto, é essencial que os relatórios e pareceres dos auditores sejam considerados precisos e confiáveis por terceiros especialistas na matéria, cabendo-lhes emitir opiniões somente sobre documentos ou situações examinadas apoiando-se em fatos e evidências.

Como visto no requisito anterior, o julgamento profissional exige treinamento, conhecimento e experiência para formar a base necessária ao desenvolvimento das habilidades, atitudes e competências necessárias para que o auditor possa fazer julgamentos razoáveis.

É por essa razão que as NAT estabelecem:

Competência e desenvolvimento profissional

52. A equipe designada para realizar uma auditoria específica deve ter, em conjunto, treinamento técnico, capacidade e experiência suficientes para conduzir adequadamente o trabalho e formular conclusões e propostas de encaminhamento pertinentes. Assim, os auditores devem buscar permanentemente seu aprimoramento profissional, mantendo-se atualizados quanto a novas técnicas e instrumentos de trabalho relativos à sua área de atuação.

53. Os auditores têm a obrigação de atuar sempre de maneira profissional e de manter altos níveis de profissionalismo na realização de seu trabalho. Não devem realizar trabalhos para os quais não possuam a competência profissional necessária e devem conhecer e cumprir as normas, as diretrizes, os procedimentos e as práticas aplicáveis de auditoria, bem como entender os princípios e as normas constitucionais, legais e institucionais que regem as atividades de controle externo exercidas pelo Tribunal e, ainda, o funcionamento da entidade auditada.

Comportamento profissional e cortesia

Essas duas normas têm uma relação intrínseca entre si e com as expectativas em relação ao papel do auditor e aos resultados de seus trabalhos. A aderência ao interesse público, a conformidade com as normas e regulamentos aplicáveis e o cuidado na prevenção de qualquer conduta que possa trazer descrédito ao trabalho devem nortear o comportamento profissional e a sua atitude perante o auditado (NAT, 54).

É por isso que as NAT exigem que:

55. O auditor deve manter atitude de serenidade e comportar-se de maneira compatível com a exigida pelo cargo, de modo a demonstrar servir ao interesse comum e a prestigiar o serviço público, ser cortês no trato verbal e escrito com pessoas e instituições auditadas, sem, contudo, abrir mão das prerrogativas de seu cargo.

Conflitos de interesses

Esse requisito tem conexão com todos os princípios éticos estabelecidos no primeiro tópico do capítulo 2, das NAT, em especial os da independência, objetividade e imparcialidade do auditor, da integridade e do uso do cargo, de informações e de recursos públicos. Observe que as disposições procuram privilegiar esses princípios:

56. *Audidores devem evitar que interesses pessoais ou quaisquer situações afetem a sua objetividade, – tanto a real como a percebida – conservando sua independência em relação a quaisquer influências que possam afetar – ou parecer afetar – a sua capacidade de desempenhar suas responsabilidades profissionais com imparcialidade.*

57. *Ao auditor é vedado usar do cargo ou de informação privilegiada em situações que configurem abuso de poder, práticas autoritárias ou que visem a quaisquer favores, benesses ou vantagens indevidas para si, para outros indivíduos, grupos de interesses ou entidades públicas ou privadas, bem como solicitar, sugerir, provocar ou receber, para si ou para outrem, mesmo em ocasiões de festividade, qualquer tipo de ajuda financeira, gratificação, comissão, doação, presentes ou vantagens de qualquer natureza, de pessoa física ou jurídica interessada na sua atividade, conforme previsto no Código de Ética dos Servidores do Tribunal de Contas da União.*

58. *O auditor deverá declarar impedimento ou suspeição nas situações que possam afetar, ou parecer afetar, o desempenho de suas atribuições com independência e imparcialidade, especialmente participar de auditorias nas situações em que o responsável auditado seja cônjuge, parente consanguíneo ou afim, em linha reta ou colateral, até o terceiro grau, ou pessoa com quem mantenha ou manteve laço afetivo ou inimigo ou que envolva entidade com o qual tenha mantido vínculo profissional nos últimos dois anos, ressalvada, neste último caso, a atuação consultiva, ou ainda quando estiver presente qualquer conflito de interesses, declarando o impedimento ou a suspeição por meio de justificativa reduzida a termo, que será avaliada e decidida pelo dirigente da unidade técnica.*

Sigilo profissional

Esse requisito, como você já deve ter visto, é um princípio do CES-TCU aplicável a todos os servidores, sendo, inclusive, uma disposição legal da Lei Orgânica do TCU (art. 86, IV).

No parágrafo 51, as NAT apenas reproduzem a disposição de LO-TCU. No 52, a regra é um pouco mais esclarecida:

51. *O auditor deve guardar sigilo sobre dados e informações obtidos em decorrência do exercício de suas funções, utilizando-os, exclusivamente, para a elaboração de pareceres e relatórios.*

52. *Audidores não devem revelar a terceiros dados e informações obtidos no processo de auditoria, seja oralmente ou por escrito, exceto para cumprir as responsabilidades legais ou de outra natureza que correspondam a atribuições legais do Tribunal.*

Síntese



Neste tópico, vimos que as normas gerais de auditoria ou normas de auditoria geralmente aceitas têm a função de estabelecer os princípios e regras fundamentais para que o auditor e a organização de auditoria possam desempenhar a suas missões com ética e competência.

As normas de auditoria geralmente aceitas são muito semelhantes em todos os países em todas as entidades de auditoria, destacando-se os seguintes elementos nelas tratados:

- **Em relação à entidade de auditoria:**
 - independência, inclusive financeira (autonomia);
 - poderes de investigação e auditoria;
 - relacionamento com clientes de auditoria e auditados;
 - emissão de manuais, guias e instruções para padronização dos trabalhos;
 - políticas e procedimentos de recrutamento e desenvolvimento de pessoal;
 - políticas e procedimentos de controle e garantia de qualidade.

- **Em relação à pessoa do auditor:**
 - independência, objetividade e imparcialidade;
 - integridade e comportamento ético;
 - competência e desenvolvimento profissional;
 - confidencialidade;
 - cautela e zelo profissional.

- **Em relação à atividade ou ao processo de auditoria:**
 - normas relativas à execução dos trabalhos (de modo geral, e não em relação a tipos específicos);
 - normas relativas à comunicação dos resultados: relatório e/ou parecer.

Nesse tópico, estudamos os dois primeiros grupos de normas acima mencionados: em relação à entidade de auditoria e em relação à pessoa do auditor. Na próxima aula estudaremos as normas relativas à execução dos trabalhos e as normas relativas à comunicação dos resultados, que referem-se à atividade ou ao processo de auditoria, o terceiro grupo.

Ao estudarmos as normas gerais da Intosai, do GAO, do IIA, da CGU e do TCU, percebemos não só que as normas são muito semelhantes entre essas instituições, mas também que os conceitos atribuídos a cada um dos elementos ou requisitos de norma são, na essência, idênticos, variando apenas a forma de detalhá-los.

Essas normas, como ficou bem claro, têm natureza geral e, por não serem específicas, aplicam-se a todos os aspectos da função de auditoria e abrangem todos os tipos de trabalho.

Em síntese, as normas gerais de auditoria de todas as instituições deixam claro que para realizar um trabalho de auditoria que alcance e mantenha a segurança, a confiança e a credibilidade requeridas junto à sociedade e ao público em geral, é necessário que:

- tanto a entidade de auditoria como os auditores sejam independentes em relação às entidades auditadas;
- o interesse público seja o elemento balizador da atuação;
- a integridade, a imparcialidade e a objetividade estejam presentes como elementos indispensáveis para que o julgamento profissional seja irretocável;
- o trabalho seja desenvolvido por auditores que tenham competência profissional e que eles devem manter essa competência por meio do desenvolvimento profissional;
- o uso e a proteção das informações obtidas no exercício da auditoria sejam resguardados por sigilo profissional;
- as normas de auditoria sejam conhecidas e seguidas como parte do elemento competência profissional; e
- haja controle e garantia de qualidade dos trabalhos de auditoria, como elemento essencial para manter confiança, credibilidade e respeito público aos seus resultados.

Referências

ATTIE, Willian. Auditoria interna. 2. ed., 2. reimpressão. São Paulo : Atlas, 2009.

BAHIA. Tribunal de Contas do Estado. Normas de Auditoria Governamental (NAGs) aplicáveis ao controle externo. Salvador : TCE-BA, 2007.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil : promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 04 abr. 2010.

_____. Lei nº 8443, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8443.htm>. Acesso em: 04 abr. 2010.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal. Anexo à Instrução Normativa nº 01, de 6 de abril de 2001. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01_06abr2001.pdf>. Acesso em: 04 abr. 2010.

_____. Presidência da República. Controladoria-Geral da União. Instrução normativa nº 07, de 29 de dezembro de 2006. Estabelece normas de elaboração e acompanhamento do Plano Anual de Atividades das Auditorias Internas das entidades da administração indireta do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN_CGU_07_2006_alterada.pdf>. Acesso em: 16 maio 2010.

_____. _____. _____. Instrução Normativa nº 07, de 29 de dezembro de 2006. Estabelece normas de elaboração e acompanhamento da execução do Plano Anual de Atividades das Auditorias Internas das entidades da administração indireta do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN_CGU_07_2006_alterada.pdf>. Acesso em: 16 maio 2010.

_____. _____. _____. Secretaria Federal de Controle Interno. Instrução normativa nº 01, de 3 de janeiro de 2007. Estabelece o conteúdo do Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna e do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN_SFC_01_2007.pdf>. Acesso em: 16 maio 2010.

_____. _____. _____. _____. Instrução Normativa nº 01, de 3 de janeiro de 2007. Estabelece o conteúdo do Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna e do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN_SFC_01_2007.pdf>. Acesso em 16 maio 2010.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Portaria-TCU nº 144, de 10 de julho de 2000. Aprova o manual de auditoria de natureza operacional do Tribunal de Contas da União (com anexo atualizado pela Portaria Segecex 4/2010). Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/PORTN/20100707/PRT2000-144.doc>>. Acesso em: 4 abr. 2010.

_____. _____. Portaria-TCU nº 90, de 6 de março de 2003. Padrões de auditoria de conformidade (PAC). Com anexo atualizado pela Portaria Segecex 26/2009). Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/PORTN/20100218/PRT2003-090.doc>>. Acesso em: 4 abr. 2010.

_____. _____. Resolução-TCU nº 185, de 13 de dezembro de 2005. Dispõe sobre o Plano de Fiscalização previsto no art. 244 do Regimento Interno do TCU. Boletim do Tribunal de Contas da União, Brasília, DF, ano 39, n. 1, 23 jan. 2006.

_____. _____. Resolução-TCU nº 226, de 27 de maio de 2009. Código de ética dos servidores do Tribunal de Contas da União (CESTCU). Boletim do Tribunal de Contas da União, Brasília, DF, ano 42, n. 2, 2 jun. 2009.

_____. _____. Portaria-TCU nº 280, de 8 de dezembro de 2010. Aprova as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT). Boletim do Tribunal de Contas da União, Brasília, DF, ano XXXIII, n. 29, 10 dez. 2010. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/974434.PDF>>. Acesso em: 27 fev. 2011.

ESTADOS UNIDOS. General Accounting Office. Government Auditing Standards (GAO). July 2007 Revision. Disponível em: <<http://www.gao.gov/govaud/ybk01.htm>>. Acesso em: 14 jun. 2010.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). Práticas para o exercício profissional da auditoria interna. Tradução José Juarez de Paula Freire. São Paulo: Audibra, 2004. Disponível em: <<http://www.audibra.org.br/arquivos/Normas%20Internacionais%20Auditoria%20-%20Codigo%20de%20Etica.pdf>>. Acesso em: 23 maio 2010.

ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (INTOSAI). The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). Disponível em: <<http://www.issai.org/composite-347.htm>>. Acesso em: 4 abr. 2010.

MÓDULO 1

AULA 3 - Normas gerais de execução e de comunicação de resultados

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.....	112
TÓPICO 1 – Normas gerais de execução de auditoria.....	113
1. Normas de execução do GAO	114
2. Normas de execução da Intosai.....	118
3. Normas de execução do IIA/Audibra.....	121
4. Normas de execução da CGU.....	123
5. Normas de execução do TCU.....	129
Síntese.....	145

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:

<p>Comunicações com o auditado (GAGAS, 4.05 a 4.08)</p>	<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>
<p>Verificação de providências em relação a trabalhos anteriores (GAGAS, 4.09)</p>	<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>
<p>Detecção de erros materiais resultantes de não conformidades ou abusos (GAGAS, 4.10 a 4.13)</p>	<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>
<p>Desenvolvimento dos elementos dos achados de auditoria (GAGAS, 4.14 a 4.18)</p>	<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 nexos 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>
<p>Documentação da auditoria (GAGAS, 4.19 a 4.24)</p>	<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:

<p>Razoável segurança (GAGAS, 7.03)</p>	<p>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.</p>
<p>Significância em auditoria operacional (GAGAS, 7.04)</p>	<p>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.</p> <p>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.</p>



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

Risco de auditoria (GAGAS, 7.05)

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.

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:

<p>Planejamento (ISSAI 300, 1.1 a 1.4)</p>	<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; e k. 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; e g. 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:

- 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.

Supervisão e revisão
(ISSAI 300, 2.1 a 2.5)

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)

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.

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.

Evidências de auditoria
(ISSAI 300, 5.1 a 5.7)

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.

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.

Exame de demonstrações contábeis
(ISSAI 300, 6.1 a 6.4)

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:

- a. foram preparadas de acordo com as 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.

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

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

Os auditores internos devem registrar informações relevantes como suporte das conclusões e dos resultados da execução dos trabalhos.

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.

2340 – Supervisão do trabalho de auditoria

A supervisão tem três objetivos, segundo o IIA:

- 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**.

Livre acesso	<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>
Planejamento dos trabalhos	<p>3. Planejamento dos Trabalho: 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.
Avaliação dos controles internos administrativos	<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>

Avaliação dos controles internos administrativos

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.

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.

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:

Obtenção de evidências

- 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;

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.

**Tratamento de
impropriedade
e
irregularidades**

7. Impropriedades 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.

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**.

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.



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

<p>Planejamento</p>	<p>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) e 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.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>Veja a seguir os pontos mais importantes dessas disposições no tocante ao planejamento geral:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ 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 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

Planejamento

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).

Objetivos e escopo da auditoria

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).

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).

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.

Construção da visão geral do objeto

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):

- 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.

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>	<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).

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):

Identificação e avaliação de objetivos, riscos e controles
(NAT, 71 e 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 unido 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 merca 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 (obrigatória):
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 pelas 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.

TÓPICO 2 - Normas gerais de comunicação de auditoria

Neste tópico estudaremos as normas gerais de comunicação de resultados de auditoria.

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

TÓPICO 2 – Normas gerais de comunicação de auditoria	147
Introdução	148
1. Normas de comunicação de resultados do GAO	149
2. Normas de execução da Intosai	158
3. Normas de comunicação de resultados do IIA/Audibra	162
4. Normas de comunicação de resultados da CGU	164
5. Normas de comunicação de resultados do TCU	170
Síntese	180
Referências	181

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

Introdução

Os resultados de uma auditoria consistem em opiniões e conclusões sobre os achados, bem como, na maioria dos casos, em recomendações e outras propostas de encaminhamento em relação a eles. Essas opiniões e conclusões são expressas na forma de relatórios, pareceres, certificados, cartas, notas técnicas, dentre outras formas estabelecidas nas normas de comunicação de resultados das entidades de auditoria e controle.

Os resultados de uma mesma auditoria podem ser comunicados com variações na forma e no conteúdo, dependendo dos destinatários e da finalidade a que eles se destinam, além do público-alvo que deve ser informado a respeito. Assim, a comunicação de resultados também sofre influências da mídia utilizada, podendo abranger, inclusive, comunicados de imprensa (também conhecidos como *press releases* ou *news releases*), resumos executivos, *folders*, apresentações de slides, vídeos, dentre outros materiais de apresentação.

1. Normas de comunicação de resultados do GAO

Assim como as normas de execução, as normas de comunicação de resultados do GAO são segregadas em três conjuntos, conforme o tipo de trabalho. Portanto, há normas relativas:

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

Complementam essas normas os Elementos de Qualidade do Relatório, constantes do Apêndice I das GAGAS.

No tocante às auditorias contábeis e aos trabalhos de certificação, o GAO adota as normas de comunicação do AICPA complementando-as com normas adicionais próprias (GAGAS, 5.03).

Normas de comunicação de resultados para auditorias contábeis

As quatro normas de comunicação do AICPA incorporadas às GAGAS são as seguintes:

Conformidade com os princípios de contabilidade	<p>a. o auditor deve mencionar no seu parecer se as demonstrações contábeis são apresentadas de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos (GAAP);</p> <p>b. o auditor deve identificar no seu parecer as circunstâncias nas quais tais princípios não foram consistentemente observados no período atual em relação ao período anterior;</p>
Transparência (disclosure)	<p>c. quando o auditor determinar que a divulgação informativa não é razoavelmente adequada, deve indicar isso no seu parecer;</p>
Opinião do auditor e grau de responsabilidade assumido	<p>d. o auditor deve expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis tomadas em seu conjunto, ou indicar no seu parecer que uma opinião não pode ser expressada. Quando o auditor não puder expressar uma opinião sobre o conjunto das demonstrações, deve indicar as razões no parecer. Em todos os casos em que o nome do auditor estiver associado às demonstrações contábeis, o parecer deve indicar claramente a natureza do seu trabalho, se for o caso, e o grau de responsabilidade assumida pelo mencionado profissional.</p>



Algumas normas de relato, por serem muito específicas em relação aos objetivos deste curso, deixaram de ser comentadas, é o caso das normas tratadas nos parágrafos 5.23 a 5.31.

As principais normas adicionais do GAO (ESTADOS UNIDOS, 2007), em relação à comunicação de resultados em auditorias contábeis estão destacadas a seguir, sendo que várias delas são aplicáveis à comunicação de resultados de outros tipos de trabalho de auditoria e certificação, conforme será visto mais adiante.

Declaração de conformidade com as GAGAS
(GAGAS, 5.05 e 5.06)

Os relatórios de auditoria devem incluir uma declaração dos auditores de que os trabalhos foram realizados em conformidade com as GAGAS, desde que todos os requisitos nelas previstos tenham sido observados. O auditor deve declarar se seguiu as GAGAS na íntegra ou com adaptações, como nas situações em que tiverem ocorrido limitações de escopo em função de restrições de acesso a registros oficiais do governo ou de outras condições específicas necessárias para conduzir a auditoria.

Quando os auditores utilizarem as GAGAS com adaptações, devem declarar no relatório os requisitos que não foram seguidos, as razões para não terem seguido e como isso afetou ou pode ter afetado as afirmações fornecidas.

Declaração sobre o controle interno e a conformidade com leis e regulamentos
(GAGAS, 5.07 a 5.09)

Ao emitir uma opinião, ou abstenção de opinião, sobre as demonstrações contábeis os auditores devem também fazer um relato sobre o controle interno e sobre a conformidade com leis, regulamentos e disposições de contratos ou convênios, que pode ser feito no mesmo ou em relatório separado, com uma descrição do escopo dos testes de controle realizados. No caso de relatório em separado, deve-se incluir uma referência sobre ele no relatório das demonstrações financeiras. Em qualquer dos casos, o auditor deve indicar nos relatórios se os testes realizados proveem suficiente e apropriada evidência para apoiar o parecer sobre a efetividade do controle interno sobre as demonstrações financeiras e do cumprimento de leis, regulamentos e disposições de contratos ou convênios.

Relato de deficiências de controle interno, fraudes, atos ilegais e não conformidades
(GAGAS, 5.10 a 5.22)

Nas auditorias financeiras, incluindo as auditorias de demonstrações contábeis nas quais os auditores devem emitir uma opinião, ou negativa de opinião, deve ser relatado, conforme aplicável aos objetivos da auditoria e com base no trabalho realizado: (1) as deficiências significativas no controle interno, identificando aquelas consideradas fraquezas materiais; (2) todos os casos de fraude e atos ilegais, a menos que irrelevantes; e (3) violações a cláusulas de contratos ou convênios e abusos que possam ter um efeito material nas demonstrações contábeis.

Apresentação dos achados no relatório de auditoria
(GAGAS, 5.21 e 5.22)

Os auditores devem desenvolver os elementos dos achados na extensão necessária para alcançar os objetivos da auditoria, observando as regras detalhadas nos parágrafos 4.14 a 4.18 das GAGAS (ver “desenvolvimento dos elementos dos achados de auditoria”, no tópico anterior desse material, onde abordamos as normas de execução do GAO) e adicionalmente o seguinte.

Os auditores devem relatar seus achados numa perspectiva de descrever a natureza e a extensão das questões que estão sendo relatadas, bem como a extensão do trabalho realizado que resultou na conclusão. Para dar ao leitor uma base para avaliar a importância e as consequências de seus achados, os auditores devem, conforme aplicável, relatar as situações encontradas em termos da população ou do número de casos examinados e quantificar os resultados em termos de valor monetário ou de outras medidas, conforme o caso. Se não puder mensurar, os auditores devem limitar adequadamente suas conclusões.

Relato de informações confidenciais ou sensíveis
(GAGAS, 5.39 a 5.43 e 5.17)

Se certas informações, mesmo pertinentes, forem proibidas à divulgação pública ou tiverem sido excluídas do relatório devido sua natureza confidencial ou sensível, os auditores devem consignar no relatório que elas foram omitidas e a razão ou outras circunstâncias que tornaram necessária a omissão. Nesses casos, os auditores podem emitir relatório de uso separado, classificado ou limitado contendo as informações, distribuindo-o apenas às pessoas autorizadas a recebê-las.

No caso de ocorrência ou da possibilidade de ocorrência de fraudes, atos ilegais, violações a disposições de contratos e convênios, os auditores podem consultar as respectivas autoridades ou consultores jurídicos se a publicação dessas informações poderão comprometer investigações ou procedimentos legais, podendo limitar seu relatório público às questões que não comprometerão esses procedimentos, como por exemplo, relatar somente informações que já são parte do domínio público.

Comentários do gestor
GAGAS, 5.32 a 5.38 das GAGAS)

Se o relatório dos auditores revela deficiências no controle interno, fraudes, atos ilegais, abusos, violações a disposições de contratos ou convênios, os auditores devem obter e informar no seu relatório a opinião dos dirigentes e responsáveis da entidade auditada sobre os achados, as conclusões e recomendações, bem como sobre ações corretivas planejadas.

Um dos modos mais efetivos de se garantir que um relatório seja imparcial, objetivo e completo é submeter preliminarmente um projeto do relatório, contendo os achados, as conclusões e recomendações para obtenção de comentários por parte dos dirigentes da entidade auditada e de outros interessados, se cabível. A inclusão desses comentários no relatório final resulta em um documento que apresenta não só os achados dos auditores, suas conclusões e recomendações, mas também a perspectiva dos dirigentes da entidade e as ações corretivas que pretendem tomar. A obtenção de comentários por escrito é preferível, mas comentários verbais também são aceitáveis.

Quando os comentários forem por escrito, os auditores devem incluir no relatório a transcrição ou um sumário dos comentários recebidos. Quando forem feitos oralmente, deve-se preparar um sumário e submetê-lo aos dirigentes para confirmar se foram registrados com precisão. Os auditores devem incluir no relatório uma avaliação desses comentários, se apropriado.

Se os comentários da entidade auditada forem inconsistentes ou conflitarem com os resultados, conclusões ou recomendações do projeto de relatório, ou ainda quando as ações corretivas planejadas não atenderem adequadamente as recomendações dos auditores, esses devem avaliar a validade dos comentários. Se discordarem, devem explicar as razões da discordância no relatório. Se concordarem que são válidos, apoiados em provas suficientes e adequadas, devem modificar o relatório.

Se a entidade se recusar a fornecer comentários ou é incapaz de apresentar as suas observações dentro de um período de tempo razoável, os auditores podem elaborar o relatório sem os comentários, indicando aquelas circunstâncias no relatório.

Comunicação de achados a partes externas da entidade auditada
(GAGAS, 5.18)

As normas do GAO preveem duas situações em que os achados de auditoria podem ser comunicados diretamente pelos auditores a partes externas, sendo que, primeiro eles devem comunicar e pedir providências aos responsáveis pela governança da entidade, e somente se esses não tomarem o mais rapidamente possível as providências requeridas, os auditores devem comunicar diretamente:

- a) quando a entidade não cumprir o dever legal ou regulamentar de informar a terceiros especificados;
- b) quando se tratar de fraudes, atos ilegais, abusos ou violações de contratos e convênios que tenham um efeito material provável sobre as demonstrações contábeis e envolvam financiamentos recebidos direta ou indiretamente de agências governamentais.

Distribuição de relatórios
(GAGAS, 5.44)

A norma do GAO sobre a distribuição de relatórios é dirigida a três tipos de organizações que atuam na auditoria pública: organizações de auditoria governamental, auditorias internas das entidades públicas e firmas de auditoria externa independentes contratadas pelo governo.

Em síntese, as regras para distribuição de relatórios depende do relacionamento que essas organizações têm com a entidade auditada e da natureza da informação contida no relatório:

- Os auditores devem documentar qualquer limitação sobre a distribuição do relatório e restringi-la quando envolver material que está classificado para fins de segurança ou que contenha informações confidenciais ou sensíveis;
- Organizações de auditoria governamental devem distribuir relatórios aos responsáveis pela governança, às autoridades apropriadas da entidade auditada e aos órgãos adequados de supervisão ou organismos que requereram ou organizaram a auditoria. Conforme o caso, os auditores devem também distribuir cópias dos relatórios para outros agentes que têm autoridade legal de supervisão ou que possam ser responsáveis por tomar decisões a partir dos achados e recomendações do relatório, além de outros autorizados a receber tais relatórios;
- Organizações de auditoria interna podem seguir as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna, do IIA. O chefe da auditoria interna deve comunicar os resultados para as partes que possam garantir que eles terão a devida consideração. Antes de liberar resultados para partes externas à organização, o chefe da auditoria interna deve: (1) avaliar o risco potencial para a organização, (2) consultar a administração superior e/ou assessores jurídicos, se for o caso, e (3) controlar a divulgação com indicação dos usuários destinatários no relatório;
- Firmas de auditoria independente deverão ajustar essa responsabilidade com o contratante.

Normas de comunicação de resultados para trabalhos de certificação

As quatro normas de comunicação do AICPA incorporadas nas normas de comunicação de resultados de trabalhos de certificação do GAO são as seguintes:

Identificação da matéria e do tipo de certificação	a. o auditor deve identificar no relatório a matéria ou a afirmação de que está tratando e especificar o tipo de certificação que está sendo realizada;
Conclusões e critérios da certificação	b. o auditor deve indicar no relatório as conclusões sobre a matéria ou a afirmação em relação aos critérios contra os quais o assunto foi avaliado;
Reservas significativas	c. o auditor deve indicar no relatório todas as reservas significativas do profissional em relação ao trabalho, à matéria, e, se for o caso, à correspondente afirmação;
Especificação dos destinatários no relatório	d. nas seguintes circunstâncias, o auditor deve indicar no relatório que ele é destinado para uso das partes especificadas: <ol style="list-style-type: none"> 1. quando os critérios usados para avaliar a matéria são determinados pelo auditor, mas são adequados apenas para um número limitado de partes que participaram de seu estabelecimento ou que se presume que possam ter um adequado entendimento deles; 2. quando os critérios usados para avaliar a matéria são válidos apenas para as partes especificadas; 3. quando relatar matéria específica e uma afirmação por escrito não tiver sido fornecida pela parte responsável; 4. quando o relatório é sobre uma certificação realizada mediante compromisso de aplicação de procedimentos acordados sobre a matéria.

As normas adicionais do GAO em relação à comunicação de resultados em trabalhos de certificação, constantes dos parágrafos 6.31 a 6.56 das GAGAS, essencialmente repetem as regras contidas nas normas adicionais de comunicação de resultados em auditorias contábeis, razão porque deixamos de reproduzi-las aqui.

Normas de comunicação de resultados para auditorias operacionais

Tratadas nos parágrafos 8.03 a 8.43 das GAGAS (ESTADOS UNIDOS, 2007), as normas de comunicação de resultados em auditorias operacionais também repetem muitos aspectos já tratados nas normas de mesma natureza relativas às auditorias contábeis. Destacamos apenas as que se aplicam especificamente

8.08. Os auditores devem preparar relatórios de auditoria contendo:

Conteúdo do relatório

(GAGAS, 8.09 a 8.13)

1. os objetivos, o escopo e a metodologia da auditoria;
2. os resultados da auditoria, incluindo achados, conclusões e recomendações, se for o caso;
3. uma declaração sobre a conformidade com as GAGAS;
4. um resumo dos comentários dos gestores; e
5. se aplicável, a natureza de qualquer informação confidencial ou sensível omitida.

Conclusões

(GAGAS, 8.27)

As conclusões do relatório de auditoria operacional são inferências lógicas sobre o programa com base nos achados, não apenas um resumo desses. Os auditores devem formular conclusões com base nos objetivos e nos achados de auditoria, conforme esses as exijam.

8.27. [...] A força das conclusões dos auditores depende da suficiência e adequação das evidências que suportam os achados e da solidez da lógica utilizada para formulá-las. As conclusões são mais fortes se levarem a recomendações dos auditores e se convencerem o usuário do relatório sobre a necessidade das ações recomendadas.

Recomendações

(GAGAS, 8.28 e 8.29)

Os auditores devem formular recomendações que decorram logicamente dos achados e conclusões e só fazê-las quando o potencial de melhoria no desempenho estiver suficientemente por eles suportados, direcionando-as para resolver a causa dos problemas identificados e indicando claramente as ações recomendadas. As ações recomendadas devem ser específicas, práticas, eficazes e mensuráveis e endereçadas para as pessoas que têm autoridade para tomá-las.

Elementos de Qualidade do Relatório

Em complemento às normas de comunicação de resultados de todos os tipos de auditoria e certificação, as GAGAS orientam a observação de sete elementos de qualidade de um relatório ((ESTADOS UNIDOS, 2007), apêndice I, A8.02,).



Revisão é um processo no qual um auditor experiente, independente da auditoria, checa se os fatos afirmados, demonstrações e dados estão corretamente relatados, se os achados estão corretamente suportados por evidências na documentação de auditoria e se as conclusões e recomendações decorrem logicamente das evidências. Termo usado no original: *referencing*

Precisão

Um relatório preciso:

- é apoiado por evidências suficientes e apropriadas, em que fatos chave, demonstrações e achados encaminham às conclusões de auditoria;
- é baseado em fatos, com clara indicação das fontes, dos métodos e das premissas que permitam aos usuários julgar o peso dado às evidências auxiliam a atingir precisão;
- divulga as limitações dos dados;
- apresenta os achados no contexto mais amplo da questão.

Uma maneira de ajudar organizações de auditoria a preparar relatórios de auditoria mais precisos é usar um processo de controle de qualidade como a **revisão**.

Objetividade

Para que os relatórios de auditoria sejam mais objetivos, deve-se:

- apresentar as evidências de uma maneira imparcial e no contexto adequado;
- apresentar evidências suficientes e apropriadas para apoiar os achados;
- não usar adjetivos ou advérbios que caracterizem indícios de uma forma que implica crítica ou conclusões sem suporte;
- declarar explicitamente a fonte das evidências e as premissas utilizadas na análise;
- demonstrar que o trabalho foi realizado por uma equipe profissional, imparcial, independente e especializada.

O relatório de auditoria pode reconhecer os aspectos positivos do programa auditado, se aplicável aos objetivos da auditoria. A inclusão dos aspectos positivos do programa poderá levar a um melhor desempenho por outras organizações do governo que lerem o relatório.

Completeness

O relatório deve conter evidências suficientes e apropriadas, necessárias para satisfazer os objetivos da auditoria e promover o entendimento das questões relatadas. Para isso, deve-se:

- descrever evidências e achados sem omissões de informações significativas e relevantes relacionadas aos objetivos da auditoria;
- oferecer uma perspectiva da extensão e significância dos achados relatados, tais como a frequência de ocorrências relativas ao número de casos ou transações testados e o relacionamento desses achados com as operações da entidade;
- determinar claramente o que devia e não foi feito, descrevendo explicitamente as limitações dos dados, as limitações impostas pelas restrições de acesso a registros e outras questões.

Convencimento

Ser convincente significa que os resultados são relevantes para os objetivos da auditoria, que os achados são apresentados persuasivamente e que as conclusões e recomendações decorrem logicamente dos fatos apresentados. A validade dos achados, a razoabilidade das conclusões e o benefício da implementação das recomendações são mais convincentes quando suportados por evidências suficientes e apropriadas. Relatórios concebidos dessa maneira podem ajudar a chamar a atenção das autoridades responsáveis para as questões que devem receber atenção e podem constituir um incentivo para a tomada de ações corretivas.

Clareza

Significa que o relatório é de fácil leitura e compreensão para o usuário destinatário. Sugere-se:

- usar linguagem tão clara e simples quanto o tema permita;
- usar linguagem não técnica;
- definir termos técnicos, abreviaturas e siglas que são utilizados no relatório;
- usar uma página de destaques ou um resumo do relatório para chamar a atenção do usuário e destacar a mensagem global. Se um resumo for usado, ele será útil se focar as respostas específicas às questões de auditoria mais relevantes para o seu objetivo, resumir os achados de auditoria mais significativos, as principais conclusões do relatório e preparar os usuários para antecipar as principais recomendações;
- organizar o material de forma lógica;
- descrever fatos e conclusões com exatidão e precisão;
- usar títulos, subtítulos e sentenças de destaque;
- usar recursos visuais (como imagens, tabelas, gráficos e mapas) para esclarecer e sintetizar complexidades.

Concisão

O relatório não deve se estender mais do que o necessário para transmitir e respaldar a mensagem. Detalhes excessivos detratam o relatório e podem, inclusive, ocultar a mensagem real, confundir ou distrair os usuários. Embora exista espaço considerável para julgamentos na determinação do conteúdo de relatórios, aqueles que são baseados em fatos e, ao mesmo tempo, mais concisos, são mais suscetíveis de alcançar resultados.

Tempestividade

Maximizar o uso do relatório de auditoria, fornecendo informações relevantes a tempo de responder as necessidades legítimas de gestores da entidade, autoridades do legislativo e outros usuários é a meta dos auditores. Do mesmo modo, as evidências contidas no relatório serão mais úteis se forem atuais. Durante a auditoria, os auditores podem fornecer relatórios intermediários de matérias significativas a dirigentes adequados da entidade. Essas comunicações alertam os dirigentes para assuntos que necessitam atenção imediata e permite-lhes tomar ações corretivas antes da conclusão do relatório final.

2. Normas de comunicação de resultados da Intosai

A ISSAI 400, *Reporting standards in Government Auditing* (INTOSAI, 2001), é a norma de auditoria de Intosai que trata da elaboração de relatórios na auditoria governamental, que diz ser praticamente impossível formular uma regra específica para cada relatório de auditoria a ser elaborado. As normas para elaboração de relatório da Intosai prescrevem que (ISSAI 400, 7):

- a. Ao final de cada auditoria o auditor deve preparar um parecer ou relatório escrito, conforme o caso, expondo os achados de forma adequada, cujo conteúdo deve ser de fácil compreensão isento de imprecisões ou ambiguidades, incluindo apenas as informações devidamente apoiadas por evidências de auditoria adequadas e pertinentes, e, sobretudo, deve ser independente, objetivo, imparcial e construtivo;
- b. Compete à EFS decidir, em última instância, sobre a ação a ser tomada em relação às práticas fraudulentas ou às irregularidades graves descobertas pelos auditores.

Nas normas de relatório da Intosai, a palavra “parecer” é usada para referir-se às conclusões do auditor resultantes das auditorias de regularidade (contábil e de conformidade), nas quais é necessário opinar se as operações obedeceram às leis e aos regulamentos e sobre a adequação do controle interno, atos ilegais e fraudes. A palavra “relatório” é usada para as conclusões do auditor resultantes das auditorias operacionais, nas quais ele deve informar sobre a economia e a eficiência com que os recursos são obtidos e utilizados e sobre a eficácia com que os objetivos são alcançados.

Nas auditorias de regularidade, o parecer sobre a conformidade com leis e regulamentos tanto pode fazer parte do parecer sobre as demonstrações contábeis, como pode constituir um parecer em separado, devendo claramente citar os pontos que não tiverem sido objeto desse tipo de verificação. Nas auditorias operacionais, o relatório deve consignar todos os casos relevantes de não conformidade que sejam relacionados com os objetivos da auditoria.

Conteúdo do relatório

Para a Intosai, todos os tipos de parecer e relatório devem seguir os seguintes princípios gerais aplicáveis à forma e ao conteúdo (ISSAI 400, 8):

Título	O parecer ou o relatório devem ser precedidos de um título ou cabeçalho adequado, que ajude o leitor a distingui-los das declarações e informações emitidas por terceiros.
Assinatura e data	O parecer ou relatório devem ser devidamente assinados. A inclusão da data informa ao leitor que o auditor considerou o efeito de fatos ou operações que tomou conhecimento até aquela data. A data, no caso das auditorias de conformidade e financeiras, pode ser posterior ao período das contas.
Objetivos e escopo	Devem fazer referência aos objetivos e ao escopo da auditoria. Essa informação estabelece a finalidade e os limites da auditoria.
Integridade	Os pareceres devem acompanhar e ser publicados com as demonstrações contábeis correspondentes, condição que, entretanto, não é obrigatória para os relatórios de auditoria operacional. Pareceres de auditoria e relatórios devem ser apresentados como elaborados pelo auditor. No exercício de sua independência, as EFS devem poder incluir nos relatórios quaisquer informações que julguem conveniente. Entretanto, em determinadas ocasiões pode haver informação que, por razões de interesse nacional, não deva ser livremente publicada. Isso pode afetar a integridade do relatório. Nesse caso o auditor tem a obrigação de considerar a necessidade de fazer um relatório à parte, não publicável, que inclua a informação confidencial ou as matérias reservadas.
Destinatário	O parecer ou o relatório devem identificar os destinatários de acordo com as circunstâncias que determinaram a realização da auditoria e conforme os regulamentos locais ou práticas vigentes. Isso pode ser desnecessário quando existirem procedimentos formais para a sua destinação.
Identificação do assunto	O parecer ou o relatório devem identificar as demonstrações contábeis a que se referem, no caso de auditorias contábeis, ou à área ou assunto no caso de auditorias de conformidade ou operacional. Isso inclui informações como o nome da entidade auditada, a data e o período abrangido, assim como o assunto auditado.
Fundamento legal	Os pareceres e os relatórios devem fazer referência à legislação ou autorização em que se baseie a auditoria.
Indicação de conformidade com as normas	Os pareceres e os relatórios devem indicar as normas de auditoria ou as práticas seguidas na condução dos trabalhos, proporcionando ao leitor uma garantia de que foi realizado em conformidade com procedimentos geralmente aceitos.
Tempestividade	O parecer ou o relatório de auditoria devem ser emitidos tempestivamente para que sejam de maior utilidade aos leitores e destinatários, particularmente aqueles a quem cabe tomar as providências necessárias.

As normas da Intosai tratam ainda dos tipos de pareceres – pleno, com ressalva, adverso e com negativa de opinião – bem como das circunstâncias em que eles são cabíveis (ver ISSAI 400, 9 a 15) e de outros aspectos importantes, dos quais destacamos os seguintes.

Apresentação dos achados

Ao relatar irregularidades e impropriedades, os auditores devem procurar expor os achados de auditoria de forma apropriada. A extensão dos casos de inobservância a leis e a regulamentos pode ser demonstrada em função do número dos casos examinados ou quantificados monetariamente (ISSAI 400, 19).

Opinião sobre conformidade com leis e regulamentos

Nas auditorias de regularidade, o auditor deve redigir um parecer sobre a verificação do cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis. A observância às leis e aos regulamentos, quando comprovada, deve ser mencionada no relatório. Devem também ser claramente citados os pontos que não tiverem sido objeto desse tipo de verificação (ISSAI 400, 7).

Comentários do gestor

Os relatórios que contenham irregularidades relatadas tendem a fazer críticas importantes, mas para que sejam construtivos também devem sugerir medidas saneadoras, fazendo constar observações por parte da entidade auditada ou do auditor, inclusive conclusões e recomendações (ISSAI 400, 20).

Normas de comunicação de resultados para auditorias operacionais

As normas gerais relativas à comunicação de resultados em auditorias operacionais são tratadas nos parágrafos 21 a 26 da ISSAI 400, mas a norma específica para as auditorias operacionais, a ISSAI 3000, denominada Diretrizes para Aplicação de Normas de Auditoria Operacional, cujo capítulo 5, também trata de normas e orientações para o relatório e de apresentação do resultado das auditorias operacionais. O resumo a seguir é da ISSAI 400 (INTOSAI, 2001), que tem natureza geral e não específica.

Conteúdo do relatório

(ISSAI 400, 22 e 25)

O relatório de auditoria operacional deve indicar claramente os objetivos e o escopo 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, abusos ou ineficiências, ou pode não fazer nenhuma crítica significativa, mas fornecer, de modo independente, orientações ou garantias sobre em que medida a economia, eficiência e eficácia estão sendo ou foram alcançadas.

Os relatórios de auditoria operacional, em vez de se limitarem a criticar fatos passados, devem ser construtivos e com argumentação criteriosa.

Relato de não conformidade com leis e regulamentos
(ISSAI 400, 7)

O relatório deve consignar todos os casos relevantes de descumprimento das leis e regulamentos que sejam relacionados com os objetivos da auditoria.

Comentários do gestor

(ISSAI 400, 24)

Audidores devem reconhecer que aplicam sua capacidade de julgamento a atos resultantes de decisões administrativas passadas, portanto, devem tomar cuidado ao exercer essa 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. A imparcialidade implica que as deficiências ou constatações críticas sejam apresentadas de tal modo a incentivar a sua correção e o aperfeiçoamento dos sistemas e diretrizes adotados pela entidade auditada, portanto, **geralmente se busca 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** (grifo nosso).

Recomendações
(ISSAI 400, 25 e 27)

As recomendações geralmente sugerem o aperfeiçoamento necessário, mas não a forma de alcançá-lo, embora determinadas circunstâncias, às vezes, justifiquem uma recomendação específica como, por exemplo, no sentido de se alterar a legislação com o intuito de melhorar a administração.

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** (grifo nosso).

3. Normas de comunicação de resultados do IIA/Audibra

As normas de comunicação de resultados do IIA/Audibra são tratadas no título 2400 das Normas de Desempenho (IIA, 2004), que integram as Normas Internacionais para o Exercício Profissional da Auditoria Interna, subdivididas nos quatro temas indicados a seguir:

2400 – Comunicação de resultados

2410 – Critérios para comunicações;

2420 – Qualidade das comunicações;

2430 – Divulgação da não conformidade com as normas;

2440 – Disseminação de resultados;

A norma de comunicação de resultados do IIA enfatiza que esses devem ser comunicados com oportunidade, isto é, que seja tempestiva para a tomada de decisões adequadas.

2410 – Critérios para comunicações

As comunicações devem incluir os objetivos e o ambiente do trabalho de auditoria, bem como as conclusões aplicáveis, recomendações e planos de ação.

- A comunicação final de resultados deve, onde apropriado, conter a opinião geral ou conclusões do auditor interno.
- Os auditores internos são incentivados a reconhecer o desempenho satisfatório nas comunicações de resultados.
- Ao divulgar os resultados de trabalhos de auditoria para terceiros, fora da organização, a comunicação deve conter limitações sobre a distribuição e o uso dos resultados do trabalho.

2420 – Qualidade das comunicações

As comunicações devem ser **precisas, objetivas, claras, concisas, construtivas, completas e oportunas** (grifo nosso).

- **Erros e omissões:** se uma comunicação final contiver erro significativo, o diretor executivo de auditoria deve comunicar a informação correta a todas as pessoas que tenham recebido a comunicação original.

2430 – Divulgação da não conformidade com as normas

Quando a falta de conformidade com normas tiver impacto em um trabalho de auditoria específico, a comunicação de resultados deve divulgar:

- norma(s) cuja conformidade total não foi atingida;
- razão(ões) para a falta de conformidade; e
- impacto da não conformidade sobre o trabalho de auditoria.

Cabe ao diretor executivo de auditoria divulgar os resultados às pessoas apropriadas.

2440 – Disseminação de resultados

- Os resultados finais devem ser comunicados às pessoas que possam assegurar que aos resultados seja dada a devida consideração.
- Durante a execução de trabalhos de auditoria, gerenciamento de riscos, controle e assuntos de governança corporativa devem ser identificados. Toda vez que os assuntos sejam significativos para a organização, eles devem ser comunicados à alta gerência e ao Conselho.

4. Normas de comunicação de resultados da CGU

As normas de comunicação de resultados da CGU estão dispostas nas Seções IV, V e VI, do Capítulo VII, do **Manual do SCI** do Poder Executivo Federal (BRASIL, 2001), abrangendo os seguintes tópicos:

- Normas relativas à opinião do SCI do Poder Executivo Federal;
- Normas relativas à audiência do auditado;
- Normas relativas à forma de comunicação.

Considerando que a forma como essas normas estão dispostas no Manual do SCI tornam-nas autoexplicativas e que, em certos casos, elas são muito rígidas, resumiremos o essencial e copiaremos as disposições mais rígidas.

Destaca-se que a opinião emitida não é do auditor, mas sim do órgão ou unidade do SCI, a qual é expressa por meio de quatro tipos de documentos que são genericamente denominados formas de comunicação, são elas:

- Relatório;
- Certificado;
- Parecer;
- Nota.

Esses documentos devem refletir os resultados dos exames efetuados, de acordo com a forma ou tipo de atividade, e serem elaborados seguindo os padrões usualmente adotados no SCI do Poder Executivo Federal, admitindo-se, em determinadas circunstâncias, as adaptações necessárias à melhor interpretação e avaliação dos resultados dos trabalhos.

Relatório

Constitui-se na forma pela qual os resultados dos trabalhos realizados são levados ao conhecimento das autoridades competentes, com as seguintes finalidades:

- **à direção:** fornecendo dados para tomada de decisões sobre a política de área supervisionada;
- **às gerências executivas:** com vistas ao atendimento das recomendações sobre as operações de sua responsabilidade;
- **aos responsáveis pela execução das tarefas:** para correção de erros detectados;
- **ao Tribunal de Contas da União:** como resultado dos exames efetuados; e
- **a outras autoridades interessadas,** dependendo do tipo ou forma de auditoria/fiscalização realizada.

Certificado

É o documento que representa a opinião do Sistema de Controle Interno sobre a exatidão e regularidade, ou não, da gestão e a adequação, ou não, das peças examinadas, devendo ser assinado pelo Coordenador-Geral ou Gerente Regional de Controle Interno, ou ainda, autoridades de nível hierárquico equivalentes nos órgãos e unidades setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

Há três tipos de certificados, conforme as constatações verificadas:

- **Certificado de regularidade:** emitido quando o Órgão ou Unidade de Controle Interno formar a opinião de que na gestão dos recursos públicos foram adequadamente observados os princípios da legalidade, legitimidade e economicidade;
- **Certificado de regularidade com ressalvas:** emitido quando o Órgão ou Unidade de Controle Interno constatar falhas, omissões ou impropriedades de natureza formal no cumprimento das normas e diretrizes governamentais, quanto à legalidade, legitimidade e economicidade e que, pela irrelevância ou imaterialidade, não caracterizem irregularidade de atuação dos agentes responsáveis.
- **Certificado de irregularidade:** emitido quando o Órgão ou Unidade de Controle Interno verificar a não observância da aplicação dos princípios de legalidade, legitimidade e economicidade, constatando a existência de desfalque, alcance, desvio de bens ou outra irregularidade de que resulte prejuízo quantificável para a Fazenda Nacional e/ou comprometam, substancialmente, as demonstrações financeiras e a respectiva gestão dos agentes responsáveis, no período ou exercício examinado.

O Manual do SCI (BRASIL, 2001) prescreve que o certificado deve ser emitido levando-se em consideração a jurisprudência do TCU, suas súmulas e decisões julgadas em casos semelhantes, de modo a garantir adequada uniformidade de entendimento.

Parecer

O parecer do dirigente do órgão de controle interno é peça compulsória a ser inserida nos processos de tomada e prestação de contas, que serão remetidos ao Tribunal de Contas da União.

Constitui-se na peça documental que expressa a avaliação conclusiva do Sistema de Controle Interno sobre a gestão examinada, para que os autos sejam submetidos à autoridade ministerial que se pronunciará na forma prevista no artigo 52, da Lei n.º 8.443/92.

O parecer consignará qualquer irregularidade ou ilegalidade constatada, indicando as medidas adotadas para corrigir as falhas identificadas, bem como avaliará a eficiência e a eficácia da gestão, inclusive quanto à economia na utilização dos recursos públicos.

Nota

É o documento destinado a dar ciência ao gestor/administrador da área examinada, no decorrer dos exames, das impropriedades ou irregularidades constatadas ou apuradas no desenvolvimento dos trabalhos. Tem a finalidade de obter a manifestação dos agentes sobre fatos que resultaram em prejuízo à Fazenda Nacional ou de outras situações que necessitem de esclarecimentos formais.

Atributos de qualidade das comunicações do SCI

Todas as comunicações do SCI retromencionadas devem reunir, principalmente, os seguintes atributos de qualidade previstos na Seção VI, Capítulo VII, do Manual do SCI (BRASIL, 2001):

I. Concisão	utilizar linguagem sucinta e resumida, transmitindo o máximo de informações de forma breve. É característica dessa linguagem a precisão e a exatidão;
II. Objetividade	expressar linguagem prática e positiva, demonstrando a existência real e material da informação;
III. Convicção	demonstrar a certeza da informação que a comunicação deve conter visando persuadir e convencer qualquer pessoa para as mesmas conclusões, evitando termos e expressões que possam ensejar dúvidas;
IV. Clareza	expressar linguagem inteligível e nítida de modo a assegurar que a estrutura da comunicação e a terminologia empregada permitam que o entendimento das informações sejam evidentes e transparentes;
V. Integridade	registrar a totalidade das informações de forma exata e imparcial, devendo ser incluídos na comunicação todos os fatos observados, sem nenhuma omissão, proporcionando uma visão completa das impropriedades/irregularidades apontadas, recomendações efetuadas e conclusão;
VI. Oportunidade	transmitir a informação, simultaneamente, com tempestividade e integridade de modo que as comunicações sejam emitidas de imediato, com a extensão correta, a fim de que os assuntos neles abordados possam ser objeto de oportunas providências;
VII. Coerência	assegurar que a linguagem seja harmônica e concordante, de forma que a comunicação seja lógica, correspondendo aos objetivos determinados;

VIII. Apresentação	assegurar que os assuntos sejam apresentados numa sequência estruturada, isenta de erros ou rasuras que possam prejudicar o correto entendimento, segundo os objetivos do trabalho, de forma adequada, com uma linguagem que atenda, também, aos atributos de qualidade mencionados;
IX. Conclusivo	permitir a formação de opinião sobre as atividades realizadas. Em situações identificadas na ordem de serviço, poderá ficar especificado que não cabe uma manifestação conclusiva principalmente nos casos em que os exames forem de caráter intermediário.

Conteúdo do relatório, parecer ou certificado

Esses documentos devem atender aos requisitos indicados a seguir:

Certificado ou parecer de auditoria	
Processo, exercício e entidade	indicar número do processo, exercício examinado, unidade gestora/entidade examinada.
Escopo	<p>citar, no parágrafo inicial, o escopo do trabalho em função do tipo de auditoria realizada.</p> <p>registrar, no parágrafo intermediário, as impropriedades ou irregularidades que:</p> <ol style="list-style-type: none"> caracterizem a inobservância de normas legais e regulamentares; afetem a gestão ou situação examinada; comprometam a economicidade, legalidade e legitimidade da gestão ou situação examinada; e resultem ou não em prejuízo à Fazenda Nacional.
Impropriedades ou irregularidades	
Opinião quanto a regularidade	observado o contido no parágrafo intermediário, concluir, no parágrafo final, emitindo opinião quanto à regularidade, ou não, da gestão examinada.
Data	conter data do Certificado correspondente ao dia de sua emissão.
Assinatura	conter assinatura do Coordenador-Geral ou Gerente Regional de Controle Interno, ou ainda, autoridades hierárquicas equivalentes nos órgãos e unidade setoriais do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal.
Registro no CRC	no caso de auditoria contábil, conter o nome e o número de registro no Conselho Regional de Contabilidade do servidor do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal que examinou as demonstrações financeiras.

Relatório de auditoria

Processo, exercício e entidade	identificar o número do processo, período examinado e a unidade ou entidade examinada.
Fundamento legal	indicar as normas que instruem o processo de Tomada ou Prestação de Contas.
Local	identificar o local em que foi realizado o trabalho.
Objetivo da auditoria	definir o objetivo da auditoria e identificar as demonstrações financeiras examinadas, no caso de auditoria contábil.
Amostra e conformidade com normas de auditoria	declarar ter o exame sido efetuado por amostragem, na extensão julgada necessária e de acordo com as normas de auditoria aplicáveis ao Serviço Público Federal.
Escopo e limitações	comentar sobre a extensão dos trabalhos e eventuais restrições.
Controles internos	comentar sobre os controles internos administrativos, evidenciando, se for o caso, as deficiências e ineficácias dos sistemas.
Conformidade com normas legais	relatar sobre o cumprimento, ou não, das diretrizes governamentais e normas legais vigentes.
Legalidade, legitimidade e economicidade	comentar sobre a legalidade, legitimidade e economicidade na realização das despesas.
Recomendações	apresentar, se necessário, recomendações visando à correção das falhas verificadas durante o exame, particularmente naquelas situações em que forem identificadas impropriedades e irregularidades, devendo-se evitar recomendações imprecisas ou genéricas que não permitam adequada avaliação de sua implementação.
Verificação de providências em relação a trabalhos anteriores	comentar sobre a implementação das recomendações de relatórios de auditoria e fiscalização anteriores e de diligências do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e do Tribunal de Contas da União.

Comentários do Gestor

Denominada na CGU como “Audiência do Auditado”, a norma relativa à manifestação preliminar dos gestores em relação aos achados de auditoria prescreve que durante os trabalhos de campo deve ser dada oportunidade para os responsáveis pelas áreas auditadas se manifestarem:

1. Os servidores designados para a realização dos trabalhos de auditoria deverão, obrigatoriamente, durante os trabalhos de campo, dar conhecimento das ocorrências identificadas aos responsáveis pelas áreas auditadas, solicitando destes os devidos esclarecimentos e manifestações formais sobre as constatações preliminares, considerando a necessidade dos gestores públicos de ter assegurada, em tempo hábil, a oportunidade de apresentar esclarecimentos adicionais ou justificativas a respeito dos atos e fatos administrativos sob sua responsabilidade, no pleno exercício de seu direito de defesa.

O dirigente máximo da entidade também pode se manifestar, mas sobre o relatório final, cujas análises serão expressas por meio de nota técnica enviada a todos os destinatários do relatório.

2. Concluídos os trabalhos de campo, o titular do órgão ou unidade do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal responsável pela realização da ação de controle encaminhará o relatório final ao dirigente máximo da unidade ou entidade auditada. Manifestações posteriores do dirigente serão analisadas pela unidade de controle interno e consubstanciadas em nota técnica que será objeto de encaminhamento aos mesmos destinatários do relatório.

5. Normas de comunicação de resultados do TCU

As normas gerais de comunicação de resultados do TCU estão contidas no Capítulo 4, das Normas de Auditoria do TRIBUNAL (NAT, BRASIL, 2010), sendo que normas específicas quanto à elaboração de relatórios em auditorias de conformidade estão contidas nos Padrões de Auditoria de Conformidade (PAC/TCU, BRASIL, 2003) e, no que tange às auditorias operacionais, as normas específicas estão dispostas no Manual de Auditoria Operacional (MAO/TCU, BRASIL, 2000). Destaque-se que embora o TCU dissemine os resultados de seus trabalhos por diversos meios e formas, as normas mencionadas acima tratam predominantemente dos relatórios de auditoria.

Relatório de Auditoria

Segundo as NAT, o relatório de auditoria é o instrumento formal e técnico por intermédio do qual a equipe de auditoria comunica aos leitores o objetivo e as questões de auditoria, o escopo e as limitações de escopo, a metodologia utilizada, os achados de auditoria, as conclusões e as propostas de encaminhamento (NAT, 124).

Requisitos gerais do relatório

Para cada auditoria, os auditores devem preparar um relatório por escrito, em linguagem impessoal, cujo conteúdo deve ser de fácil compreensão, isento de imprecisões e ambiguidades, incluindo apenas informações devidamente apoiadas por evidências adequadas e pertinentes e, sobretudo, objetivo, convincente, construtivo e útil (NAT, 125).

Revisão do relatório

As NAT exigem que os relatórios devem ser minuciosamente revisados pelo coordenador da equipe de auditoria e pelo auditor responsável pela supervisão do trabalho, com vistas a assegurar o atendimento dos requisitos previstos no parágrafo anterior, bem como as que são tratadas no tópico seguinte e, ainda, assegurar que as conclusões e propostas de encaminhamento são aderentes e decorrem logicamente dos fatos apresentados (NAT, 126).

Requisitos de qualidade do relatório

Falaremos agora de um dos aspectos da auditoria que merecem mais atenção do auditor, os requisitos de qualidade do. Estes requisitos já eram tratados nas normas específicas do Tribunal, mas as NAT acrescentaram novas orientações e detalhamentos que você deve revisar, afinal, o relatório é o produto final do processo de auditoria e como o produto de qualquer

processo, a qualidade é um dos requisitos mais importantes para definir a aceitação do cliente.

Nas NAT estes requisitos estão tratados no parágrafo 129 e seus incisos I a VIII. No PAC/TCU, nos itens 27 a 27.7 e no MAO/TCU, nos itens 159-167. É importante esclarecer que sendo as NAT norma de maior hierarquia do que estas duas últimas, os seus requisitos prevalecem sobre os daquelas.

Os requisitos de qualidade exigidos pelas NAT são os reproduzidos a seguir:

<p>CLAREZA (NAT, 129, I)</p>	<p>Produzir textos de fácil compreensão. Evitar a erudição, o preciosismo, o jargão, a ambiguidade e restringir ao máximo a utilização de expressões em outros idiomas, exceto quando se tratar de expressões que não possuam tradução adequada para o idioma português e que já se tornaram corriqueiras. Termos técnicos e siglas menos conhecidas devem ser utilizados desde que necessários e devidamente definidos em glossário. Quando possível, complementar os textos com ilustrações, figuras e tabelas.</p> <p>Usar palavras e expressões em seu sentido comum, salvo quando o relatório versar sobre assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área. Usar frases curtas e concisas. Construir orações na ordem direta, preferencialmente na terceira pessoa, evitando preciosismos, neologismos e adjetivações dispensáveis. Buscar uniformidade do tempo verbal em todo o texto, dando preferência ao tempo presente ou ao futuro simples do presente. Usar recursos de pontuação de forma judiciosa, evitando abusos de caráter estilístico.</p>
<p>CONVICÇÃO (NAT, 129, II)</p>	<p>Expor os achados e as conclusões com firmeza, demonstrando certeza da informação comunicada, evitando palavras ou expressões que denotem insegurança, possam ensejar dúvidas ou imprecisões no entendimento, tais como “SMJ”, “supõe-se”, “parece que”, “deduzimos”, “achamos”, “há indícios”, “talvez”, “entendemos”, “esta equipe de auditoria entende que...”, “foi informado a esta equipe de auditoria que...”, “ouvimos dizer”, “conforme declarações verbais”, “boa parte”, “alguns”, “diversos” “a maioria”, “muitas/vários/inúmeros”, “aparenta/aparentemente”.</p>
<p>CONCISÃO (NAT, 129, III)</p>	<p>Ir direto ao assunto, utilizando linguagem sucinta, transmitindo o máximo de informações de forma breve, exata e precisa. Dizer apenas o que é requerido, de modo econômico, isto é, eliminar o supérfluo, o floreio, as fórmulas e os clichês. Não utilizar comentários complementares desnecessários nem fugir da ideia central. Intercalações de textos devem ser utilizadas com cautela, de modo a não dificultar o entendimento pelo leitor. Não devem ser utilizados comentários entre aspas com sentido dúbio ou irônico. A transcrição de trechos de doutrina e/ou jurisprudência que componham o critério deve restringir-se ao mínimo necessário. A transcrição de trechos de evidências documentais somente deverá ser feita quando for essencial ao entendimento do raciocínio. Ser conciso significa que o relatório não se estenda mais do que o necessário para respaldar a mensagem. Detalhes excessivos detratam o relatório e podem, inclusive, ocultar a mensagem real, confundir ou distrair o leitor. O relatório não deve exceder trinta páginas, excluídos a folha de rosto, o resumo, o sumário, as listas de figuras e tabelas, os anexos e os documentos juntados, exceto quando houver achados de alta complexidade ou em grande quantidade, a critério do titular da unidade técnica coordenadora da auditoria.</p>

COMPLETUDE
(NAT, 129, IV)

Apresentar toda a informação e todos os elementos necessários para satisfazer os objetivos da auditoria, permitir a correta compreensão dos fatos e situações relatadas. Prover os usuários do relatório com uma compreensão suficientemente completa significa oferecer uma perspectiva da extensão e significância dos achados relatados, tais como a frequência de ocorrências relativas ao número de casos ou transações examinados. Significa, também, descrever evidências e achados sem omissões de informações significativas e relevantes relacionadas aos objetivos da auditoria. Ser completo também significa determinar claramente o que devia e não foi feito, descrevendo explicitamente as limitações dos dados, as limitações impostas pelas restrições de acesso a registros e outras questões. Relações entre objetivos, critérios, achados e conclusões precisam ser expressas de forma clara e completa, permitindo sua verificação.

EXATIDÃO
(NAT, 129, V)

Apresentar as necessárias evidências para sustentar seus achados, conclusões e propostas, procurando não deixar espaço para contra-argumentações. A exatidão é necessária para assegurar ao leitor de que o que foi relatado é fidedigno e confiável. Um erro pode pôr em dúvida a validade de todo o relatório e pode desviar a atenção da substância do que se quer comunicar. As evidências apresentadas devem demonstrar a justeza e a razoabilidade dos fatos descritos. Retratar corretamente significa descrever com exatidão o alcance e a metodologia, e apresentar os achados e as conclusões de uma forma coerente com o escopo da auditoria.

RELEVÂNCIA
(NAT, 129, VI)

Expor apenas aquilo que tem importância dentro do contexto e que deve ser levado em consideração em face dos objetivos da auditoria. Não se deve discorrer sobre fatos ou ocorrências que não contribuem para as conclusões e não resultem em propostas de encaminhamento.

TEMPESTIVIDADE
(NAT, 129, VII)

Os relatórios de auditoria devem ser emitidos tempestivamente para que sejam de maior utilidade aos leitores de destinatários, particularmente àqueles a quem cabe tomar as providências necessárias. Auditores devem cumprir o prazo previsto para a elaboração do relatório, sem comprometer a qualidade.

OBJETIVIDADE
(NAT, 129, VIII)

Apresentar o relatório de forma equilibrada em termos de conteúdo e tom. A credibilidade de um relatório é reforçada quando as evidências são apresentadas de forma imparcial. A comunicação deve ser justa e não enganosa, resguardando-se contra a tendência de exagerar ou superenfatizar deficiências. Interpretações devem ser baseadas no conhecimento e compreensão de fatos e condições. O tom dos relatórios pode encorajar os tomadores de decisão a agir sobre os achados e propostas encaminhadas pelos auditores. Um tom equilibrado é alcançado quando os relatórios apresentam evidências suficientes e apropriadas para apoiar os achados, enquanto se abstenha de usar adjetivos ou advérbios que caracterizem indícios de uma forma que implica crítica ou conclusões sem suporte. A objetividade dos relatórios de auditoria é reforçada quando esses declaram explicitamente a fonte das evidências e as premissas utilizadas na análise.

O relatório de auditoria pode reconhecer os aspectos positivos do objeto auditado, se aplicável aos objetivos da auditoria. A inclusão dos aspectos positivos do objeto poderá levar a um melhor desempenho por outras organizações do governo que lerem o relatório. Os relatórios de auditoria são mais objetivos quando demonstram que o trabalho foi realizado por uma equipe profissional, imparcial, independente e especializada.

Estrutura e conteúdo dos relatórios

As NAT não estabelecem a estrutura nem define amiúde o conteúdo que devem ter os relatórios de auditoria, remetendo essas questões às normas específicas: “manuais, padrões e normas mais específicas devem estabelecer a estrutura dos relatórios de auditoria, o conteúdo de suas respectivas seções e requisitos adicionais aplicáveis, conforme a natureza das auditorias, os seus objetos e as suas finalidades mais comuns” (NAT, 127).

No que tange ao conteúdo, as NAT limitam-se a estabelecer, de maneira geral, o que eles devem contemplar (NAT, 128):

- a) a deliberação que autorizou a auditoria e as razões que motivaram a deliberação, se necessário;
- b) uma declaração de conformidade com as NAT;
- c) objetivo e as questões de auditoria;
- d) a metodologia da auditoria, o escopo e as limitações de escopo;
- e) a visão geral do objeto da auditoria, revisada após a execução;
- f) os resultados da auditoria, incluindo os achados, as conclusões, os benefícios estimados ou esperados, o volume de recursos fiscalizados e as propostas de encaminhamento; e
- g) a natureza de qualquer informação confidencial ou sensível omitida, se aplicável.

Assim, o PAC/TCU (28 a 58) e o MAO/TCU (175 a 197) que definem a estrutura padrão dos relatórios de auditorias de conformidade e operacionais, respectivamente, e também a natureza do conteúdo de cada seção do relatório, bem como a ordem em que elas devem neles figurar, havendo pequenas variações entre os relatórios dessas duas modalidades de auditoria, mais na forma de disposição dos conteúdos do que em relação à matéria neles tratadas.

Nos tópicos subsequentes detalharemos as orientações relativas aos conteúdos exigidos nos relatórios, conforme as disposições da NAT e das normas específicas acima mencionadas.

Fundamentos da fiscalização

(NAT, 128 a; PAC/TCU, 37.1; MAO/TCU, 147b)

O relatório deve conter, na introdução, a deliberação que originou a fiscalização e menção às razões que motivaram a deliberação, se necessário. Nas auditorias operacionais, o tópico “Antecedentes”, da seção “Introdução”, contemplará as razões que originaram a auditoria, a decisão que a autorizou e a existência de fiscalizações anteriores no mesmo objeto.

Declaração de conformidade com as NAT

(NAT, 128b, 130 e 131)

Os relatórios de auditoria devem incluir uma declaração dos auditores de que os trabalhos foram realizados em conformidade com as NAT, desde que todos os requisitos nelas previstos tenham sido observados (NAT, 130).

Quando não seguirem as NAT na íntegra ou segui-las com adaptações, como nas situações em que tiverem ocorrido limitações de escopo em função de restrições de acesso a registros oficiais do governo ou de outras condições específicas necessárias para conduzir a auditoria, os auditores devem declarar no relatório os requisitos que não foram seguidos, as razões para não terem seguido e como isso afetou ou pode ter afetado os objetivos, os resultados e as conclusões da auditoria (NAT, 131).

Essa declaração deve estar contida na seção Introdução, tanto nos relatórios de auditorias de conformidade como nos de auditorias operacionais, abrindo o título que tratar da metodologia da auditoria, do escopo e das limitações de escopo (PAC/TCU, 37.4; MAO/TCU, 175e).

Objetivo, escopo, questões, metodologia e limitações da auditoria

(NAT, 128c,d e 132 a 135; PAC/TCU, 37.3 e 37.4; MAO/TCU, 147c)

O relatório deve incluir o objetivo da auditoria, o escopo, a metodologia utilizada e as limitações, essas se tiverem ocorrido, ou uma declaração de que nenhuma restrição foi imposta aos exames. Os usuários do relatório precisam dessas informações para entender o propósito da auditoria, a natureza e a extensão dos trabalhos de realizados, o contexto e perspectiva sobre o que é relatado, e todas as limitações significativas ao trabalho realizado (NAT, 132).

O objetivo deve ser expresso por meio de uma declaração precisa daquilo que a auditoria se propôs a realizar. A questão fundamental que deveria ser esclarecida. O escopo deve explicitar a profundidade e a amplitude do trabalho para alcançar o objetivo da auditoria. As questões de auditoria, que compõem o seu escopo e que foram definidas como linhas de abordagem com vistas à satisfação do objetivo, também devem constar do relatório (NAT, 133).

A metodologia compreende os métodos empregados na coleta, no tratamento e na análise dos dados, e deve ser exposta resumidamente, relatando-se os detalhes em anexo. Caso tenha sido utilizada amostragem, deve ser indicado o método adotado, os critérios para seleção da amostra e a incerteza embutida nos cálculos (NAT, 134).

As limitações impostas ao trabalho, associadas à metodologia utilizada para abordar as questões de auditoria, à confiabilidade ou à dificuldade na obtenção de dados, assim como as limitações relacionadas ao próprio escopo do trabalho, como áreas ou aspectos não examinados em função de quaisquer restrições, devem ser consignadas no relatório indicando-se as razões e se isso afetou ou pode ter afetado os objetivos, os resultados e as conclusões da auditoria (NAT, 135).

Todos esses elementos fazem parte da seção Introdução do relatório de auditoria, conforme disciplinados no PAC/TCU, 37.3 e 37.4 e no MAO/TCU, 147c.

Identificação do objeto da auditoria

(PAC/TCU, 30; MAO/TCU, 147 e 175c)

A área ou o assunto objeto da auditoria, incluindo informações como o nome da entidade auditada, a data e o período abrangido devem constar das seções introdutórias do relatório (folha de rosto, nas auditorias de conformidade, e introdução, nas auditorias operacionais). Detalhes são apresentados na visão geral do objeto.

Visão geral do objeto da auditoria

(NAT 128c, 136 e 137; PAC/TCU, Glossário e 37.2; MAO/TCU, 177 e 178)

Os relatórios devem conter uma descrição das características do objeto de auditoria que sejam necessárias à sua compreensão objetivando oferecer ao leitor o conhecimento e a compreensão necessária para um melhor entendimento do relatório. A visão geral do objeto, elaborada na fase de planejamento e revisada após a execução (NAT, 136).

Tipicamente, a visão geral do objeto inclui informações sobre o ambiente legal, institucional e organizacional em que ele se insere, tais como legislação aplicável, objetivos institucionais, pontos críticos e deficiências de controle interno e, dependendo da finalidade da auditoria, objetivos, responsáveis, histórico, beneficiários, principais produtos, relevância, indicadores de desempenho, metas, aspectos orçamentários, processo de tomada de decisão, sistemas de controle (NAT, 137).

A visão geral do objeto também faz parte da seção Introdução do relatório de auditoria, conforme disciplinados no PAC/TCU, 37.2 e 37.4 e no MAO/TCU, 177/8.

Apresentação dos achados

(NAT, 138 a 142; PAC/TCU, 38 a 48-A; MAO/TCU, 179 a 184)

Os achados de auditoria são apresentados numa seção própria destinada a esse fim no relatório de auditoria. O principal instrumento de apoio à sua elaboração é a matriz de achados, um documento padrão adotado pelo TCU que estrutura o desenvolvimento dos achados, explicitando, para cada um, a situação encontrada, os objetos nos quais foi constatado, o critério de auditoria adotado, as evidências, as causas, os efeitos reais ou potenciais, os responsáveis e os esclarecimentos por eles prestados, a conclusão da equipe de auditoria e a proposta de encaminhamento. Os achados devem ser desenvolvidos com base nas orientações contidas no tópico “Desenvolvimento dos Achados”, das Normas de Planejamento e Execução” e apresentados seguindo a estruturação padronizada estabelecida no parágrafo 138, das NAT.

As NAT enumeram onze elementos para a descrição de um achado, contudo estabelece que manuais, normas e padrões mais específicos podem restringir ou estabelecer que outros elementos sejam relatados, a depender da natureza, dos objetos e das finalidades mais comuns das auditorias (NAT, 139).

Os auditores devem relatar seus achados numa perspectiva de descrever a natureza e a extensão dos fatos e do trabalho realizado que resultou na conclusão. Para dar ao leitor uma base para avaliar a importância e as consequências dos achados, os auditores devem, conforme aplicável, relatar as situações encontradas em termos da população ou do número de casos examinados e quantificar os resultados em termos de valor monetário ou de outras medidas, conforme o caso. Se não puder mensurar, os auditores devem limitar adequadamente suas conclusões (NAT, 140).



Para maiores esclarecimentos, ver também o tópico “Desenvolvimento dos achados” das normas de execução do TCU, neste texto.

Apresentação dos achados

(NAT, 138 a 142; PAC/TCU, 38 a 48-A; MAO/TCU, 179 a 184)

Caso a situação encontrada seja avaliada como irregularidade grave ou relevante, que justifique a audiência de responsáveis, para eventual aplicação de multa, ou a conversão em tomada de contas especial para citação dos responsáveis, esses devem ser devidamente identificados em rol juntado ao relatório, e a avaliação de culpabilidade e, se for o caso, de considerações acerca da punibilidade dos responsáveis devem ser desenvolvidas com base em matriz de responsabilização, um documento padrão adotado pelo TCU que permite a verificação da responsabilidade pelo achado (NAT, 142).

Em auditorias operacionais, a forma de apresentação dos achados difere um pouco da utilizada em auditorias de conformidade, podendo, inclusive variar entre um e outro trabalho. Os capítulos principais do relatório compõem-se do relato articulado e argumentado sobre os achados de auditoria, que devem ser apresentados em ordem decrescente de relevância, isto é, inicia-se pelo tema que se revelou mais importante. O mesmo se aplica à apresentação dos achados dentro de cada capítulo, em subtítulos apresentados em ordem decrescente de relevância. Portanto, nem sempre será mantida a ordem proposta no projeto de auditoria. Outra forma de organizar o texto é partir dos temas mais gerais para os mais específicos. Essa pode ser a melhor maneira de apresentar assuntos complexos e interligados cuja compreensão seja facilitada a partir da leitura de achados que introduzam o contexto no qual os demais de inserem. Nesse tipo de auditoria, dependendo do tipo de questão de auditoria, nem sempre é possível identificar causas ou formular propostas, mas o ponto crucial do relatório é a análise das evidências, que devem ser apresentadas de forma lógica, articulada e com ilustrações que facilitem a compreensão da situação encontrada. Os argumentos que fundamentam a posição da equipe devem ser confrontados com os melhores argumentos contrários (NAT, 141).

Esclarecimentos de responsáveis

(NAT, 143)

Os esclarecimentos dos responsáveis acerca dos achados preliminares de auditoria, consistentes em manifestações formais apresentadas por escrito em resposta a ofícios de requisição da equipe de auditoria, deverão ser incorporados nos relatórios como um dos elementos de cada achado, individualmente (NAT, 143).

Observe que os esclarecimentos prestados pelos responsáveis é um dos elementos de um achado, conforme previsto nas NAT (138, i), mas, analogamente ao tratamento dado aos comentários dos gestores, não significa que se transcreverá na íntegra o esclarecimento prestado, basta um resumo, escrito com objetividade e fiel ao texto original. O documento enviado pelo responsável se constituirá em papel de trabalho da auditoria.

Comentários dos gestores

(NAT, 144 a 148; MAO/TCU, 185 a 189)

Um dos modos mais efetivos para assegurar que um relatório seja imparcial, objetivo e completo é submeter o relatório preliminar para obtenção de comentários por parte dos dirigentes da entidade auditada. A inclusão desses comentários no relatório final resulta em um documento que não só apresenta os achados, as conclusões e as propostas da equipe de auditoria, mas também a perspectiva dos dirigentes da entidade e as ações corretivas que pretendem tomar (NAT, 144).

O relatório preliminar a ser remetido aos gestores deve antes ser revisado pelo supervisor do trabalho (NAT, 145).

Conclusões

(PAC/TCU, 49 a 52; MAO/TCU, 190 a 192)

Deve-se informar, no ofício que enviar o relatório preliminar, que a obtenção desses comentários não representa abertura do contraditório e, portanto, não significa exercício de direito de defesa, o qual, se necessário, poderá ser exercido nas etapas processuais posteriores e, ainda, que o seu conteúdo, por não ter sido ainda objeto de apreciação por parte do relator e dos colegiados do TCU, deve ser tratado como confidencial (NAT, 145 e 146).

Os comentários dos gestores devem, sempre que possível, ser incorporados, de forma resumida, no relato dos achados e serão analisados pela equipe juntamente com os demais fatos. O documento encaminhado pelo gestor se constituirá em papel de trabalho da auditoria (NAT, 147 e 148).

Relato de informações confidenciais ou sensíveis
(NAT 149 a 151)

Sempre que o relato envolver informações sensíveis ou de natureza confidencial, sobretudo se a publicação dessas informações puder comprometer investigações ou procedimentos legais em curso ou que possam ser realizados, a equipe deverá consultar o titular da unidade técnica sobre a necessidade de tratar o processo como sigiloso (NAT, 149).

Informações e documentos protegidos por sigilo constitucional ou legal somente poderão integrar autos de processos de controle externo mediante autorização judicial para seu compartilhamento (NAT, 151).

A classificação das informações produzidas ou custodiadas pelo TCU observará os critérios e os procedimentos de segurança estabelecidos em normativo específico, bem como as disposições constitucionais, legais e regimentais vigentes. As informações recebidas de pessoa física ou jurídica externa ao Tribunal devem ser classificadas de acordo com os requisitos de segurança da informação pactuados com quem as forneceu (NAT, 150).

Tratamentos de conteúdos em anexos do relatório

(NAT, 152 a 153)

Para atender ao requisito de concisão dos relatórios, os conteúdos ou documentos que, embora diretamente relacionados aos assuntos tratados no relatório, não sejam essenciais à sua compreensão como memórias de cálculo, protocolos de teste, descrições detalhadas devem ser incluídos em seus anexos, isso, entretanto, não deve causar prejuízo de entendimento para o leitor, cabendo à equipe de auditoria avaliar cada caso. Consideram-se anexos, ainda, aqueles documentos que por seu tamanho ou disposição gráfica não possam constar do corpo do relatório, tais como, tabelas, gráficos e fotografias (NAT, 152 e 153).

Benefícios estimados ou esperados e volume de recursos fiscalizados

(NAT, 154 e 155; PAC/TCU, 31 e 37.5)

Os benefícios estimados ou esperados da auditoria, tais como débito, multa, economia, ganho, melhoria, apurados conforme critérios estabelecidos em norma específica, ou a expectativa de controle gerada, devem ser consignados nos relatórios de auditoria. A equipe deve quantificar ou, se não for possível, estimar os benefícios que poderão ser obtidos, caso as ações contidas nas propostas venham a ser adotadas (NAT, 154).

O montante efetivamente fiscalizado, denominado volume de recursos fiscalizados (VRF), deve ser consignado nos relatórios de auditoria, conforme critérios de apuração estabelecidos em norma específica (NAT, 155).

A conclusão constitui uma seção exclusiva do relatório, na qual, logo no início, deve-se trazer resposta à questão fundamental da auditoria, constante do enunciado do seu objetivo. Em seguida, devem-se abordar as respostas às questões formuladas para compor o escopo da auditoria com vistas à satisfação de seu objetivo (NAT, 156).

As conclusões do relatório são afirmações da equipe, deduzidas dos achados. Para a formulação da conclusão, devem ser considerados os efeitos dos achados, obtidos pela avaliação da diferença entre situação encontrada e o resultado que teria sido observado caso se tivesse seguido o critério de auditoria (NAT, 158).

A força das conclusões dos auditores depende da suficiência e da adequação das evidências que suportam os achados e da solidez da lógica utilizada para formulá-las. As conclusões são mais fortes quando levam a propostas de encaminhamento cujos usuários do relatório concordam com a necessidade das proposições (NAT, 157).

A conclusão deve fazer menção expressa quanto à possibilidade, ou não, da generalização dos resultados obtidos na análise do conjunto de casos, transações ou processos examinados para todo o universo ou população, conforme tenha sido calculado o tamanho do conjunto analisado, bem como realizada a seleção de seus elementos constituintes (NAT, 159). As NAT detalham as condições de quando se pode ou não fazer generalizações de partes para o todo (ver NAT, 159.1/2).

Conclusões

(NAT, 156 a 162;
PAC/TCU, 49 a 52;
MAO/TCU, 190 a
192)

As conclusões devem indicar o impacto dos achados nas contas dos órgãos/ entidades fiscalizados. Para tanto, é necessário identificar as responsabilidades ao longo do tempo, bem como o estado das respectivas contas (número do processo, se foi julgado etc.) (NAT, 162). A não detecção de irregularidades ou impropriedades na abordagem das questões de auditoria também podem ser feitas na conclusão (NAT, 161).

Em auditorias operacionais, as conclusões são inferências lógicas sobre a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de organizações, programas ou atividades governamentais, com base nos achados. A conclusão não é apenas um resumo dos achados, devendo-se destacar, de forma equilibrada, os pontos fortes do objeto de auditoria, as principais oportunidades de melhoria de desempenho e os possíveis benefícios esperados quantificando-os, sempre que possível, em termos de economia de recursos ou de outra natureza de melhoria. Devem ser relatadas as dificuldades enfrentadas pelos gestores e destacadas as iniciativas positivas por eles empreendidas no sentido de superar as dificuldades (NAT, 160).

Por fim, a conclusão deve relatar o benefício total estimado ou esperado do conjunto das propostas de encaminhamento, caso as ações nelas contidas venham a ser adotadas (NAT, 161 c/c 155).

Proposta de encaminhamento

(NAT, 163 a 166;
PAC/TCU, 39.10,
53 a 58; MAO/
TCU, 193 a 197)

As propostas de deliberação devem ter correspondência clara com os achados e devem ser baseadas nas causas desses. Isto significa dizer que devem ser consistentes com os achados, decorrendo logicamente destes e das conclusões e focando em suas causas. Tanto é assim, que as propostas deverão indicar, entre parênteses, os números dos parágrafos ou itens nos quais os achados a que se referem foram apresentados no relatório (NAT, 163).

<p>Proposta de encaminhamento (NAT, 163 a 166; PAC/TCU, 39.10, 53 a 58; MAO/TCU, 193 a 197)</p>	<p>São variados os tipos de proposta que podem ser encaminhadas pelas equipes de fiscalização, dado que o mandato do TCU permite-lhe não só a realização de auditorias e inspeções, mas também julgar e aplicar sanções em decorrência dos resultados dessas ações. Assim, na proposta de encaminhamento, para cada achado de auditoria, decorrentes ou não da investigação de questões de auditoria devem ser formuladas, conforme o caso, proposições de medidas saneadoras como audiência, para fins de possível aplicação de multas, conversão do processo em tomada de contas especial para fins de ressarcimento ao erário, determinações, recomendações e/ou medidas cautelares, como o afastamento temporário do responsável, indisponibilidade de bens do responsável, arresto de bens do responsável, suspensão de ato ou procedimento (NAT, 164).</p> <p>Determinações e recomendações</p> <p>As propostas dessa natureza devem ser formuladas focando “o quê” deve ser aperfeiçoado ou corrigido e não “o como”, dado e à discricionariedade que cabe ao gestor e o fato de que a equipe de auditoria não poder alegar deter a única solução para o problema identificado (NAT, 165).</p> <p>As recomendações geralmente sugerem o aperfeiçoamento necessário, mas não a forma de alcançá-lo, embora em determinadas circunstâncias, às vezes, se justifiquem uma recomendação específica como, por exemplo, alterar a legislação com o intuito de melhorar a administração (NAT, 165).</p> <p>A formulação de determinações deve ser precedida de avaliação quanto ao atendimento dos requisitos indispensáveis para a sua proposição, conforme estabelecido em norma específica do Tribunal (NAT, 166).</p>
<p>Distribuição de relatórios (NAT, 170)</p>	<p>No TCU, os relatórios de auditoria destinam-se exclusivamente aos relatores e à apreciação dos colegiados. O envio a outros destinatários deve ser objeto de proposta inclusa nas propostas de encaminhamento do relatório.</p>
<p>CrITÉrios para divulgação de resultados de auditoria (NAT, 171 e 172)</p>	<p>Embora tanto as NAT como as normas específicas de auditoria do TCU (PAC/TCU e MAO/TCU) tratem predominantemente apenas da comunicação de resultados por meio do relatório, as NAT preveem a divulgação de resultados por outros meios: “os resultados de uma mesma auditoria podem ser comunicados com variações na forma e no conteúdo, dependendo dos seus destinatários e da sua finalidade, bem como do público alvo que deve ser informado a respeito, cabendo a normas específicas dispor acerca de comunicações por outros meios, que não o relatório, inclusive com relação às suas formas e conteúdo” (NAT, 172). Contudo, até o momento da elaboração deste curso, não havia normas específicas sobre outros meios de comunicação de resultados.</p> <p>Importante destacar ainda que no TCU os resultados das auditorias só podem ser divulgados após a apreciação pelos colegiados, salvo expressa autorização do relator ou dos próprios colegiados (NAT, 171).</p>



Síntese

Neste tópico, vimos que os resultados de uma auditoria consistem em opiniões e conclusões sobre os achados dela resultantes, bem como, em alguns casos, em recomendações e outras propostas de encaminhamento com vistas a provocar uma ação sobre as causas dos achados.

Vimos, ainda, que essas opiniões e conclusões são expressas nas formas de relatórios, pareceres, certificados, cartas, notas técnicas, dentre outras formas estabelecidas nas normas de comunicação de resultados de cada entidade de auditoria, e também que os resultados de uma mesma auditoria podem ser comunicados com variações na forma e no conteúdo, dependendo dos destinatários e da finalidade a que eles se destinam, bem como do público alvo que deve ser informado a respeito.

Ao estudarmos as normas das instituições escolhidas (GAO, IIA, Intosai, CGU e TCU), foi possível perceber que as normas relativas à comunicação de resultados têm muito em comum entre elas e, basicamente, estabelecem requisitos de qualidade, conteúdo mínimo obrigatório dos relatórios, pareceres ou certificados e, em alguns casos, regras sobre a distribuição desses documentos.

No tocante aos elementos desse grupo de normas, vimos que todas as instituições têm uma preocupação especial com a estruturação ou o desenvolvimento dos achados de auditoria, bem como com a sua conexão com as recomendações e outras propostas de encaminhamento deles decorrentes e, ainda, com os requisitos de qualidade dos relatórios.

Em síntese, é possível afirmar que as normas de comunicação de resultados em auditoria preocupam-se com:

- os critérios que devem ser observados na comunicação de resultados;
- o conteúdo e a qualidade dessas comunicações;
- a disseminação dos resultados.

Referências

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria Federal de Controle Interno. Manual do sistema de controle interno do Poder Executivo Federal. Anexo à Instrução Normativa nº 01, de 6 de abril de 2001. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN01_06abr2001.pdf>. Acesso em: 04 abr. 2010.

_____. _____. Controladoria-Geral da União. Secretaria Federal de Controle Interno. Instrução Normativa nº 07, de 29 de dezembro de 2006. Estabelece normas de elaboração e acompanhamento da execução do Plano Anual de Atividades das Auditorias Internas das entidades da administração indireta do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN_CGU_07_2006_alterada.pdf> Acesso em: 16 maio 2010.

_____. _____. _____. Instrução Normativa nº 01, de 3 de janeiro de 2007. Estabelece o conteúdo do Plano Anual de Atividades de Auditoria Interna e do Relatório Anual de Atividades de Auditoria Interna. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/InstrucoesNormativas/IN_SFC_01_2007.pdf>. Acesso em: 16 maio 2010.

_____. Tribunal de Contas da União. Portaria-TCU nº 144, de 10 de julho de 2000. Aprova o Manual de auditoria de natureza operacional do Tribunal de Contas da União (MAO). Com anexo atualizado pela Portaria Segecex 4/2010. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/PORTN/20100707/PRT2000-144.doc>>. Acesso em: 4 abr. 2010.

_____. _____. Portaria-TCU nº 90, de 6 de março de 2003. Padrões de auditoria de conformidade (com anexo atualizado pela Portaria Segecex 26/2009). Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/PORTN/20100218/PRT2003-090.doc>>. Acesso em: 4 abr. 2010.

_____. _____. Instrução normativa nº 49, de 13 de dezembro de 2005a. Dispõe sobre as fiscalizações realizadas pelo TCU. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 3 jan.2006. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/IN/20090206/INT2005-049.doc>>. Acesso em: 4 abril 2010.

_____. _____. Resolução nº 185, de 13 de dezembro de 2005b. Dispõe sobre o plano de fiscalização previsto no art. 244 do Regimento Interno do TCU. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 3 jan. 2006. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/Resol/20090206/RES2005-185.doc>>. Acesso em: 4 abr. 2010.

_____. _____. Resolução nº 226, de 27 de maio de 2009. Código de ética dos servidores do Tribunal de Contas da União (CESTCU). Boletim do Tribunal de Contas da União, Brasília, DF, ano 42, n. 2, 2 jun. 2009. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/institucional/conheca_tcu/codigo_etica_servidor.pdf>. Acesso em: 4 abr. 2010.

_____. _____. Portaria-TCU nº 280, de 8 de dezembro de 2010. Aprova as normas de auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT). Boletim do Tribunal de Contas da União, Brasília, DF, ano XLIII, n. 29, 10 dez. 2010. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/974434.PDF>>. Acesso em: 27 fev. 2011.

ESTADOS UNIDOS. General Accounting Office. Government Auditing Standards (GAO). July 2007 Revision. Disponível em: <<http://www.gao.gov/govaud/ybk01.htm>>. Acesso em: 14 jun. 2010.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA). Práticas para o exercício profissional da auditoria interna. Tradução José Juarez de Paula Freire. São Paulo: Audibra, 2004. Disponível em: <<http://www.audibra.org.br/arquivos/Normas%20Internacionais%20Auditoria%20-%20Codigo%20de%20Etica.pdf>>. Acesso em: 23 maio 2010.

ORGANIZAÇÃO INTERNACIONAL DE ENTIDADES FISCALIZADORAS SUPERIORES (INTOSAI). The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI). Disponível em: <<http://www.issai.org/composite-347.htm>>. Acesso em: 4 abr. 2010.

Auditoria Governamental

MÓDULO 2

PLANEJAMENTO DE AUDITORIA

CARLOS ALBERTO SAMPAIO DE FREITAS

MÓDULO 2 - Planejamento de auditoria

AULA 1 - Técnicas de auditoria

O que são técnicas de auditoria? Quais são as principais técnicas de auditoria? Para que servem?



Para responder a essas questões, vamos estudar as técnicas de uso mais frequente em auditoria e conhecer alguns exemplos de aplicação dessas técnicas.

Para facilitar o estudo, esta aula está organizada da seguinte forma:

Introdução	188
1. Técnicas de obtenção de evidência física	190
2. Técnicas de obtenção de evidência documental.....	193
3. Técnicas de obtenção de evidência testemunhal.....	200
4. Técnicas de obtenção de evidência analítica.....	202
5. Outras técnicas usadas em auditoria	212
Síntese	213
Referências	214

Ao final desta aula, esperamos que você tenha condições de:

- diferenciar as técnicas de auditoria mais comumente utilizadas segundo sua finalidade;
- dada uma situação de auditoria, identificar as técnicas aplicáveis.

Pronto para começar ? Então, vamos!

Introdução



Auditoria é um processo sistemático que busca avaliar objetivamente uma situação com base em critérios a ela aplicáveis e relatar os resultados dessa avaliação. Uma característica desse processo é que ele envolve a obtenção e o tratamento de dados e informações relacionadas à situação examinada e aos critérios de auditoria aplicáveis.

Técnicas de auditoria são aplicadas para a obtenção de informações sobre o objeto auditado e para a identificação de evidências.

Dados e informações a respeito do objeto auditado são, portanto, insumos essenciais de uma auditoria. A análise desses insumos é especialmente importante para duas finalidades:

- calibrar o foco do trabalho, na fase de planejamento, com a formulação de questões que nortearão o trabalho de auditoria; e
- identificar evidências e sustentar achados nas fases de execução e relatório.

Planejamento



Execução



Figura 1 – Etapas em que se aplicam técnicas de auditoria.

As técnicas de auditoria são as formas ou maneiras utilizadas na aplicação dos procedimentos com vistas à obtenção de diferentes tipos de evidências ou ao tratamento de informações (BRASIL, 2010b). Peter e Machado (2003) definem evidência em auditoria como o conjunto de fatos comprovados, suficientes, competentes e pertinentes, obtidos durante os trabalhos de auditoria, por meio de observações, inspeções, entrevistas e exames dos registros, que sustentam as conclusões do auditor.

Técnica de auditoria não é sinônimo de procedimento de auditoria. Procedimentos de auditoria consistem no detalhamento, passo a passo, das atividades necessárias para obtenção e tratamento de informações. Já as técnicas servem de base aos procedimentos. Veja, no quadro a seguir, exemplos de procedimentos e as respectivas técnicas nas quais se apoiam.

PROCEDIMENTO	TÉCNICA
Se não for constatada a existência real da(s) licitante(s), entrevistar moradores da vizinhança, de maneira a formar convicção quanto à existência ou não da empresa contratada.	Entrevista
No caso de aquisição de bens de consumo que já tenham sido distribuídos ou consumidos, deve ser verificado se a quantidade adquirida e entregue, conforme documentos fiscais ou faturas, ou registros de entrada de mercadoria em estoque, é demasiadamente grande para ser estocada nos locais indicados nos documentos fiscais, visitando o almoxarifado (local de estocagem do bem).	Inspeção Física Revisão Analítica
Identificar a existência de indicadores de fraude nos documentos fiscais comprobatórios de despesas no tocante aos seus aspectos intrínsecos (dados pré-impressos), verificando se: há o número da AIDE, os dados da gráfica e a faixa de numeração autorizada para o impresso no rodapé ou na lateral direita.	Exame Documental



Técnicas de auditoria podem ser classificadas de acordo com o tipo de evidência obtida com sua aplicação. Peter e Machado (2003) identificam quatro tipos de evidência segundo a forma:

- Evidência física:** obtida em decorrência de uma inspeção física ou observação direta de pessoas, bens ou transações. Normalmente é apresentada sob a forma de fotografias, gráficos, memorandos descritivos, mapas, amostras físicas etc;
- Evidência documental:** é aquela obtida dos exames de ofícios, contratos, documentos comprobatórios (notas fiscais, recibos etc.) e informações prestadas por pessoas de dentro e de fora da entidade auditada;
- Evidência testemunhal:** é aquela decorrente da aplicação de entrevistas e questionários;
- Evidência analítica:** decorre da conferência de cálculos, comparações, correlações e análises feitas pelo auditor.

A obtenção e o tratamento de dados e informações são cruciais para o sucesso de uma auditoria e não devem ser realizados sem o uso de **técnicas apropriadas**. As Normas de Auditoria do TCU (BRASIL, 2011) estabelecem que os auditores devem ter bom conhecimento das técnicas 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)

Nesta aula, vamos conhecer as seguintes técnicas, aplicadas com mais frequência em auditorias governamentais:

- a. Técnicas de obtenção de evidência física: inspeção física e observação direta;
- b. Técnicas de obtenção de evidência documental: exame documental, circularização e mapa de processo;
- c. Técnicas de obtenção de evidência testemunhal: entrevista e indagação escrita;
- d. Técnicas de obtenção de evidência analítica: conferência de cálculos, conciliação, análise de contas, revisão analítica, extração eletrônica de dados e cruzamento eletrônico de dados.

1. Técnicas de obtenção de evidência física

Inspeção física

Esta técnica consiste na constatação *in loco* da existência física de um objeto, bem como de seus atributos. Em uma auditoria, muitas vezes é necessário confirmar se um bem cuja compra está documentada existe de fato ou se empresas que receberam recursos públicos existem ou são “de fachada”. A inspeção física é uma técnica adequada à verificação de entes com existência física, tais como bens, estoques, obras, instalações de empresas, funcionários.

A inspeção física se presta não apenas a confirmar se algo existe ou está onde deveria estar. A técnica serve também para a verificação de atributos de objetos, como, por exemplo, o estado de conservação de um bem, o prazo de validade de produtos e os tipos de materiais utilizados em uma obra. A comprovação é essencialmente visual, sendo recomendável sua documentação por intermédio de fotografias. Se o exame requerer uma análise mais aprofundada do objeto analisado, outras técnicas deverão ser utilizadas, tais como perícias ou exames laboratoriais.

Pode ser que seja necessária a contagem dos itens verificados. Nesse caso é importante que o auditor registre com exatidão, em papel de trabalho, a hora e o local da inspeção.

Dependendo do objeto a ser verificado, é importante também considerar o fator surpresa, de modo a evitar possíveis falseamentos que interfiram na aplicação da técnica.

É fundamental que a inspeção física (a) seja planejada, com o objetivo de evitar erros que interfiram nas constatações, e (b) seja documentada em papel de trabalho específico, com o objetivo de fortalecer a qualidade do trabalho.

EXEMPLO DE APLICAÇÃO DE INSPEÇÃO FÍSICA NO TCU

Acórdão 1119/2003 – Plenário (Ata 31/2003 – Plenário)

(...) pagamento indevido através desse realinhamento por serviços não executados no montante de R\$ 106.902,69. (O realinhamento do contrato AJUR 12/2000 foi pago através da ordem bancária nº 2003OB00655, de 26/03/2003, no valor de R\$ R\$ 1.163.635,01. Ele abrangeu serviços de imprimação numa extensão de 76,62 km e tratamento superficial simples uma extensão de 70,24 km. Contudo, de acordo com gráfico de avanço físico, medição final da obra e verificação in loco na auditoria deste ano, foram executados serviços de imprimação e de TSS em apenas 57,06 km)

Acórdão 645/2003 - Primeira Câmara (Ata 10/2003 - Primeira Câmara)

“d) nas escolas visitadas, as obras encontravam-se paralisadas ou não haviam sido executadas;

(...)

f) os equipamentos que teriam sido adquiridos não foram identificados, uma vez que o mobiliário existente nas salas de aula visitadas não correspondiam aos elencados no Plano de Trabalho aprovado.”

Decisão 246/2001 - Plenário (ATA 17/2001- Plenário)

(...)

IV.2.2 Problemas observados por esta equipe do TCU:

1. umas das paredes da Farmácia estava com cupim;
2. material descartável estava acondicionado em caixas de papelão precárias;
3. existem apenas dois banheiros reformados. Os demais estavam sujos e mal conservados;
4. a nutricionista estava ausente;
5. a despensa é pequena e estava suja, em especial o compartimento de guarda das carnes. A cozinha também estava muito suja;
- (...)
8. pacientes com aspecto de mal cuidados;
9. roupa de cama com aspecto de mal conservada.
- (...)

Observação direta



A observação direta é uma técnica de coleta de dados ou informações que utiliza os sentidos na obtenção de determinados aspectos da realidade. Não consiste apenas em ver e ouvir, mas também em examinar fatos ou fenômenos que se deseja estudar (BRASIL, 2010e).

Enquanto a inspeção física é aplicada para situações estáticas (equipamentos, instalações e infraestrutura em geral), a observação direta é a técnica indicada para situações dinâmicas (prestação de serviços e execução de processos, por exemplo).

Nas auditorias, observação direta é um método de coleta de informação contextualizada sobre a forma de funcionamento do objeto auditado (BRASIL, 2010e). A técnica de observação direta permite realizar essa tarefa de forma sistemática e estruturada, valendo-se de roteiros para registro das observações.

As formas mais utilizadas de observação direta nas auditorias são (BRASIL, 2010e):

- a. Identificada: o pesquisador observa de maneira espontânea os fatos que ocorrem no ambiente em estudo e procura registrar o máximo de ocorrências que interessam ao seu trabalho, devendo-se evitar o mínimo de alteração no ambiente;
- b. Não-identificada: o pesquisador observa de maneira espontânea os fatos que ocorrem no ambiente em estudo e procura registrar o máximo de ocorrências que interessam ao seu trabalho, porém a comunicação e a informação ao auditado sobre o trabalho em andamento são feitas somente ao término da visita;
- c. Sistemática: o pesquisador elabora plano de observação baseado no conhecimento dos aspectos que são significativos para alcance dos objetivos da observação. Essa forma requer algum conhecimento do problema em estudo para permitir estabelecer as categorias que guiarão a análise da situação;
- d. Assistemática: o pesquisador está mais livre, sem fichas ou listas de registro. Geralmente, em visitas exploratórias, utiliza-se essa forma de observação para formar juízo de valor e aumentar o entendimento sobre o objeto auditado. As informações obtidas podem ou não ser registradas formalmente.

EXEMPLOS DE INSPEÇÃO FÍSICA E OBSERVAÇÃO DIRETA

Decisão 246/2001 - Plenário (ATA 17/2001- Plenário)

(...) [Inspeção Física]

6. prontuários desatualizados e fora das exigências do CREMERJ (Resolução n.º 41, de 07/02/1992, artigo 4.º).

(...) [Observação Direta]

A medicação é ministrada com base na prescrição do dia anterior. Durante a nossa visita, verificamos que uma das enfermeiras estava anotando a prescrição do dia anterior em um prontuário previamente assinado e carimbado por umas das médicas. Até a hora da nossa visita (13h) não havia sido feita a prescrição médica dos pacientes;

2. Técnicas de obtenção de evidência documental

Exame documental

O exame documental consiste na análise de documentos relacionados ao objeto da auditoria em busca de dados ou informações que poderão servir de subsídio ao planejamento da auditoria ou como evidências dos achados. São exemplos de documentos que podem ser analisados: processos de licitação, prestações de contas, documentos avulsos (notas fiscais, cheques), relatórios etc.

Preliminarmente, é necessário restringir a amostra de documentos a serem analisados de acordo com o tempo disponível da auditoria, utilizando-se como critério o grau de pertinência e relevância frente aos objetivos do trabalho.

Duas verificações devem ser obrigatoriamente realizadas nos documentos analisados:

- a sua autenticidade, para assegurar que as informações contidas nos documentos podem ser utilizadas na auditoria; e
- as bases e a metodologia de sua elaboração, para poder estimar a confiabilidade das informações apresentadas.

O tipo de informação que pode ser obtida nos documentos varia de acordo com o objetivo da auditoria. Enquanto, na fase de planejamento, as informações são coletadas sem um plano previamente especificado, na fase de execução, as informações são geralmente obtidas conforme especificado nos procedimentos de auditoria.

EXEMPLO DE EXAME DOCUMENTAL EM TRECHO DE PROCEDIMENTO DE AUDITORIA

(...)

1. Solicitar a pasta e/ou o processo relativo à formalização e à execução do contrato e verificar se o termo do contrato estabelece com clareza e precisão as condições para sua execução, expressas em cláusulas que definam os direitos, obrigações e responsabilidades das partes, observando:

I. Se todas as cláusulas necessárias exigidas no art. 55 da Lei nº 8.666/93 foram definidas no contrato, quais sejam:

- a. o objeto e seus elementos característicos;
- b. o regime de execução ou a forma de fornecimento;
- c. o preço e as condições de pagamento, os critérios, data-base e periodicidade do reajustamento de preços, os critérios de atualização monetária entre a data do adimplemento das obrigações e a do efetivo pagamento;
- d. os prazos de início de etapas de execução, de conclusão, de entrega, de observação e de recebimento definitivo, conforme o caso;
- e. o crédito pelo qual correrá a despesa, com a indicação da classificação funcional programática e da categoria econômica;
- f. as garantias oferecidas para assegurar sua plena execução, quando exigidas; (...)

Circularização

Esta técnica consiste na confirmação, por parte de fontes externas à unidade auditada, de informações obtidas junto ao auditado. A resposta¹, que deve ser formalizada, pode vir no formato de uma declaração escrita ou de uma ou mais cópias de documentos.

A técnica se baseia na suposição da independência das fontes externas, pessoas ou entidades, que não estariam ligadas à fonte original das informações. A conferência dos valores informados pelo auditado em confronto com os fornecidos pelas fontes externas pode revelar discrepâncias que podem constituir achados diversos, tais como desvios de recursos, sobrepreço, apropriações indébitas etc.

É importante observar que, como a resposta à circularização não é obrigatória, faz-se necessário que o auditor tente convencer a fonte externa da importância de sua contribuição.

Entre outras possibilidades, a circularização geralmente é utilizada para confirmar:

- a existência de bens em poder de terceiros;
- direitos a receber;
- obrigações assumidas pelo auditado junto a terceiros;
- pagamento a fornecedores;
- a ocorrência de serviços fornecidos pelo auditado;
- se os alegados licitantes participaram efetivamente do processo;
- a veracidade de notas fiscais junto ao Fisco.

EXEMPLO DE CIRCULARIZAÇÃO

Acórdão 525/2002 - Segunda Câmara (Ata 42/2002 - Segunda Câmara)
(...)

- a. em circularização realizada pelo Controle Interno a partir de cotação da empresa Totaline - Springer Carrier, verificou-se, fls 21/23, a abusividade dos preços praticados pela Cobrelar Empreiteira de Obras Ltda.;
- b. consoante exposto em instrução de fls 172/174, solicitou-se, junto à firma Líder Carioca, orçamento para o compressor 36.000 TAH 5561; em resposta, a mencionada empresa cotou o equipamento em R\$ 790,00 (setecentos e noventa reais), quantia bastante inferior ao preço cobrado pela Cobrelar, que foi de R\$ 2.850,00 (dois mil oitocentos e cinquenta reais), caracterizando um sobrepreço de 260%;

¹ Uma vez que em auditoria governamental a resposta à circularização é sempre desejável, a confirmação é sempre positiva.

Acórdão 470/2007 – Plenário (Ata 12/2007 – Plenário)

Foi realizada também circularização de algumas notas fiscais junto aos fornecedores que as emitiram, com o objetivo de verificar se os dados da via da nota fiscal que fica arquivada no estabelecimento coincidiam com os da 1ª via constante da prestação de contas (An. 5, fls. 80/83, 84/85, 86/95, 96/104).

À parte o exame da regularidade das notas fiscais, procedeu-se à verificação da conformidade entre os dados constantes das bases de dados do Suprim, do Siafi e das faturas impressas pela operadora do cartão. Em particular, foram analisadas todas as faturas com vencimento nos meses de março e abril de 2004 (um total de 70 faturas - An. 14, fls. 146/303).

Apesar de não se tratar de objeto específico desta auditoria (por já ter sido abordado na 1ª parte desta fiscalização - TC 016.236/2005-6), houve a verificação, no conjunto das 648 notas fiscais analisadas, dos campos que evidenciavam a descrição do serviço prestado ou do bem adquirido com o objetivo de identificar despesas ilegítimas. Esse exame não evidenciou a ocorrência de nenhuma irregularidade.

Mapa de Processo

Consiste na decomposição de um processo de trabalho pela sequência de atividades que o compõem na forma de um diagrama (fluxograma). Fornece uma representação gráfica das operações sob análise, podendo evidenciar a sequência das atividades, os agentes envolvidos, os prazos e o fluxo de documentos (BRASIL, 2003).

Os mapas de processo podem representar diversas situações (BRASIL, 2003):

- como o processo deve ser realizado, de acordo com as normas e procedimentos internos, caso estes estejam documentados;
- como o processo está sendo efetivamente realizado;
- qual a forma recomendada de realizar o processo.

A técnica pode ser utilizada de diferentes formas:

- como auxílio para obtenção de conhecimento sobre o funcionamento da área auditada;
- como ferramenta básica para a identificação de riscos e controles em processos;
- na identificação de oportunidades de racionalização e aperfeiçoamento dos processos de trabalho.

EXEMPLO DE TRÊS FORMAS DE UTILIZAÇÃO DE MAPA DE PROCESSO PELO TCU

Acórdão 2205/2009 – Plenário (Ata 38/2009 – Plenário)

(...)

10. Com o objetivo de aprofundar os conhecimentos sobre o assunto, bem como para identificar as áreas que poderiam demandar um aprofundamento da investigação, foram desenvolvidas, ainda, as seguintes técnicas de diagnóstico de auditoria:

(...)

b. Mapas de Processos, nos quais foram detalhadas as diversas etapas do processo de concessão do auxílio-doença (vide Apêndice H);

Acórdão 739/2010 - Primeira Câmara (Ata 04/2010 - Primeira Câmara)

(...)

Recentemente, esta Corte de Contas, por meio do Acórdão TCU nº 2173/2009 - Plenário, autorizou a Secex-SP a realizar auditoria de natureza operacional no Incra/SP. Naquela ocasião, destaquei a conveniência e a oportunidade de tal auditoria, a qual estava relacionada a dois TMS definidos para o ano de 2009, quais sejam, “Reforma Agrária” e “Transferências Voluntárias”.

Ao tecer considerações a respeito do escopo da auditoria, destaquei que deveriam ser avaliados os sistemas e procedimentos de controles internos associados às transferências voluntárias a partir do mapeamento de processos de trabalho e apresentei alguns destes processos, em caráter exemplificativo:

- seleção das entidades convenientes: critérios de seleção, verificação da capacidade da entidade conveniente para consecução do objeto e gestão dos recursos públicos segundo as normas de regência;
- formalização do instrumento de convênio: adequação dos pareceres técnico e jurídico e observância das normas legais e infralegais que regulam a celebração desses acordos;
- acompanhamento e fiscalização da execução dos convênios: mecanismos e estruturas de fiscalização do concedente;
- prestação de contas: suficiência do exame para fins de detecção de indícios de irregularidades na aplicação dos recursos repassados e comprovação do cumprimento do objeto do convênio e do alcance dos resultados pretendidos pelo concedente ao decidir pela celebração do convênio. (...)

Decisão 308/1999 - Plenário

(...)

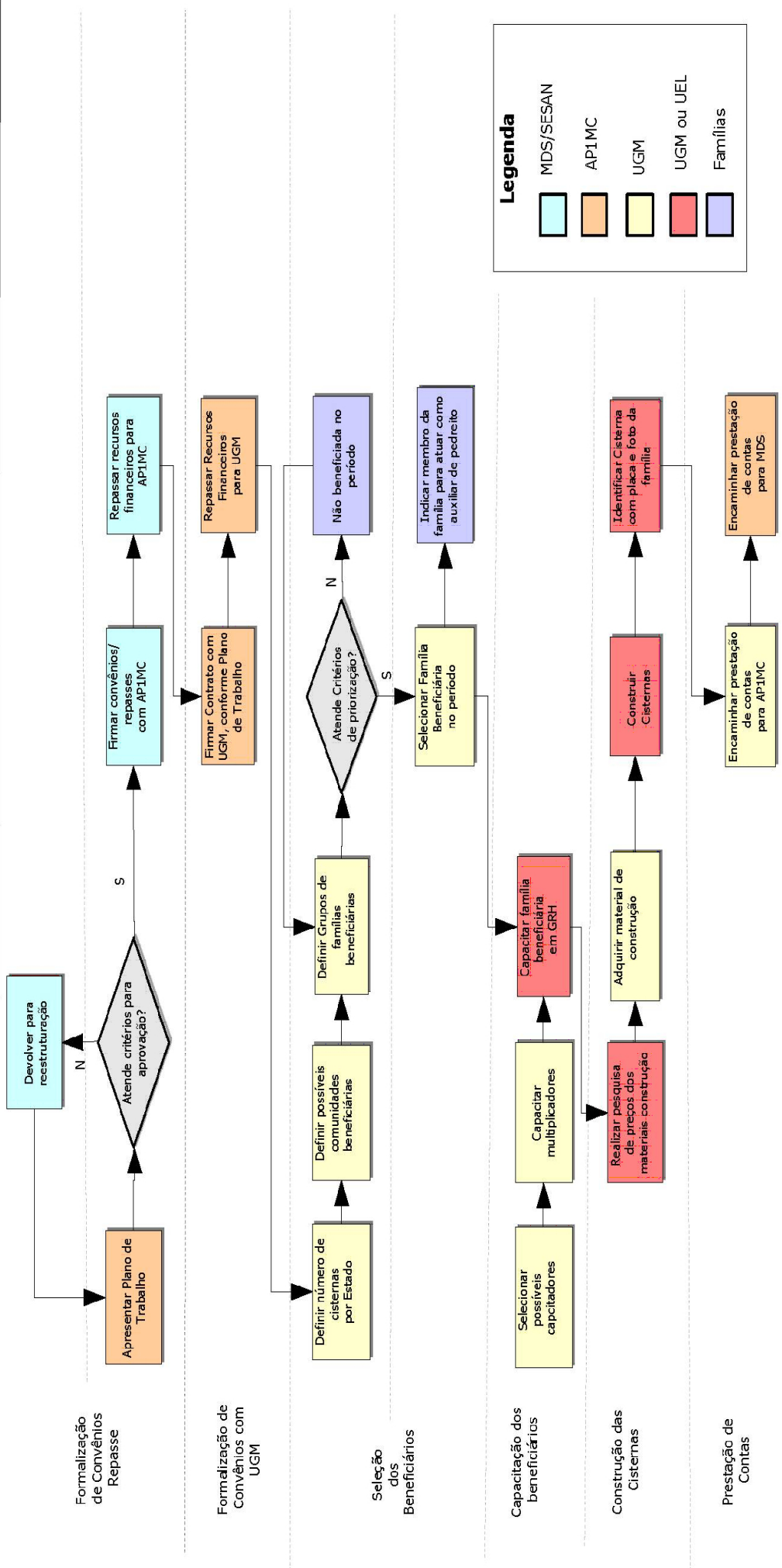
Efetuuou-se um mapeamento das atividades de planejamento da aquisição de medicamentos, visando identificar os pontos do processo que estariam necessitando de ajustes. (...) Com base nas informações levantadas, procedeu-se à formulação de recomendações voltadas para a melhoria do desempenho do processo.

Figura 2 (página seguinte) – Exemplo de Mapa de Processo

GRUPO DE ATIVIDADES RELACIONADAS À FORMALIZAÇÃO DOS TERMOS DE CONVÊNIO/REPASSE, SELEÇÃO DAS FAMÍLIAS E CONSTRUÇÃO DE CISTERNAS

MACRO-PROCESSOS E EXECUTORES - COMPONENTE: CONSTRUÇÃO DE CISTERNAS

GRUPO DE ATIVIDADES



Legenda

- MDS/SESAN
- AP-IMC
- UGM
- UGM ou UEL
- Famílias

3. Técnicas de obtenção de evidência testemunhal

Entrevista

A entrevista consiste na elaboração de perguntas objetivando a obtenção de respostas para quesitos previamente definidos. Mais especificamente, segundo o documento de Técnica de Entrevistas do TCU (BRASIL, 2010d):

Entrevista é um método de coleta de informações que consiste em uma conversação, individual ou em grupo, com pessoas selecionadas cuidadosamente, e cujo grau de pertinência, validade e confiabilidade é analisado na perspectiva dos objetivos da coleta de informações (KETELE, 1999). Em resumo, uma entrevista é uma sessão de perguntas e respostas para obter uma informação específica (ISSAI/ Apêndice 1, 2004).

Sobre a sua utilização, o mesmo documento explica que:

A entrevista serve para ampliar o conhecimento sobre o objeto auditado e obter a percepção de gestores, especialistas e beneficiários de programas governamentais sobre o aspecto examinado e, ainda, investigar indícios de irregularidades e fraudes. Além disso, é útil para coletar informações preliminares, na fase de diagnóstico do problema, que serão usadas no desenho do projeto de auditoria. Serve ainda como ferramenta para auxiliar na interpretação de dados obtidos por meio do uso de outros métodos de coleta e para explorar possíveis recomendações (INTOSAI, 2004).

A entrevista deve ser sempre utilizada como suporte ou em conjunto com outras técnicas, uma vez que as respostas obtidas não constituem evidências sólidas para, isoladamente, fundamentar os achados.

Podemos observar abaixo dois exemplos de utilização da técnica pelo TCU. O primeiro de caráter exploratório e o segundo como reforço de evidências de um achado.

EXEMPLOS DE USO DE ENTREVISTAS EM AUDITORIAS

Acórdão 319/2003 – Plenário (Ata 11/2003 – Plenário)

(...)

Encontra-se anexo quadro elaborado, durante a auditoria, com base nas normas internas e entrevistas realizadas, agrupando as modalidades de bolsas e auxílios afins. São três os gêneros: as bolsas de fomento a pesquisa e formação de recursos humanos, as bolsas de fomento tecnológico e os auxílios.

(...)

A partir de entrevistas com servidores, análise de processos e documentos e apontamentos do controle interno em contas da entidade, foi possível evidenciar algumas falhas, tais como: utilização de bolsistas para desenvolvimento de trabalhos típicos da carreira de ciência e tecnologia; inconsistências contábeis e orçamentárias; ausência de procedimento eficaz contra duplicidade de concessão de bolsas entre agências de fomento.

Indagação Escrita

Consiste na formulação e apresentação de questões, geralmente por intermédio de um ofício, com o objetivo de obter a manifestação do respondente por escrito. Essa manifestação tem por objetivo:

- a) obter a confirmação de lacunas constatadas por intermédio de outras técnicas de auditoria. Por exemplo, se constatada a falta de critérios para repasse de recursos, é necessário que o responsável se manifeste por escrito, para que essa ausência de critérios seja mais consistentemente evidenciada;
- b) obter explicações e justificativas sobre os fatos apontados, para decidir sobre a pertinência e aumentar a consistência do achado.

Os questionamentos devem ser elaborados com o máximo cuidado, evitando-se redações que possam dar margem a entendimentos diversos, ambiguidades, evasivas ou respostas dicotômicas.

4. Técnicas de obtenção de evidência analítica

Conferência de cálculos

Esta técnica consiste na revisão das memórias de cálculos relacionados ao objeto da auditoria com o fim de verificar a correção das operações matemáticas e dos insumos utilizados nas operações. Trata-se de um procedimento básico, mas indispensável nos trabalhos. Está relacionado à postura de ceticismo profissional do auditor.

A extensão da aplicação do procedimento se dá de acordo com o julgamento profissional da equipe, utilizando como critério básico a relevância da operação para o objetivo da auditoria.

Informações de cálculo produzidas a partir de sistemas eletrônicos de processamento de dados devem ser objeto de verificação, uma vez que não estão livres de erros ou omissões.

Um exemplo de aplicação dessa técnica é a análise que o TCU fez dos cálculos do preço mínimo do edital de privatização do BANESPA, abaixo reproduzido.

EXEMPLO DE APLICAÇÃO DE CONFERÊNCIA DE CÁLCULOS

Decisão 965/2000 – Plenário (ATA 45/2000 DOU de 24/11/2000)

(...)

No tocante ao Consórcio BC-BANESPA, liderado pelo Banco Fator, executor do denominado “Serviço B”, foram constatadas as seguintes falhas:

I. O consórcio deixou de lançar, a partir do ano 2001, as receitas relativas aos títulos públicos federais remunerados pelo IGP-DI acrescido de 12% ao ano, o que provocou uma redução do fluxo de caixa livre para acionista e, conseqüentemente, uma subestimativa do valor econômico do banco. Verificado o erro pelo Tribunal, a consultora procedeu à correção, elevando o valor presente líquido do BANESPA em R\$ 62 milhões; e

No que concerne ao Consórcio BOOZ ALLEN, responsável pela execução do denominado “Serviço A”, este Tribunal, na análise realizada pela 9ª SECEX, observou que houve vários erros na consideração do auto de infração da Secretaria da Receita Federal, pois no ano de 1999 o BANESPA já havia contabilizado a Provisão para Riscos Fiscais no valor de 2 bilhões e 583 milhões de reais.

No entanto, no ano de 2000 esse valor foi novamente contabilizado pelo Consórcio, que, além disso, assumiu a premissa de que referido valor seria integralmente pago no primeiro ano da projeção do fluxo de caixa, o que, evidentemente, não apresenta consistência, porquanto a questão ainda está sendo discutida, administrativamente, junto à Secretaria da Receita Federal, tendo o BANESPA recorrido ao Conselho de Contribuintes. Note-se que, esgotada a via administrativa, resta ainda ao BANESPA discutir em juízo o suposto débito tributário, motivo pelo qual o outro Consórcio, liderado pelo Banco Fator, previu o pagamento desse débito somente no ano 2006, no caso de sucumbência do BANESPA na citada ação judicial.

Após a constatação desta Corte, o Consórcio BOOZ ALLEN procedeu às devidas correções no tocante ao auto de infração e ainda a outras decorrentes de novos erros verificados pelo próprio Consórcio. Como resultado dessas revisões, o preço do BANESPA foi elevado em R\$ 751 milhões.

Não obstante esse novo preço, a Unidade Técnica do Tribunal discordou da nova premissa introduzida pelo Consórcio BOOZ ALLEN quando procedeu à alteração do preço, no sentido de que os passivos de curto prazo não recorrentes, ou seja, aqueles cuja probabilidade de se repetirem ao longo do período de projeção é mínima ou de difícil previsão, seriam liquidados já no primeiro ano após a privatização. Reconhecida pelo Consórcio mais essa inconsistência, o preço foi novamente alterado, elevando-se em R\$ 261 milhões.

No total, após a intervenção do Tribunal de Contas da União, o preço do BANESPA proposto pelo Consórcio BOOZ ALLEN foi, ao final, superior ao inicialmente fixado em 1 bilhão e 12 milhões de reais, passando de 4 bilhões e 662 milhões de reais para 5 bilhões e 674 milhões de reais.”

Conciliação

Consiste no cotejo do registro da movimentação de contas bancárias ou contábeis entre si, ou com elementos, fatos ou ocorrências que devam guardar correspondência com a movimentação.

Segundo os Padrões de Auditoria de Conformidade vigentes no TCU, essa técnica objetiva verificar a compatibilidade entre o saldo das contas sintéticas com aqueles das contas analíticas, ou ainda o confronto dos registros mantidos pela entidade com elementos recebidos de fontes externas (BRASIL, 2010c). Observa-se aí que a conciliação pode complementar a circularização.

EXEMPLO DE APLICAÇÃO DE CONCILIAÇÃO

Acórdão 463/2003 – Plenário (Ata 16/2003 – Plenário)

(...)

A partir de então, coube àquela Secex, com base nas informações já disponíveis e nas obtidas nas diligências, efetuar levantamento preciso do montante dos recursos arrecadados e do total de recursos aplicados na produção do filme.

Tomando como ponto de partida os extratos bancários das contas vinculadas utilizadas para captação de recursos e pagamentos de despesas, a Unidade Técnica, num exaustivo trabalho de conciliação (fls. 343/362), realizou levantamento de todos os créditos (captações) e débitos (pagamentos), procurando associar cada recibo (ou grupo de recibos) apresentado pela proponente a algum lançamento nas contas bancárias. Uma vez identificada a correlação entre o documento e o lançamento bancário, partiu-se para verificar a legalidade, a idoneidade e a legitimidade do documento. Caso o documento viesse a atender a esses critérios e seu conteúdo pudesse se referir, de alguma forma, a despesa de produção cinematográfica, seria considerado apto para fins de prestação de contas, caso contrário seria impugnado e seu valor seria desconsiderado. Aqueles documentos que não apresentaram correlação com os lançamentos bancários foram, já de início, descartados da prestação de contas.

Paralelamente a esse trabalho realizou-se levantamento dos rendimentos financeiros obtidos com os recursos públicos captados. Mediante a análise de todas as aplicações e resgates das contas vinculadas conseguiu-se chegar ao valor de R\$119.444,83, representando a receita proveniente de aplicações no mercado financeiro.

Da análise dessa conciliação, a Secex verificou que o volume de lançamentos sem comprovação nas contas correntes vinculadas era significativamente superior ao informado na verificação da prestação de contas pelas Secretarias do Ministério da Cultura. Conforme relatado nas alíneas “b” e “c” do item 2.4 da instrução datada de 8/9/2000 (fls. 364/366), os valores sem comprovação, segundo informação do MinC, totalizavam R\$47.967,43 e R\$774.700,36, para as leis n°s 8.313/91 e 8.685/93, respectivamente, ao passo que após a conciliação verificou-se que a maior parte das despesas não tinha comprovação, elevando esses valores para R\$1.298.202,82 e R\$912.849,23.

	C/C 312.332-4 LEI ROUANET	C/C 312.331-6 LEI DO AUDIOVISUAL	Total
Entrada de recursos	2.117.761,19	944.289,13	3.062.050,32
Aplicações financeiras	(3.569.626,52)	(2.360.026,23)	(5.929.652,75)
Resgate de aplicações	3.634.482,17	2.414.615,41	6.049.097,58
Despesas comprovadas	(884.414,02)	(86.029,08)	(970.443,1)
Despesas não comprovadas	(1.298.202,82)	(912.849,23)	(2.211.052,05)
Saldo	-	-	-

Registre-se que, comparando o quadro acima com aquele apresentado no item 5, ficou evidenciada divergência entre as entradas de recursos observadas nos extratos bancários (R\$3.062.050,32) e a proveniente de informação do MinC amparada em recibos de captação e certificados de investimento (R\$2.998.824,00). No entanto, tal divergência, no valor de R\$63.226,32, não afeta as análises efetuadas pela Unidade Técnica, uma vez que todos os recursos financeiros que ingressaram nas contas bancárias vinculadas foram considerados como resultado de captação e, portanto, sujeitos a prestação de contas. Assim sendo, para efeitos de prestação de contas está sendo utilizado o valor de R\$3.181.495,15 referente ao total de entrada de recursos adicionados ao saldo das aplicações financeiras.

21. Entre as despesas não comprovadas no total de R\$2.211.052,05, devido a sua materialidade, merecem ser destacadas aquelas que se fundaram em documentos fiscais inidôneos, conforme atestou o Ofício F Gab n° 237, de 28/09/1999, da Secretaria de Fazenda do Município do Rio de Janeiro - RJ (fl. 177) (...)

Análise de Contas

A técnica consiste no exame das transações que geraram lançamentos em determinada conta contábil. O auditor, após escolher os lançamentos contábeis, passa a identificar e investigar a existência, legalidade e pertinência dos fatos correspondentes. Dessa forma, utiliza-se a contabilidade para detecção de achados.

EXEMPLO DE ANÁLISE DE CONTAS

Acórdão 1782/2005 – Plenário (Ata 43/2005 – Plenário)
(...)

1.8.1 Para responder à questão um, solicitamos o mapa de processo de pagamentos; a relação das contas bancárias da IRB, mantidas no Brasil e no exterior, e respectivos extratos bancários. De posse dessas informações, verificamos que a empresa possui duas principais contas-correntes, ambas no Banco do Brasil. Em razão do elevado número de transações efetuadas nessas contas, optamos por construir uma amostra estatística com a utilização do programa ACL. Com essa amostra, passamos a verificar se os processos de pagamentos estavam suportados por documentos hábeis, além de realizarmos o cruzamento das informações constantes dos processos com os registros e extratos bancários da tesouraria e o consequente registro contábil.

(...)

2.1 A IRB possui duas principais contas para a efetuação de pagamento de despesas e recebimento de receitas. A conta 2044-3, mantida no Banco do Brasil, é utilizada para realizar transações em moeda nacional. A conta 5011-3, também desse Banco, é mantida em moeda estrangeira (dólar norte-americano), aberta de acordo com a Resolução BACEN nº 2.694 de 24 de fevereiro de 2000, e é utilizada para recebimentos e pagamentos de prêmios e indenizações.

2.2 A conta corrente 2044-3 possuía, no período de 01 de janeiro de 2004 a 31 de maio de 2005, 18.707 registros, sendo que desses, 10.135 se referiam a débitos, totalizando R\$ 2.725.801.586,44.

2.3 Já a conta corrente 5011-3 possuía, no período de 01 de janeiro de 2004 a 31 de maio de 2005, 10.294 registros, sendo que desses, 3.615 lançamentos se referiam a débitos, totalizando US\$ 2,054,005,711,87.

2.4 Tendo em vista as elevadas movimentações (29.000 registros de lançamentos), a equipe optou por construir uma amostra estatística com o auxílio da ferramenta ACL. A Secex Rio, por intermédio do ACE Orlando de Araújo, nos prestou grande apoio no desenho dessa amostra, uma vez que detém grande conhecimento nessa área.

2.5 Assim, para ambas as contas, foram geradas amostras ACL por unidade monetária (MUS), com 95% de confiança; materialidade igual a 5% do valor total, para ocorrência de erros na amostra de até 500.000 Reais ou Dólar, conforme o caso, resultando em amostras de 56 registros para a conta 2044-3 e de 50 registros para a conta 5011.

2.6 Acerca da conta 2044-3, foram conferidos os procedimentos internos para emissão das ordens de pagamento, as conciliações e extratos bancários, os processos de pagamento, bem como os registros contábeis.

2.7 Quanto à conta 5011-3, foram conferidos os procedimentos internos para emissão das ordens de pagamento destinadas ao exterior (fls. 01 a 143, anexo IV), os recibos das aplicações financeiras efetuadas (fls. 144 a 197, anexo IV), os depósitos dos saques em reais da referida conta para a conta 2044 (fls. 198 a 241, anexo IV) e transferência entre contas (fls. 242 a 248, anexo IV).

2.8 Para confirmar as ordens de pagamento ao exterior sacadas da conta 5011, foram efetuadas circularizações às corretoras internacionais abaixo, por meio de suas representantes no Brasil (fls. 95 a 103):

- Cooper Gay & Company Limited;
- Aon Group Limited;
- Jardine Lloyd Thompson;
- Ropner Ins. Service Ltd;
- Willis Limited;
- Guy Carpenter & Company S/A.

2.9 Os representantes das citadas corretoras confirmaram os pagamentos circularizados (fls. 107 a 127).

2.10 Assim sendo, não foram detectadas falhas na amostra analisada das contas 2044 e 5011.

Revisão Analítica

Consiste na utilização de inferências lógicas ou na estruturação de raciocínio que permita chegar a determinada conclusão sobre o objeto auditado. Objetiva, ainda, verificar o comportamento de valores significativos, mediante índices, quocientes, quantidades absolutas ou outros meios, com vistas à identificação de situações ou tendências atípicas (BRASIL, 2010c).

O exemplo mais clássico de aplicação da técnica de revisão analítica é a demonstração da ocorrência de “jogo de planilha” em um contrato de obras. Jogo de planilha é a ocorrência de alterações quantitativas na

planilha contratual, por meio de acréscimos, decréscimos, supressões ou inclusões de serviços e materiais, que modifiquem o equilíbrio econômico-financeiro inicial, causando dano ao erário sem justificativa adequada.

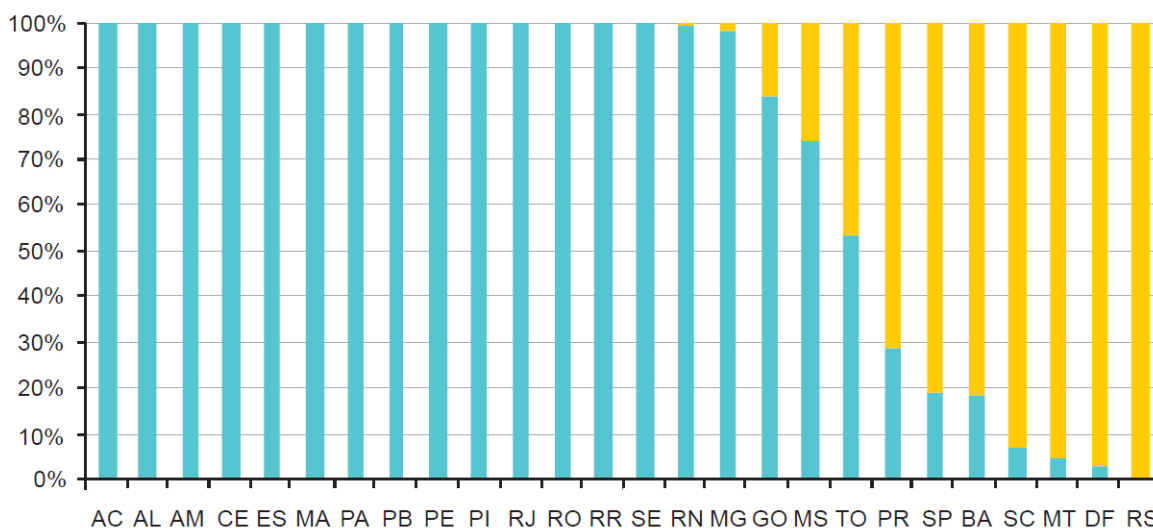
EXEMPLO DE REVISÃO ANALÍTICA

Acórdão 123/2010 – Plenário (Ata 03/2010)

3.1. Utilização de armazéns privados para estocagem de produtos públicos enquanto armazéns da Conab encontram-se com capacidade estática ociosa.

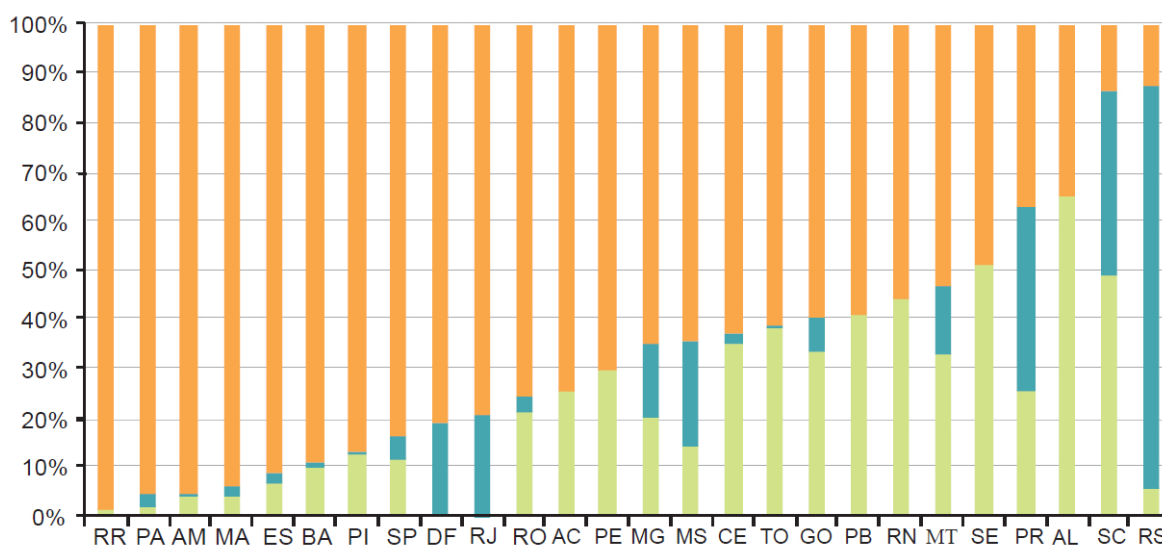
1. A Conab tem contratado com particulares para guarda de estoques públicos, mesmo havendo capacidade estática ociosa em seus armazéns. Se mantida como média para o ano de 2009 os níveis de estocagem e de ociosidade apurados no mês de julho desse exercício, calcula-se uma potencial oportunidade de economia de R\$ 45 milhões/ano (R\$ 3,8 milhões mensais) com o melhor aproveitamento da capacidade estática das instalações da Companhia. A relação custo/benefício de se manter produtos estocados em armazéns particulares necessita, portanto, ser objeto de estudo pela Conab.
2. Em atendimento aos Ofícios de Requisição nº 08-396/2009 e nº 42-396/2009, a Conab encaminhou a este Tribunal dados a respeito da capacidade estática dos seus armazéns, de sua ocupação com estoques públicos e privados e, também, do quantitativo de estoques públicos em 31 de julho de 2009.
3. Cerca de 85% dos estoques públicos (2,6 milhões de toneladas) estavam armazenados em armazéns privados e os 15% restantes (463 mil toneladas) em armazéns da Conab. O gráfico 2 demonstra, em termos percentuais, o retrato da distribuição dos estoques públicos entre armazéns da Conab e armazéns privados, em 31/07/2009.

Gráfico 2 – Porcentagem dos estoques públicos em armazéns da Conab e em armazéns privados, por unidade da federação, em 31/07/2009.



4. O gráfico 3 demonstra a situação de ocupação dos armazéns da Conab em 31/07/2009. Em média, 61,2% da capacidade estática dos armazéns da Conab encontrava-se ociosa naquela data, o que equivale a 1,3 milhão de toneladas. Esse percentual de ociosidade variou de 12,9% a 98,4%, dependendo do estado estudado. Além disso, estoques privados ocupavam 17,5% (384 mil toneladas) da capacidade estática dos armazéns da Companhia.

Gráfico 3 – Diagnóstico estático da ocupação dos armazéns da Conab, por unidade da federação, em 31/07/2009.



5. A capacidade estática ociosa dos armazéns da Conab seria suficiente para acomodar mais 43,5% dos estoques públicos, que, em 31/07/2009, estavam armazenados em armazéns privados, mediante pagamento de taxa quinzenal de armazenagem, mais a sobretaxa. As tarifas pagas pela Conab para o armazenamento dos produtos públicos em armazéns privados estão disponíveis em seu sítio na *Internet*, e variam de acordo com o tipo de armazenagem e o tipo de produto. Utilizando-se uma média das tarifas pagas para os produtos mais significativos (maior quantitativo) dos estoques públicos, tem-se que a Conab paga, quinzenalmente, aproximadamente R\$ 1,9 milhão pela armazenagem de 1,3 milhões de toneladas de produtos, que é o quantitativo equivalente à capacidade ociosa dos armazéns da Conab na data analisada.
6. Algumas ressalvas devem ser feitas em relação ao retrato anteriormente descrito. Como se pode observar no gráfico 3, o percentual de ociosidade dos armazéns da Conab varia muito de estado para estado. As causas para esta grande discrepância podem ser: a distância entre os armazéns e as regiões produtoras; a adequação ou a inadequação dos armazéns quanto ao tipo de armazenagem (convencional e granel); o estado de conservação da estrutura física dos armazéns.

Extração eletrônica de dados

Consiste na solicitação ao auditado de dados sistematizados, que posteriormente serão analisados. O auditor, após verificar o universo de dados disponíveis, seleciona apenas os dados que estão relacionados com o objetivo da auditoria.

Quando do recebimento do banco de dados (em formato txt, Access, Excel etc), o auditor faz uma pré-análise dos dados verificando a sua consistência e completude. Após a pré-análise, o auditor faz a limpeza dos dados, eliminando inconsistências e omissões que podem induzir a erros na análise dos dados, tais como casos sobre os quais não se dispõem de dados suficientes para as análises pretendidas e dados fora da faixa admissível de valores. Por último, o auditor faz uma verificação da veracidade dos dados, comparando os registros com uma amostra dos casos reais. Após feitas todas as verificações, os dados estão prontos para serem analisados.

Cruzamento eletrônico de dados

Consiste na comparação automática dos dados extraídos a partir de um campo comum parametrizado especificado pelo auditor. Geralmente o cruzamento é feito utilizando um software específico. Existem no mercado alguns softwares específicos para cruzamento de dados em auditorias tais como o ACL e o Idea, entre outros.

A análise dos dados pode utilizar diferentes cruzamentos de acordo com os objetivos do trabalho. Os resultados dos cruzamentos constituem indícios a serem confirmados com outras técnicas. Os resultados dependem do nível de confiabilidade do(s) sistema(s) do quais foram extraídos os dados.

EXEMPLO DE UTILIZAÇÃO DAS TÉCNICAS DE EXTRAÇÃO E CRUZAMENTO ELETRÔNICO DE DADOS

Acórdão 1921/2003 - Plenário

(...)

Foi gerada cópia de toda base de benefícios ativos, com posição de 30/04/2003, composta de 21.177.034 de registros, que serviu como principal fonte de informação para o desenvolvimento dos trabalhos da auditoria. A equipe trabalhou com essa base nas dependências do TCU, com software específico de auditoria, ACL, que permitiu o levantamento das inconsistências, irregularidades e indícios de fraudes. Foram realizados vários cruzamentos com itens diversos da base, bem como com dados da base de óbitos e instituidores de pensão da própria Previdência, do Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos - Siape e contas bancárias do Banco do Brasil e Caixa Econômica Federal. Esse trabalho visou a atender duas questões previstas na fase de planejamento da auditoria, quais sejam: verificação de inconsistências nas bases de dados de benefícios decorrentes de cruzamentos com outras bases de dados e duplicidade de pagamento de benefícios de natureza estatutária e previdenciária. Detectaram-se várias inconsistências decorrentes da falta de confrontações com sistemas externos, que poderiam ser efetuadas no momento da concessão de benefícios, momento este mais propício para garantir a consistência dos cadastros.

Constatou-se a existência de recebedores de benefícios com pagamentos feitos por meio de conta bancária pertencente a outrem ou conta bancária não localizada pelo Banco do Brasil, bem como acúmulo irregular de benefícios previdenciários com benefícios estatutários. Foram encontrados benefícios do tipo pensão com data de início (data do óbito do instituidor) até 40 anos antes da data de entrada do requerimento ou mesmo anterior à data de nascimento do titular, que configuram situações bem anormais, porém sem tratamento especial nas bases ou sistemas de informação. Foi evidenciada, ainda, a carência de controles com relação a entidades e seus representantes legais para fins de pagamento de benefícios do tipo amparo a pessoas idosas e deficientes.



Matriz SWOT

Matriz para identificação de pontos fortes e fracos, oportunidades e ameaças (do inglês *strength, weakness, opportunity e threaten*).

5. Outras técnicas usadas em auditoria

Além das técnicas básicas que acabamos de conhecer, outras técnicas também podem ser úteis no trabalho do auditor. Existem técnicas próprias da auditoria operacional, tais como matriz SWOT, pesquisa, mapa de produto, *benchmarking* marco lógico, árvore de problemas e análise RECI. Essas técnicas são estudadas em curso específico do TCU.



RECI

Técnica que ajuda a identificar quem é responsável pelas atividades desenvolvidas, quem as executa, quem é consultado e quem é informado, seja no âmbito limitado de uma equipe de trabalho, seja em relação a um órgão, entidade ou programa.

Há técnicas que não são da área de auditoria, mas que são aplicáveis em circunstâncias específicas. Sem a pretensão de mencionar todas as técnicas, podemos citar amostragem, teste laboratorial, georeferenciamento, análise grafotécnica e perícias em geral (p.ex.: nas áreas contábil e médica).

O que é importante para o auditor saber sobre outras técnicas?

Não é possível que o auditor se especialize nas técnicas utilizadas nos mais diversos campos do conhecimento - algumas delas requerem requisitos legais para o seu exercício. Assim, o auditor deve saber os limites de sua atuação e quando é necessário recorrer a um perito. Por exemplo, o auditor pode desconfiar que uma determinada assinatura é falsa, mas ele terá necessariamente que recorrer a uma perícia para poder afirmar essa constatação.

Síntese



As técnicas de auditoria são maneiras que o auditor obtém e processa informações com vistas a formular o escopo do trabalho na fase de planejamento e identificar evidências para o seus achados na fase de execução.

Geralmente as técnicas são classificadas de acordo com o tipo de evidência que produzem. As mais comuns são: inspeção física, observação direta, exame documental, circularização, mapa de processos, entrevista, indagação escrita, conferência de cálculos, conciliação, análise de contas, revisão analítica, extração eletrônica de dados e cruzamento eletrônico de dados.

O importante é que cada técnica seja utilizada de acordo com a NECESSIDADE e não porque o auditor tenha alguma predileção pelo seu uso.

Além das técnicas básicas de auditoria descritas na lição, outras técnicas podem vir a ser utilizadas, mesmo aquelas que não são específicas da prática de auditoria, nesse caso com o auxílio de um especialista ou perito.

Referências

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Acórdão nº 525/2002, Segunda Câmara. Relator Ministro Ubiratan Aguiar. Sessão de 07/11/2002. Diário Oficial da União, Brasília, 22 nov. 2002, seção 1, página 138.

_____. _____. Acórdão nº 319/2003, Plenário. Relator Ministro Augusto Sherman Cavalcanti. Sessão de 02/04/2003. Diário Oficial da União, Brasília, 11 abr. 2003, seção 1.

_____. _____. Acórdão nº 463/2003, Plenário. Relator Ministro Augusto Sherman Cavalcanti. Sessão de 07/05/2003. Diário Oficial da União, Brasília, 25 maio 2003, seção 1.

_____. _____. Acórdão nº 645/2003, Primeira Câmara. Relator Ministro Walton Alencar Rodrigues. Sessão de 08/04/2003. Diário Oficial da União, Brasília, 16 abr. 2003, seção 1.

_____. _____. Acórdão nº 1119/2003, Plenário. Relator Ministro Adylson Motta. Sessão de 13/08/2003. Diário Oficial da União, Brasília, 25 ago. 2003, seção 1.

_____. _____. Acórdão nº 1921/2003, Plenário. Relator Ministro Ubiratan Aguiar. Sessão de 10/12/2003. Diário Oficial da União, Brasília, 23 dez. 2003, seção 1.

_____. _____. Acórdão nº 1782/2005, Plenário. Relator Ministro Benjamin Zymler. Sessão de 09/11/2005. Diário Oficial da União, Brasília, 22 nov. 2005, seção 1, página 154.

_____. _____. Acórdão nº 470/2007, Plenário. Relator Ministro Ubiratan Aguiar. Sessão de 28/03/2007. Diário Oficial da União, Brasília, 30 mar. 2007, seção 1, página 138.

_____. _____. Acórdão nº 2205/2009, Plenário. Relator Ministro Augusto Nardes. Sessão de 23/09/2009. Diário Oficial da União, Brasília, 25 set. 2009, seção 1, página 68.

_____. _____. Acórdão nº 123/2010, Plenário. Relator Ministro Raimundo Carreiro. Sessão de 03/02/2010. Diário Oficial da União, Brasília, 5 fev. 2010, seção 1, página 97.

_____. _____. Acórdão nº 739/2010, Primeira Câmara. Relator Ministro Weder de Oliveira. Sessão de 23/02/2010. Diário Oficial da União, Brasília, 26 fev. 2010, seção 1, página 182.

_____. _____. Decisão nº 308/1999, Plenário. Relator Ministro Humberto Souto. Sessão de 02/06/1999. Diário Oficial da União, Brasília, 21 jun. 1999, seção 1.

_____. _____. Decisão nº 965/2000, Plenário. Relator Ministro Bento Bugarin. Sessão de 16/11/2000. Diário Oficial da União, Brasília, 24 nov. 2000, seção 1.

_____. _____. Decisão nº 246/2001, Plenário. Relator Ministro Ubiratan Aguiar. Sessão de 02/05/2001. Diário Oficial da União, Brasília, 14 maio 2001, seção 1.

_____. _____. Técnica de auditoria “Mapa de processos”. Boletim do Tribunal de Contas da União Edição Especial, Brasília, ano 36, n. 12, 30 jun. 2003.

_____. _____. Manual de auditoria operacional. Boletim do Tribunal de Contas da União Edição Especial, Brasília, ano 43, n. 4, 23 mar. 2010a.

_____. _____. Orientações para auditorias de conformidade. Boletim do Tribunal de Contas da União Edição Especial, Brasília, ano 43, n. 3, 9 fev. 2010b

_____. _____. Padrões de auditoria de conformidade (PAC). Boletim do Tribunal de Contas da União Edição Especial, Brasília, ano 43, n. 2, 3 fev. 2010c.

_____. _____. Técnica de entrevista para auditorias. Boletim do Tribunal de Contas da União Edição Especial, Brasília, ano 43, n. 7, 13 abr. 2010d.

_____. _____. Técnica de observação direta em auditoria. Boletim do Tribunal de Contas da União Edição Especial, Brasília, ano 43, n. 12, 28 jun. 2010e.

_____. _____. Portaria-TCU nº 280, de 8 de dezembro de 2010. Aprova as normas de auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT). Boletim do Tribunal de Contas da União, Brasília, DF, ano XXLI, n. 29, 10 dez. 2010. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/974434.PDF>>. Acesso em: 27 fev. 2011.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). Implementation guidelines for performance auditing (ISSAI 3000). Viena: Intosai, 2004. Disponível em: <[http://www.issai.org/media\(879,1033\)/ISSAI_3000_E.pdf](http://www.issai.org/media(879,1033)/ISSAI_3000_E.pdf)>. Acesso em: 01 maio 2010.

PETER, Maria G. A.; MACHADO, Marcus V. V. Manual de auditoria governamental. São Paulo: Atlas, 2003.

MÓDULO 2 - Planejamento de auditoria

AULA 2 - Introdução ao Planejamento

**Qual a importância do planejamento de auditoria?
Quais as práticas adotadas pelo TCU
para planejar uma auditoria?
Como a identificação de riscos e controles
contribui para a qualidade do planejamento?**



Essas e outras questões serão abordadas nesta aula de introdução ao planejamento de auditoria. Para facilitar o estudo, a aula está organizada da seguinte forma:

Introdução	218
1. Providências Administrativas Preliminares.....	220
2. Visão Geral ou Análise Preliminar do Objeto Auditado	221
3. Inventário de Riscos e Controles.....	225
4. Elaboração de questões de auditoria a partir do objetivo e do diagnóstico	227
Síntese	229
Referências bibliográficas	230

Ao final desta aula, esperamos que você tenha condições de:

- sensibilizar-se para a importância do planejamento de auditoria;
- valorizar a coleta de informações para a definição do escopo de auditoria;
- descrever o processo de planejamento recomendado pelas boas práticas de auditoria; e
- construir um inventário de riscos e controles associados a um dado processo de trabalho.

Pronto para começar ? Então, vamos!

Introdução

Segundo a *International Organization of Supreme Audit Institution* - Intosai, o planejamento deve ser realizado de modo a assegurar que uma auditoria de alta qualidade seja conduzida de maneira econômica, eficiente, efetiva e com tempestividade (ISSAI 3000/3.3, 2004).

Para assegurar que estes propósitos sejam alcançados, as Normas de Auditoria do TCU (BRASIL, 2010d) estabelecem a obrigatoriedade de se desenvolver e documentar um plano para cada trabalho de auditoria, que evidenciará o objetivo, o escopo, o prazo e a alocação de recursos e, ainda, que o planejamento elaborado atenda aos seguintes aspectos básicos (NAT, 94 e 95):

- I. vise consecução dos objetivos da auditoria mediante execução econômica, eficiente e oportuna dos trabalhos;
- II. considere, necessariamente, elementos de conhecimento prévio sobre o objeto auditado, seus sistemas mais importantes, seus objetivos e riscos e eficácia 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 manual de auditoria operacional do TCU (BRASIL, 2010a), sintetiza os propósitos dessa série de requisitos estabelecidos pelas NAT, explicitando a finalidade do planejamento da seguinte forma:

OBJETIVO DO PLANEJAMENTO DE AUDITORIA

O planejamento de auditoria visa delimitar o objetivo e o escopo da auditoria, definir a estratégia metodológica a ser adotada e estimar os recursos, os custos e o prazo necessário a sua realização.

Para que os requisitos de planejamento estabelecidos nas NAT sejam atendidos e esse objetivo se materialize, algumas atividades devem ser realizadas durante essa fase da auditoria. Algumas delas, conforme a complexidade da auditoria, podem ser suprimidas por questões de custo-benefício. Todavia, segundo as NAT, “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” (NAT, 95).

O planejamento consiste das seguintes atividades:

- a. Providências administrativas preliminares;
- b. Análise preliminar do objeto de auditoria (visão geral);
- c. Inventário de riscos e controles;
- d. Elaboração da matriz de planejamento (discussão e delimitação do objetivo e do escopo da auditoria);
- e. Validação da matriz de planejamento;
- f. Elaboração dos demais papéis de trabalho;
- g. Teste-piloto; e
- h. Elaboração do plano ou projeto de auditoria.

As atividades elencadas não são necessariamente sequenciais, sendo que algumas podem ser feitas em paralelo. Para aumentar a possibilidade de executar a contento as atividades necessárias ao alcance dos objetivos da auditoria, deve-se elaborar um cronograma logo no início dos trabalhos, e revisá-lo ao final do planejamento.

Nesta aula, trataremos das três primeiras atividades da fase de planejamento, acima relacionadas. Alguns pontos importantes sobre essas atividades são descritos a seguir.

1. Providências administrativas preliminares

Oficialmente, a primeira parte de um trabalho de auditoria é a sua designação por intermédio de algum tipo de documento oficial. No TCU, a designação da equipe de auditoria é feita mediante portaria de fiscalização, na qual são identificados o coordenador, os demais membros da equipe e o supervisor, bem como o objetivo dos trabalhos, o órgão/entidade auditados, a deliberação que originou a auditoria, a fase de planejamento e, quando conhecidas, as fases de execução e de elaboração do relatório (BRASIL, 2010c).

Às vezes não é possível prever, de imediato, quanto tempo durará a auditoria. Nesses casos, “não há impedimento de que a Unidade Técnica Coordenadora realize a fase de planejamento antes da definição das fases de execução e elaboração do relatório em auditorias cujo prazo total de duração estimado seja igual ou inferior a vinte dias úteis” (BRASIL, 2010c). Operacionalmente, o processo é o seguinte:

- o ato de designação da equipe deverá prever apenas a fase de planejamento, sendo denominado **portaria de fiscalização – fase planejamento**;
- como consequência da fase de planejamento, a equipe deve estimar com mais precisão possível o prazo necessário para as fases seguintes. Em seguida, será emitida **portaria de fiscalização – fases execução e relatório**, na qual serão definidas as fases de execução e de elaboração do relatório (BRASIL, 2010c).

Uma pergunta que sempre é feita nessa fase é se a equipe deve avisar ou não o órgão auditado? A resposta é SIM, exceto quando o elemento surpresa for indispensável para o alcance dos objetivos da auditoria.

A regra sobre essa questão está melhor explicitada nos Padrões de Auditoria de Conformidade adotados pelo TCU (BRASIL, 2010c), mas é aplicável a todas as auditorias (NAT, 82): “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 auditoria ao dirigente do órgão/entidade informando que o órgão/entidade encontra-se sob auditoria, o objetivo e a deliberação que originou a fiscalização, a data provável para apresentação da equipe ao auditado”. O mesmo ofício deve solicitar também, quando for o caso:

- documentos e informações já identificados como necessários;
- 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.

Um equívoco a ser evitado é acreditar que, durante a fase de planejamento, a equipe deve se limitar às informações que já possui não podendo visitar o órgão auditado ou dele requisitar informações. Assim, “durante a fase de planejamento, não há impedimento de que a equipe técnica, caso julgue necessário, visite o órgão/entidade. Nesses casos, deverá apresentar o ofício de comunicação de auditoria” (BRASIL, 2010c). “As informações consideradas necessárias à realização dos trabalhos poderão ser solicitadas ainda durante a fase de planejamento” (NAT, 83).

2. Visão geral ou análise preliminar do objeto auditado

Vencidas as providências administrativas para o trabalho de auditoria, começa uma etapa que pode ser chamada de construção da visão geral do objeto ou análise preliminar do objeto auditado, que consiste no levantamento de um conjunto de informações relevantes sobre o objeto auditado para adquirir-se o conhecimento necessário à formulação das questões que serão examinadas pela auditoria (NAT, 89 a 91 e BRASIL, 2010c).

As informações a serem obtidas podem variar conforme o objeto auditado e o objetivo da auditoria, mas, em geral, devem ser obtidos: a estrutura organizacional da entidade auditada, o seu orçamento nos últimos anos, a legislação aplicável, fatos relevantes publicados pela imprensa acerca do objeto auditado, artigos científicos sobre o assunto auditado, informações constantes nos relatórios de outros órgãos de controle, entre outras.

Nesse ponto, a análise do grau de definição do objetivo da auditoria e do conhecimento disponível sobre o objeto auditado é fundamental para o dimensionamento do trabalho. Quanto mais genérico o objetivo, maior a necessidade de coletar informações para que seja especificado.

Imagine que a equipe é designada para uma auditoria que tem por objetivo “verificar a legalidade dos convênios celebrados pelo Ministério da Saúde”. Nesse caso, como o objetivo é razoavelmente definido, o escopo é delimitado a partir da definição dos seguintes parâmetros para a auditoria:

- Qual o período de análise? Últimos três, cinco anos?
- Qual o tamanho da amostra? Dez, vinte, cinquenta convênios?
- Que fase ou fases do processo serão analisadas? Celebração, execução, prestação de contas ou todas elas?
- Quais objetos dos convênios serão analisados? Obras, serviços ou todos eles?

Assim, a partir do universo de convênios do Ministério da Saúde, define-se amostra com certo número de convênios, exercícios a serem analisados etc. Nessa situação, é provável que a equipe não tenha dificuldades em definir o escopo e não necessite da utilização de outras técnicas de coleta de informações.

Por outro lado, se o objetivo da auditoria for “analisar a organização e a operacionalização da formação de estoques públicos, sob os aspectos da economicidade, eficácia e eficiência da ação”, percebe-se que se trata de um objetivo de grau de indefinição bem maior que no caso anterior. Nesse caso, o escopo pode ser definido de várias formas e, para isso, é necessário um maior nível de conhecimento do objeto e, conseqüentemente, um investimento maior da equipe na coleta de informações durante o planejamento.

A compreensão do objeto da auditoria permite identificar riscos e pontos críticos existentes e é indispensável à definição do objetivo e do escopo da auditoria. É importante assegurar que os aspectos centrais do objeto a ser auditado tenham sido apropriadamente identificados, documentados e compreendidos. A extensão e o nível de detalhamento dos dados que serão coletados devem levar em consideração a natureza do objeto, o tempo e os recursos disponíveis (BRASIL, 2010c).

Segundo as Normas de Auditoria do TCU (BRASIL, 2010d), “na fase de planejamento, e como subsídio à sua elaboração, a equipe de auditoria deve construir uma visão geral preliminar do objeto de auditoria para obtenção de conhecimento e compreensão a seu respeito, assim como do ambiente organizacional em que está inserido, incluindo, dentre outras fontes de informação e formas de obtenção de conhecimento:

- a legislação, as normas e as instruções específicas aplicáveis ao objeto;
- os organogramas, os fluxogramas, as rotinas e os manuais;
- os/as programas/ações gerenciados;
- o planejamento estratégico e operacional;
- os resultados dos últimos trabalhos realizados;
- as diligências pendentes de atendimento;
- as contas dos últimos exercícios.” (NAT, 89).



Na fase de planejamento, a equipe de auditoria deve construir uma visão geral preliminar do objeto da auditoria.

Ressalte-se que essa lista não é exaustiva. Os Padrões de Auditoria de Conformidade (BRASIL, 2010c, item 11) enumeram, a título de exemplo, outras fontes de informações passíveis de serem utilizadas.

Algumas técnicas de auditoria devem ser utilizadas nessa fase, de forma a fazer o melhor diagnóstico possível. As técnicas mais comumente utilizadas para diagnóstico são: mapeamento de processo, entrevistas, exame documental e análise SWOT. Porém, dependendo da necessidade, outras podem vir a ser necessárias. As NAT preveem que até trabalhos que contemplem a identificação e a avaliação de objetivos, riscos e controles devem ser utilizados para auxiliar na construção preliminar da visão geral do objeto de auditoria, devendo os resultados desses trabalhos ser necessariamente a ela incorporados (ver NAT, 90 e 71 a 72).

A **matriz SWOT**, traduzida para o português, é conhecida como matriz FOFA (Forças, Oportunidades, Fraquezas e Ameaças). É utilizada mais comumente em auditoria operacional, mas também pode ser utilizada em auditorias de conformidade, uma vez que os pontos fracos e ameaças podem sugerir áreas ou questões que necessitem ser aprofundadas. A técnica de análise SWOT é abordada no curso de auditoria operacional do TCU.

É conveniente que a equipe materialize a visão geral em um papel de trabalho descrevendo a estrutura e o funcionamento do objeto auditado. Esse papel de trabalho irá subsidiar uma parte descritiva do relatório de auditoria, quando de sua elaboração. Isso é particularmente importante pelo fato das NAT prescreverem que “a visão geral do objeto elaborada na fase de planejamento será revisada após a execução para incorporação ao relatório da auditoria, contendo, geralmente, as seguintes informações (NAT, 91):

- I. descrição do objeto de auditoria, com as características necessárias à sua compreensão;
- II. legislação aplicável;
- III. objetivos institucionais, quando for o caso;
- IV. setores responsáveis, competências e atribuições;
- V. objetivos relacionados ao objeto de auditoria e riscos relevantes a eles associados, bem como eventuais deficiências de controle interno.”

A equipe deve utilizar seu julgamento profissional para determinar quais as informações serão úteis para o trabalho de auditoria, uma vez que o volume de informações pode ser grande e a relação custo-benefício (de registrar todas as informações) desfavorável. O parâmetro a ser utilizado sempre é a possível relação da informação com o objetivo da auditoria.

No que tange às informações previstas no item V, acima, as NAT preveem que, tipicamente, elas são obtidas em ações de controle cuja finalidade é o conhecimento da unidade jurisdicionada. Contudo, se a auditoria tiver sido proposta sem que tais informações estejam disponíveis, elas deverão ser obtidas na fase de planejamento do trabalho, mas a necessidade e a profundidade dos procedimentos para obtê-las deve ser calibrada em função dos objetivos e do escopo da auditoria em questão (NAT, 70 e 71.1). Uma forma bastante apropriada para se atender ao requisito 71.1 das NAT é desenvolvida no tópico que se segue.

3. Inventário de riscos e controles

A utilização do conceito de risco no planejamento de auditoria é importante, na medida em que é necessário o direcionamento dos esforços para áreas ou problemas críticos. Principalmente em auditorias em que o objeto é complexo, o risco é um critério de seleção bastante útil.

A forma mais básica de utilizar o risco no planejamento é complementar a matriz SWOT com um **diagrama de verificação de risco**, que categoriza as informações obtidas em eventos segundo a sua probabilidade e o seu impacto. A equipe irá se preocupar com os eventos de mais impacto e mais probabilidade.

Um objeto complexo e com poucos conhecimentos prévios disponíveis requererá o mapeamento do(s) processo(s) mais relevantes para o objetivo da auditoria. O mapeamento de processos é também conhecido como fluxogramação. A técnica para sua elaboração é objeto de curso específico e, portanto, não será abordada aqui.

Uma vez mapeado(s) o(s) processo(s), abre-se a possibilidade da elaboração de um inventário de riscos e controles.

A equipe deve identificar as principais atividades que compõem o fluxo e, em seguida transportar as atividades identificadas para um papel de trabalho semelhante ao retratado abaixo. Para cada atividade a equipe deverá:

- identificar o objetivo daquela atividade;
- identificar o risco inerente, questionando o que pode dar errado naquela atividade;
- verificar que tipo de controle existe para tratar o risco; e
- avaliar sucintamente se o controle é suficiente para mitigar os riscos.



Para saber mais...

O uso conjugado das técnicas matriz SWOT e diagrama de verificação de risco é útil para levar em conta o risco no planejamento de auditoria. Essas técnicas são abordadas no curso de auditoria operacional do TCU.

O quadro abaixo apresenta uma sugestão de papel de trabalho para registro de riscos e controles.

ATIVIDADE	OBJETIVO DA ATIVIDADE	EVENTO DE RISCO(S)	CONTROLE(S)
Celebração do Convênio	Atribuição de recursos e responsabilidades para a realização de determinada atividade cuja realização seja do interesse do conveniente.	Desvio de finalidade na celebração Descentralização de execução para entidade que não dispõe de condições para consecução do objeto ou atribuições estatutárias ou regimentais para executá-lo.	Análise pela área técnica Cadastro de ONGs
Análise da prestação de contas do convênio	Avaliar se os gastos se processaram realmente de acordo com o objetivo do convênio e se o objetivo foi atingido	Aprovação da prestação de contas com: - objeto não executado - objeto executado com recursos diversos dos do convênio (desvio dos recursos)	Não identificados

Em geral, a equipe não deve se aprofundar, nessa fase, na avaliação de controles internos, e realizar apenas a constatação da existência ou não de controles. Caso julgue necessário, a equipe pode:

- a. propor um trabalho específico voltado para melhoria de controles internos;
- b. avaliar os riscos e controles na fase de execução.

Se entender pertinente, de acordo com o julgamento profissional, a equipe pode estender a fase de planejamento para avaliar os riscos de controle, o que influenciará mais profundamente o direcionamento dos trabalhos na fase de execução do que o inventário. A abordagem de avaliação de riscos e controles internos não será objeto dessa aula.

Finalizado o inventário, a equipe deve considerar os eventos de riscos mais relevantes para ajudar no direcionamento do planejamento da auditoria. Se houver muitas atividades com eventos de risco identificados, a equipe deve buscar parâmetros, como materialidade, exequibilidade da ação de auditoria, relevância da atividade ou simplesmente o julgamento profissional, para selecionar os que irão efetivamente contribuir para o planejamento.

4. Elaboração de questões de auditoria a partir do objetivo e do diagnóstico realizado

As NAT prescrevem que: “Devem ser estabelecidos objetivos para cada trabalho de auditoria. Para tanto, deve-se realizar uma avaliação preliminar de objetivos e riscos relevantes relacionados à atividade objeto da auditoria, cujos resultados deverão estar refletidos nos objetivos estabelecidos.” (NAT, 68). E, “No desenvolvimento dos objetivos o auditor deve considerar, além das exposições significativas a riscos, a probabilidade de erros, irregularidades e descumprimentos a princípios, normas legais e regulamentações aplicáveis.” (NAT, 69).

Assim, todas as informações que foram coletadas nas atividades de construção da visão geral do objeto auditado e inventário de riscos e controles têm por objetivo formular questões que, uma vez respondidas, esgotem o objetivo de auditoria. Isto significa que devem-se formular tantas questões de auditoria quantas sejam necessárias para satisfazer o objetivo estabelecido.

A formulação de questões de auditoria é objeto da próxima aula, que tratará de matriz de planejamento. Contudo, vale adiantar que as questões de auditoria devem ser elaboradas de forma a estabelecer com clareza o foco dos exames e os limites e dimensões que devem ser observados durante a execução dos trabalhos (escopo da auditoria) de modo suficiente a satisfazer os objetivos do trabalho (NAT, 92). Devem, pois, ser elaboradas questões que enfoquem os principais aspectos do objetivo pretendido. Assim, o conjunto das questões elaboradas não deve extrapolar o objetivo definido, de forma a não ampliar o escopo previsto para a auditoria. (BRASIL, 2010b).

O quadro a seguir traz exemplos de questões de auditoria derivadas de um objetivo dado.

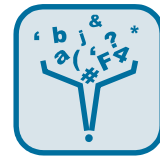
OBJETIVO: VERIFICAR A LEGALIDADE DA EXECUÇÃO DO CONTRATO X PARA O FORNECIMENTO DO BEM Y

Questões:

1. O contrato foi executado pela entidade vencedora da licitação e nos prazos, etapas, quantidades e requisitos de qualidade definidos no instrumento?
2. As alterações contratuais de objeto e valor guardam conformidade com as condições e limites estabelecidos pela legislação?
3. Há indícios de ocorrência de procedimentos fraudulentos com relação à emissão das notas fiscais de fornecimento dos bens?

Na próxima aula, abordaremos em maior profundidade a definição do escopo da auditoria. Por enquanto, vamos concluir esta lição esclarecendo que o produto final da fase de planejamento é o plano de trabalho ou o projeto de auditoria, integrado – dentre outros elementos necessários ao bom desenvolvimento dos trabalhos na fase de execução – pelos programas de auditoria que, no TCU, devem ser documentados em matrizes de planejamento e de possíveis achados, os quais devem ser desenvolvidas de maneira que alcancem os objetivos definidos para a auditoria e devem ser registrados e aprovados antes do início dos trabalhos, inclusive seus eventuais ajustes (NAT, 94).

Síntese



O planejamento é fase essencial do trabalho de fiscalização em que é definido o escopo da auditoria, o prazo total do trabalho, a estimação de custos e recursos necessários para sua realização, os métodos e procedimentos que serão utilizados na fase de execução, assim como os possíveis achados que a equipe irá posteriormente confirmar ou não com a aplicação dos procedimentos.

Na fase de planejamento são aplicadas técnicas de auditoria que objetivam aumentar o conhecimento do objeto auditado, possibilitando, a partir dos principais riscos e pontos fracos detectados, formular questões de auditoria que definem e delimitam o escopo do trabalho. Muitas técnicas podem ser utilizadas para coletar as informações sobre o objeto auditado, sendo as mais comuns o mapa de processo, a matriz SWOT, o inventário de riscos e o diagrama de verificação de riscos.

O produto final da fase de planejamento é o plano de trabalho da auditoria, o qual deve ser desenvolvido e documentado evidenciando o objetivo, o escopo, o prazo e a alocação de recursos. Os programas de auditoria constituem uma parte essencial do plano de trabalho e devem ser desenvolvidos de maneira que alcancem os objetivos definidos para a auditoria. Estes programas, no TCU, são documentados em matrizes de planejamento e de possíveis achados, e devem ser registrados e aprovados, inclusive seus eventuais ajustes, antes do início dos trabalhos.

Vimos, sobretudo, que o planejamento é uma etapa de expressiva importância para o resultado que se pretende alcançar com a auditoria, sendo imprescindível que se disponibilize o tempo necessário para a sua elaboração, de modo que ele atenda aos requisitos básicos estabelecidos no parágrafo 95 das NAT e alcance o seu objetivo de delimitar o objetivo e o escopo da auditoria, definir a estratégia metodológica a ser adotada, estimar os recursos, os custos e o prazo necessário à realização da auditoria.

Referências bibliográficas

Brasil. Tribunal de Contas da União. Manual de auditoria operacional. Brasília. Boletim do Tribunal de Contas da União Especial – ano XLIII, n. 4 (2010) (a)

_____. _____. Orientações para auditorias de conformidade. Brasília: TCU, Boletim do Tribunal de Contas da União Especial – Ano XLIII, n. 3 (2010) (b)

_____. _____. Padrões de auditoria de conformidade (PAC). Brasília: TCU, Boletim do Tribunal de Contas da União Especial – Ano XLIII, n. 2 (2010) (c)

_____. _____. Normas de auditoria do Tribunal de Contas da União (PAC). Boletim do Tribunal de Contas da União Especial, Brasília, ano XLIII, n. 29, 10 dez. 2010c. (d). Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/PORTN/20100218/PRT2003-090.doc>>. Acesso em: 8 mar. 2011.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). Implementation guidelines for performance auditing (ISSAI 3000). Viena: INTOSAI, 2004. Disponível em: <[http://www.issai.org/media\(879,1033\)/ISSAI_3000E.pdf](http://www.issai.org/media(879,1033)/ISSAI_3000E.pdf)>. Acesso em: 01 maio 2010.

MÓDULO 2 - Planejamento de auditoria

AULA 3 - Matriz de planejamento

**Pra que essa formalidade?
Isso é perda de tempo.
Vamos logo para a execução!**



Você já deve ter participado de uma auditoria em que o período de execução se estendeu mais do que o esperado. Ou talvez, ao elaborar um relatório, tenha percebido que precisava de dados que não coletou na fase de execução. Essas situações provavelmente aconteceram porque a matriz de planejamento não foi elaborada de forma adequada.

Nesta aula, você verá que uma matriz bem feita é requisito de garantia de qualidade.

Ao final desta aula, esperamos que você tenha condições de elaborar uma matriz de planejamento de acordo com o padrão adotado pelo TCU, a partir de uma situação de auditoria.

Pronto para começar ? Então, vamos!

1. A matriz de planejamento

A matriz de planejamento é o papel de trabalho em que são registrados os passos e procedimentos a serem realizados na fase de execução para que o objetivo da auditoria seja alcançado. Foi trazida do GAO, entidade de fiscalização superior dos Estados Unidos, e adaptada à realidade dos trabalhos do TCU no final dos anos 90.

A matriz de planejamento serve para:

- selecionar, de maneira prévia, as áreas ou questões mais relevantes em uma determinada auditoria;
- dar foco ao trabalho de fiscalização;
- ampliar a possibilidade de se alcançar bons resultados com o trabalho;
- minimizar riscos de prorrogações na duração dos trabalhos e desgastes com as chefias;
- equacionar expectativas e evitar surpresas ao final da execução, facilitando a discussão do trabalho com as chefias em bases objetivas.

2. Orientações para Auditorias de Conformidade

Propomos a leitura do documento “Orientações para Auditorias de Conformidade” (Portaria-Adplan nº 1, de 25 de janeiro de 2010), disponível na biblioteca do curso.

Este documento foi elaborado com a finalidade de:

- a) expedir orientações de caráter geral para auxiliar o trabalho dos auditores federais de controle externo na elaboração dos papéis de trabalho durante a realização das auditorias de conformidade; e
- b) aprimorar a elaboração dos papéis de trabalho e relatórios de auditoria, minimizando a ocorrência de falhas e inconsistências.

MÓDULO 2 - Planejamento de auditoria

AULA 4 - Qualidade no Planejamento de Auditoria

**Que fatores, na fase de planejamento, afetam a qualidade da auditoria?
A quem cabe atuar sobre esses fatores visando garantir a qualidade da auditoria?**



Para responder a essas questões, vamos estudar as Normas de Auditoria, os Padrões de Auditoria de Conformidade e elementos do Manual de Auditoria Operacional do TCU e verificar como eles contribuem para assegurar a qualidade de uma auditoria na fase de planejamento.

Para facilitar o estudo, esta aula está organizada da seguinte forma:

Introdução	234
1. Definição do Escopo da Auditoria	235
2. Utilização de Painel de Referência	237
3. Elaboração de papéis de trabalho.....	240
4. Teste-piloto.....	241
5. Cronograma	242
6. Plano de Trabalho ou Projeto de Auditoria	243
7. Responsabilidades do Supervisor, do Coordenador e dos Membros da Equipe ..	244
7.1. Supervisor	244
7.2. Coordenador.....	245
7.3. Membros da Equipe.....	247
Síntese	248

Ao final desta aula, esperamos que você tenha condições de:

- formular questões de auditoria a partir de um inventário de riscos dado;
- identificar elementos fundamentais para garantir a qualidade do planejamento e as circunstâncias de sua utilização;
- elaborar um cronograma suficiente para cobrir o escopo definido para a auditoria e dentro das restrições de tempo e recursos dadas;
- reconhecer as responsabilidades dos atores envolvidos no processo de planejamento.

Pronto para começar ? Então, vamos!

Introdução

Sabemos que uma auditoria é um trabalho, muitas vezes complexo, de coleta e análise de informações que sustentarão as avaliações, opiniões e conclusões do auditor. É fundamental que todo o trabalho seja realizado de modo a assegurar que os resultados pretendidos – os objetivos da auditoria – sejam alcançados com qualidade. E qualidade é algo que começa a ser construída desde o início do processo, ou seja, desde a fase de planejamento.

O TCU, ao normatizar a atividade de auditoria, busca estabelecer padrões de trabalho que favoreçam a qualidade do processo. Dentre esses normativos, destacam-se, atualmente, as Normas de Auditoria do TCU (NAT), os Padrões de Auditoria de Conformidade, o Manual de Auditoria Operacional e portarias do Tribunal e da Segecex que regulam a matéria. Os normativos existentes foram elaborados com base em normas internacionais e no próprio aprendizado institucional na realização de atividades de fiscalização.

Nesta aula, vamos estudar o papel de alguns elementos do processo de planejamento que têm grande impacto no resultado de uma auditoria:

- a definição adequada do escopo da auditoria;
- o uso de painéis de referência e de testes-piloto;
- o projeto de auditoria;
- os papéis de trabalho; e
- as responsabilidades do supervisor, do coordenador e dos membros da equipe de auditoria.

1. Definição do Escopo da Auditoria

A definição do escopo de uma auditoria é caracterizado pela delimitação de seus objetivos, de questões e procedimentos e materializa-se na matriz de planejamento. O escopo de auditoria é a delimitação estabelecida para o trabalho e é expresso pelo objetivo, pelas questões e pelos procedimentos de auditoria, no seu conjunto.

Isto significa que ao examinarmos uma matriz de planejamento, deveremos ter uma exata noção do escopo do trabalho que será ou foi realizado. É por essa razão que as Normas de Auditoria do TCU (BRASIL, 2010c) estabelecem que o programa de auditoria (que, como você já sabe, no TCU é documentado na matriz de planejamento) objetiva estabelecer, diante da definição precisa dos objetivos do trabalho, a forma de alcançá-los, devendo evidenciar (NAT, 97):

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

Cabe aqui recordarmos que o objetivo da auditoria, conforme visto no módulo 1 deste curso, deve ser entendido como a questão fundamental de auditoria a ser respondida. Representa o propósito da auditoria – por que e para que ela será realizada – sendo o principal elemento de referência para o trabalho em todas as suas fases (planejamento, execução e relatório), devendo ser desdobrado em tantas questões de auditoria quantas sejam necessárias para respondê-lo.

Dessa forma, as questões de auditoria representam o detalhamento do objetivo, circunscrevendo a abrangência da auditoria e estabelecendo os limites do trabalho, devendo-se tomar o cuidado, na sua elaboração, para não extrapolar ou restringir o objetivo de auditoria definido, de forma a não ampliar ou reduzir o escopo necessário ao seu alcance.

Como vimos na aula 2, a elaboração da matriz de planejamento é precedida pela construção da visão geral e pela identificação dos riscos e controles do objeto a ser auditado, passos que produzem informações essenciais para o planejamento.



O escopo de auditoria é expresso pelo objetivo, pelas questões e pelos procedimentos de auditoria, no seu conjunto.

A atividade central na definição de escopo é a formulação das questões de auditoria, tarefa que se apoia no julgamento profissional da equipe. É importante observar, entretanto, que julgamento profissional não significa que a equipe se fecha em uma sala e começa a discutir possíveis questões baseadas apenas na sua experiência profissional. Significa que a equipe, após aplicar diversas técnicas de coleta de dados que lhe possibilitaram conhecer o objeto auditado (funcionamento, riscos, controles, pontos fracos, ameaças etc.), possui elementos suficientes para formular questões que contemplem todos os aspectos relevantes do objetivo da auditoria e maximizem o potencial resultado do trabalho.

Assim, se a equipe elaborou um mapa de processos e identificou os principais riscos, deverá formular questões de auditoria que verifiquem a materialização desses riscos. Se foi aplicada mais de uma técnica de diagnóstico, os resultados obtidos também devem ser considerados para questões de auditoria. Isto porque, segundo as NAT (68 e 69), tais situações deverão estar refletidas ou consideradas nos objetivos de auditoria estabelecidos.

Nessa linha, a questão de auditoria é construída a partir de um possível achado, que, na verdade, é o risco anteriormente identificado. Em outras palavras, converte-se o risco em um possível achado e formula-se a correspondente questão.

Exemplo: em uma auditoria cujo objeto é um programa de distribuição de renda para pessoas pobres, identificou-se a partir do mapeamento de processos e do inventário de riscos que há o risco de pessoas que não necessitam do programa estejam recebendo indevidamente o benefício. Os campos da coluna possíveis achados e da coluna questões de auditoria ficariam da seguinte forma:

QUESTOES DE AUDITORIA	---	POSSÍVEIS ACHADOS
Existem pessoas recebendo indevidamente o benefício?	---	Recebimento indevido do benefício por pessoas com renda superior à definida pelo programa.

A partir desses dois campos definidos, seriam construídos os demais campos das colunas restantes da matriz de planejamento. Esse é um exemplo muito simples e didático, para que fique bem claro o raciocínio necessário para elaboração da matriz de planejamento, que definirá o escopo da auditoria.

2. Utilização de Painel de Referência

O painel de referência consiste em uma reunião com especialistas (detentores de informações) no assunto que será auditado na qual se discutem:

- possíveis linhas de orientação para a auditoria. Nesse caso, o painel é realizado no início dos trabalhos, antes da elaboração da matriz de planejamento;
- o planejamento do trabalho, materializado na matriz de planejamento. Nesse caso, o painel acontece logo após a elaboração da matriz de planejamento.

Reproduz a seguir, para mais esclarecimentos, trecho do Manual de Auditoria Operacional que trata do painel de referência (BRASIL, 2010a, p. 27):

O processo de validação da matriz de planejamento passa por duas etapas. Primeiramente, após a revisão do supervisor, a matriz de planejamento deve ser submetida a um painel de referência com o objetivo de colher críticas e sugestões para seu aprimoramento. Esse processo de validação tem por objetivos específicos:

- a) conferir a lógica da auditoria e o rigor da metodologia utilizada, questionando as fontes de informação, a estratégia metodológica e o método de análise a ser utilizado, em confronto com os objetivos da auditoria;
- b) orientar e aconselhar a equipe de auditoria sobre a abordagem a ser adotada pela auditoria;
- c) prover variado conjunto de opiniões especializadas e independentes sobre o projeto de auditoria;
- d) assegurar a qualidade do trabalho e alertar a equipe sobre falhas no seu desenvolvimento/concepção; e
- e) conferir a presença de benefícios potenciais significativos.

Portanto, a composição do painel, a ser organizado pela equipe de auditoria, deve favorecer o debate e refletir diferentes pontos de vista sobre o tema da auditoria. O painel poderá contar com a participação

de especialistas convidados de universidades, centros de pesquisa e consultorias técnicas do Congresso com interesse no tema; representantes do controle interno e dos órgãos de planejamento e orçamento; representante do Ministro-Relator; auditores com reconhecida experiência no tema e representantes de organizações do terceiro setor, quando for o caso. O gestor poderá participar do painel de referência sempre que a equipe e o supervisor entenderem que a presença dele não trará prejuízo aos objetivos propostos no painel.

Outro papel, não menos importante, desempenhado pelo painel de referência é o de fortalecimento do controle social, ao possibilitar que atores relevantes participem da discussão do projeto de auditoria e possam ser esclarecidos sobre a natureza da fiscalização exercida pelo TCU, gerando expectativa sobre os resultados do trabalho e fortalecendo a imagem institucional.

Em que casos se deve realizar Painel de Referência?

Em auditorias operacionais é desejável realizar painéis de referência em praticamente todos os trabalhos, uma vez que os objetos são sempre complexos e pouco conhecidos e a opinião de especialistas é muito importante para o aperfeiçoamento da matriz de planejamento.

Em auditorias de conformidade de maior complexidade e com objetos ainda pouco conhecidos é também recomendável sua realização. Nos casos em que se esteja tratando de possíveis fraudes ou irregularidades graves, o painel deve ser substituído por entrevistas individuais com detentores de informações que possam auxiliar no trabalho.

Operacionalmente, a realização de um painel de referência pode ser descrita brevemente da seguinte forma:

1. Convite: a equipe identifica os especialistas no assunto auditado, entra em contato e agenda uma data comum para a reunião;
2. Abertura da reunião: o supervisor ou gerente de auditoria ou ainda o secretário responsável pela área abre o painel agradecendo a presença de todos e salientando a importância da colaboração dos especialistas para o planejamento do trabalho. Em seguida pede para que todos se apresentem dizendo o nome e instituição a que estão vinculados;
3. Escuta: o gerente de auditoria ou o coordenador da equipe explica a dinâmica da reunião, pela qual a equipe apresentará cada questão de auditoria da matriz (recomenda-se uma

projeção em tela para visualização conjunta) e solicitará aos especialistas comentários e sugestões sobre os seus elementos (questão, informação requerida, fonte de informação, metodologia e possíveis achados);

4. Registro das informações: os demais membros da equipe procedem às anotações do que foi comentado para posterior análise de possíveis alterações na matriz de planejamento;
5. Encerramento: ao final, quem abriu a reunião agradece novamente a colaboração dos especialistas e informa que será agendado outro painel para apresentação e discussão dos achados (se a equipe vislumbrar que será possível essa discussão).

Atenção!

Em painéis de referência a equipe não deve assumir uma postura defensiva diante dos comentários. O momento é de ouvir o que os especialistas têm a dizer. Da mesma forma, não é fundamental que se chegue a um consenso entre os especialistas. A equipe deverá ponderar o que foi falado e decidir as alterações que são necessárias.

3. Elaboração de papéis de trabalho

Uma vez definida e validada a matriz de planejamento, passa-se à elaboração dos instrumentos de coleta de dados que serão utilizados durante a execução da auditoria. Cada técnica de coleta de dados – entrevista, questionário, grupo focal e observação direta – possui um instrumento próprio, a ser desenhado de forma a garantir a obtenção de informações relevantes e suficientes para responder às questões de auditoria (BRASIL, 2010a, p. 28).

É importante observar que os papéis de trabalho possuem funções distintas na fase de planejamento, de execução e de relatório:



Note que os papéis de trabalho possuem funções distintas na fase de planejamento, execução e relatório.

- no planejamento: orientar a execução da técnica empregada, p. ex. um roteiro de entrevista;
- na fase de execução: auxiliar na documentação dos achados, p. ex. um extrato de entrevista;
- na elaboração do relatório: auxiliar na revisão dos achados e sua sustentação em termos de evidências.

Ao término do planejamento, a equipe deverá estar com todos os papéis de trabalhos que serão utilizados na fase de execução prontos. Ir a campo sem papéis de trabalho prontos e revisados ocasiona diversas consequências ruins para o andamento e resultado da auditoria: atraso na fase de execução, com conseqüente aumento de custos (uma vez que a equipe pode estar recebendo diárias por estar fora de sua sede) e perda de informações vitais que não poderão mais ser recuperadas, entre outras.

Prepare-se adequadamente para o trabalho de campo, preparando papéis de trabalho que auxiliem na execução da auditoria!

4. Teste-piloto

Um dos requisitos básicos de planejamento exigido pelas NAT é que ele “seja adequadamente testado quanto à viabilidade de sua aplicação, quando necessário...” (NAT, 95, VI). A ferramenta que a equipe de auditoria utiliza para o cumprimento desse requisito é o teste-piloto.

O teste-piloto consiste na execução dos procedimentos e aplicação das técnicas constantes da matriz de planejamento em uma pequena amostra dos objetos que serão auditados. Tem por objetivo verificar se abordagem planejada funciona e se existem falhas que devem ser corrigidas. Deve ser utilizado em auditorias mais complexas e demoradas, em que o custo de possíveis falhas é maior.

Para obter um quadro representativo, a equipe deve escolher para a realização do teste-piloto um local ou aspecto do objeto da auditoria que apresente dificuldades potenciais à condução dos trabalhos, permitindo que a equipe antecipe os problemas que poderão ser enfrentados. Além disso, os dados coletados permitirão ajustar o tamanho da amostra e assegurar que a estratégia metodológica selecionada oferecerá resposta conclusiva à questão de auditoria.

Portanto, a realização de teste-piloto é altamente recomendável no caso de auditorias de grande complexidade, em locais de difícil acesso e custos elevados, pois aumenta as chances de que o trabalho desenvolvido alcance o nível de qualidade desejado com o menor custo possível (BRASIL, 2010a).

Mesmo realizando um bom trabalho de conhecimento do objeto e contando com a opinião dos especialistas, é muito comum que pequenos detalhes (que podem fazer uma grande diferença na execução do trabalho!) não sejam considerados no planejamento da auditoria. Outras vezes, uma abordagem planejada mostra-se operacionalmente inviável, forçando uma revisão. Realizar um teste piloto evita muitos aborrecimentos posteriores!

5. Cronograma

Uma auditoria complexa possui várias atividades que devem ser executadas. Como não ficar perdido em relação à sequência das tarefas, aos prazos e duração dos trabalhos? Muitas vezes, uma atividade depende de outra precedente.

A única forma segura de gerenciar a execução é por intermédio de um cronograma, que contenha:

- Tarefas;
- Data Limite;
- Responsáveis pelas tarefas;
- Status da implementação.



Quando o cronograma deve ser elaborado?

O cronograma deve ser elaborado já no início dos trabalhos, sendo que, ao final do planejamento e da execução, pode haver uma revisão.

Ele não é imutável, uma vez que há a possibilidade de mudanças ao longo do caminho. Se, por outro lado, o cronograma for completamente desfigurado, significa que o processo de elaboração dele precisa ser aprimorado, uma vez que não está tendo qualquer utilidade.

Como o cronograma é elaborado no início da fase de planejamento, possivelmente sem muitas informações sobre o trabalho, principalmente nos trabalhos de maior complexidade o cronograma tem de ser ajustado ao final desta fase. É possível até definir apenas um cronograma para a fase de planejamento e, após definido o escopo, defini-lo para as fases de execução e relatório (nos casos de mais complexidade).

Quais são as atividades envolvidas no planejamento da auditoria? As principais atividades que são executadas quando se planeja uma auditoria são descritas neste **cronograma exemplificativo**. Dependendo do caso, nem todas as atividades serão executadas - por exemplo, em uma auditoria mais simples, o painel de referência não é realizado. As atividades também não são exatamente sequenciais.

6. Plano de Trabalho ou Projeto de Auditoria

Ao final do planejamento dos trabalhos é preciso materializar os esforços até então despendidos pela equipe em um documento que sintetize tudo o que será realizado durante o trabalho de auditoria, tanto em termos metodológicos quanto em termos logísticos. Essa informação é útil não só para a equipe quanto para quem supervisiona o trabalho e, eventualmente para outras instâncias técnicas superiores da organização.

Segundo as NAT, “deve ser desenvolvido e documentado um plano para cada trabalho de auditoria, que evidenciará o objetivo, o escopo, o prazo e a alocação de recursos.” (NAT, 94). O Manual de Auditoria Operacional do TCU (BRASIL, 2010a) traz explicações mais detalhadas sobre como elaborar um plano de trabalho de auditoria ou projeto de auditoria:

Ao final da etapa de planejamento, a equipe deve preparar o projeto de auditoria que resume a natureza do trabalho a realizar e os resultados que se pretende alcançar. O projeto deve explicitar a motivação para se investigar determinado problema de auditoria, segundo enfoque específico e com a utilização de certa metodologia.

Portanto, o projeto conterá descrição sucinta do objeto de auditoria, objetivos do trabalho, questões a ser investigadas, procedimentos a ser desenvolvidos e resultados esperados com a realização da auditoria. Farão parte do apêndice: a matriz de planejamento, que resume as informações centrais do projeto de auditoria; o cronograma proposto para a condução dos trabalhos; e a estimativa de custos, inclusive de contratação de especialista, quando for o caso.

É fundamental destacar os resultados que se pretende alcançar com a realização da auditoria, indicando as oportunidades de aperfeiçoamento e, sempre que possível, de economia de recursos públicos, a fim de permitir análise de custo-benefício da auditoria.

Compete ao coordenador da equipe assegurar que o projeto de auditoria contenha todas as informações necessárias à correta e oportuna apreciação da proposta de trabalho.

É importante observar a relação custo benefício do projeto de auditoria, que se por um lado deve ser um documento sintético, de modo a não exigir um grande esforço da equipe para sua elaboração, por outro precisa ser suficientemente explicativo para possibilitar o entendimento do trabalho a ser realizado por qualquer pessoa. Observa-se que em auditorias operacionais e em auditorias de conformidade de maior complexidade a elaboração de planos de trabalho ou projetos de auditoria é recomendável para um trabalho de qualidade.

Veja este exemplo de **projeto de auditoria** no Ambiente virtual de educação corporativa (AVEC/TCU).

7. Responsabilidades do Supervisor, do Coordenador e dos Membros da Equipe

7.1. Supervisor

Segundo as Normas de Auditoria do Tribunal, “todo o trabalho de auditoria, em todas as suas fases e em todos os níveis, deve ser adequadamente supervisionado, independentemente da competência individual dos auditores [equipe de auditoria], para assegurar que os objetivos sejam atingidos, a qualidade seja assegurada e as equipes se desenvolvam.” (NAT, 73).

Especificamente, em relação ao planejamento, as NAT são incisivas ao estabelecer que a supervisão abrange “o planejamento dos trabalhos” (NAT, 74, I); “a documentação...” (NAT, 74, III) e “o cumprimento das normas e padrões de auditoria estabelecidos pelo Tribunal” (NAT, 74, IV). Esse último dispositivo nos remete às normas e aos padrões específicos, como os Padrões de Auditoria de Conformidade e o Manual de Auditoria Operacional.

Os Padrões de Auditoria de Conformidade do TCU (BRASIL, 2010b) estabelecem que compete ao supervisor da auditoria, no que concerne ao planejamento:

- orientar a equipe de auditoria quanto à vinculação ao objetivo da fiscalização e à aderência aos padrões de auditoria vigentes no Tribunal;
- revisar e aprovar a matriz de planejamento antes do início da execução;
- acompanhar o desenvolvimento dos trabalhos desde o início do planejamento; e
- sempre que possível e relevante, participar da reunião de apresentação.

É muito importante o papel do supervisor do trabalho nessa fase crucial da auditoria! Ao supervisor cabe especialmente:

- assegurar que foram executados, pela equipe de auditoria, os procedimentos e as técnicas de coleta de dados que permitam um grau de conhecimento do objeto suficiente para a formulação das questões;
- examinar a própria formulação das questões, tentando garantir que as questões mais relevantes estejam abordadas da melhor forma possível e que haja coerência entre as questões formuladas e o objetivo da auditoria;
- verificar a suficiência do escopo estabelecido, das técnicas e dos procedimentos planejados para alcançar o objetivo da auditoria; e
- ponderar sobre a viabilidade de custo do escopo estabelecido em termos de recursos, prazos e esforços necessários em todas as fases subsequentes do processo, incluindo a fase de apreciação pelos relatores e deliberação pelos colegiados do Tribunal.

7.2. Coordenador

As Normas de Auditoria do Tribunal prescrevem que “todo o trabalho de auditoria deve ser revisado pelo coordenador da equipe de auditoria, que possua perfil e competência profissional adequados ao trabalho...” e que essa “revisão deve ser feita à medida que cada parte do trabalho de auditoria vai se concluindo.” (NAT, 76).

O coordenador de auditoria “é o membro da equipe a quem compete, por força de designação expressa na Portaria de Fiscalização, liderar a equipe e representá-la perante o fiscalizado.” (NAT, Glossário).

Assim, o coordenador é o responsável pela condução do processo de auditoria em todas as suas fases, de acordo com o plano ou projeto de auditoria aprovado. É, portanto, o responsável direto pelo bom andamento dos trabalhos e cumprimento do cronograma, pela divisão de tarefas, pelos contatos com o auditado e pela finalização dos papéis de trabalho (principalmente a matriz de planejamento), bem como por requisitar providências para o bom andamento da auditoria.

As responsabilidades do coordenador, no que concerne à fase de planejamento, podem ser assim resumidas:

- garantir a observância das normas relativas ao planejamento (NAT, 67 a 97) e das relativas à pessoa do auditor, atentando, especialmente na distribuição das tarefas, para o perfil individual dos membros da equipe (ver NAT, 50 a 60).
- representar a equipe de auditoria perante ao fiscalizado, assegurando a manutenção de um relacionamento cordial, neutro e profissional;
- garantir a coerência e homogeneidade da comunicação da equipe com o auditado;
- avaliar as condições indispensáveis para a realização do planejamento e tomar as decisões relativas à sua condução, comunicando ao supervisor qualquer dificuldade relevante surgida no seu decurso;
- reunir a equipe de auditoria e distribuir as tarefas entre seus membros, atentando a competência necessária (ver NAT, 70) e o perfil técnico-comportamental (ver NAT, 50 a 60);
- assegurar o cumprimento dos prazos das tarefas, de modo que o prazo final da fase de planejamento seja obedecido, com estrita observância das normas de auditoria e de outras exigências e diretrizes aplicáveis ao trabalho;
- coordenar a elaboração do programa e do plano de trabalho ou projeto da auditoria, bem como a preparação e finalização dos papéis de trabalho;
- revisar os papéis de trabalho (matrizes e outros), a fim de garantir a sua adequação ao objetivo e ao escopo discutidos e estabelecidos previamente.

7.3. Membros da Equipe

Finalmente, para um trabalho de qualidade, o membro da equipe deve se dedicar efetivamente ao trabalho, participando das discussões coletivas e cumprindo tempestivamente as tarefas individuais que lhe forem delegadas. O que deve ser evitado a todo custo é o comportamento “típico” de grupos de colégio, que deixam todo o trabalho a cargo do coordenador.

Convém aqui lembrar que, segundo as NAT:

“A atividade de controle é de caráter multidisciplinar e realizada em equipe, devendo o espírito de cooperação prevalecer sobre posicionamentos pessoais. Os auditores envidarão todos os esforços para que o seu talento e profissionalismo contribuam de modo efetivo para a consecução da missão institucional do Tribunal...” (NAT, 49).

Nunca se deve esquecer que o membro de equipe de hoje pode ser o coordenador de amanhã. Portanto, colabore com o coordenador tanto quanto gostaria que colaborassem com você se você tivesse sido designado para essa função!



Síntese

Uma auditoria com qualidade começa com um planejamento de qualidade.

Para garantir essa qualidade, alguns fatores são fundamentais, tais como: correta formulação das questões de auditoria, realização de painel de referência, elaboração antecipada dos papéis de trabalho da fase de execução ainda no planejamento, um cronograma realista, teste-piloto dos procedimentos, um projeto de auditoria que comunique suficientemente o trabalho a instâncias superiores e, de fundamental importância, é a atuação do coordenador e do supervisor.

Não menos importante é o papel de cada membro da equipe de auditoria, dado que a atividade de controle é de caráter multidisciplinar e realizada em equipe, devendo o espírito de cooperação prevalecer.

As normas de auditoria existentes no Tribunal, como as NAT, os Padrões de Auditoria de Conformidade e o Manual de Auditoria Operacional, elaborados com base em normas internacionais e no próprio aprendizado institucional, estabelecem padrões de trabalho que favorecem a qualidade e respaldam suficientemente o planejamento das auditorias. Contudo, a qualidade no planejamento depende de todos, desde o membro da equipe ao supervisor do trabalho. Mais do que uma questão técnica, qualidade é uma questão de postura profissional!

Referências bibliográficas

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Manual de auditoria operacional. Boletim do Tribunal de Contas da União Especial, Brasília, ano 43, n. 4, 23 mar. 2010a.

_____. _____. Padrões de auditoria de conformidade (PAC). Boletim do Tribunal de Contas da União Especial, Brasília, ano 43, n. 2, 3 fev. 2010b.

_____. _____. Normas de auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT). Boletim do Tribunal de Contas da União Especial, Brasília, ano 43, n. 29, 10 dez. 2010c. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/PORTN/20100218/PRT2003-090.doc>>. Acesso em: 8 mar. 2011.

Auditoria Governamental

MÓDULO 3 EXECUÇÃO DA AUDITORIA

ISMAR BARBOSA CRUZ

MÓDULO 3 - Execução da auditoria

AULA 1 - Contextualização da fase de execução da auditoria

As três fases em que se subdivide o processo de auditoria são igualmente importantes. Por isso, talvez seja indevida uma hierarquização entre elas, no que diz respeito à contribuição de cada uma para o sucesso ou o fracasso da fiscalização. Ainda assim, a fase de execução apresenta características e requisitos essenciais e particulares que o bom auditor não pode negligenciar.

Se fizermos um breve retrospecto, perceberemos que, na verdade, a execução de uma auditoria começa antes mesmo da apresentação dos auditores à entidade auditada. Isso porque, nesse momento dos “trabalhos de campo” a maior parte dos passos a serem dados pela equipe já terão sido definidos.

Nesta aula, além de conhecermos os procedimentos iniciais da fase de execução da auditoria, vamos resgatar as normas importantes para esta fase e aspectos relevantes da fase de planejamento da auditoria.

Para facilitar o estudo, esta aula está organizada da seguinte forma:

Introdução	254
1.1. Matriz de planejamento.....	257
1. Fase de planejamento - Revisão.....	256
2.1.1. Normas de execução do TCU.....	262
2.1. Normas de execução	262
2. Normas de auditoria - Revisão	259
3. Procedimentos iniciais da fase de execução	266
Síntese	268
Referências	270

Ao final desta aula, esperamos que você tenha condições de:

- reconhecer as características e exigências da fase de execução;
- reconhecer comportamentos adequados ao auditor no trato com o auditado;
- definir as providências necessárias ao início da execução da auditoria.

Introdução

Como no planejamento, a fase execução da auditoria exige preparo e procedimentos específicos, mas é crucial por alguns motivos:

- **A fase de execução caracteriza-se, por ser o momento em que a equipe de auditoria terá contato direto com dirigentes, gestores e servidores do ente fiscalizado.** Essa interlocução pessoal, quase sempre, permitirá uma série de revelações e impressões decisivas para as conclusões do trabalho. Os indícios apurados, entretanto, devem ser confirmados, preferencialmente ainda em campo, por documentação idônea e completa, obtida junto ao órgão auditado. Neste momento, a imagem dos auditores e do órgão de auditoria personificada nessas pessoas está sendo passada mais do que em qualquer outro momento. Por isso, é muito importante postura, comportamento irrepreensível, capacidade de interlocução oral;
- **Na fase de execução devem ser coletadas todas as evidências dos achados de auditoria.** A equipe tem a oportunidade de coletar, *in loco* e diretamente da fonte primária, os documentos comprobatórios das operações analisadas, além de poder identificar, de forma mais precisa e menos custosa, os responsáveis que atuaram no processo decisório que originou os atos administrativos eventualmente maculados. A questão ganha ainda mais relevo quando a equipe de auditoria tem que se afastar de seu domicílio para visitar a entidade fiscalizada, gerando custos com viagens. Não aproveitar o período da execução de forma a colecionar as evidências necessárias à formulação das propostas de encaminhamento devidas, pode significar que determinado achado de auditoria seja simplesmente abandonado porque não mais será possível, após o retorno às bases, a obtenção dos elementos probantes. Nesta fase poderemos fazer entrevistas. O melhor local para que os gestores sejam entrevistados é no próprio local de trabalho, para que se sintam mais à vontade e mais dispostos a prestar as informações solicitadas;
- **É quando os procedimentos de auditoria serão aplicados.** Na maioria dos casos só conseguiremos aplicar os procedimentos de auditoria em campo, portanto, devemos aproveitar muito bem esta fase da auditoria.

- **A fase de execução é o momento ideal para identificarmos a cadeia de responsabilidades do achado de auditoria.** Poderemos identificar quem praticou determinado ato, em que circunstâncias e se houve a participação de mais alguém. Na maioria das vezes a análise do processo físico administrativo não traz essas informações, mas sim a análise de diversos documentos, sistemas e declarações, que nos permitirão a identificação dos responsáveis pelos atos considerados irregulares.

1. Fase de planejamento - Revisão

A execução é a fase que está a meio caminho do início e do final do trabalho. É feita em campo e pressupõe o deslocamento do auditor à entidade auditada.

Com efeito, o plano de trabalho ou projeto de auditoria, incluindo o programa de auditoria, idealmente, é concebido ainda na fase de planejamento. A ideia é que, ao chegar à unidade auditada, a equipe já saiba, de antemão, os passos iniciais a serem dados, os setores a serem visitados primeiramente, os documentos preliminares que serão analisados, etc. Tanto é assim, que a matriz de planejamento permite a definição prévia dos períodos em que serão realizados os exames, bem assim o membro da equipe responsável por cada um deles. Tal estratégia será decisiva na otimização do tempo que lhe foi reservado para essa fase da auditoria. Em resumo, os procedimentos de auditoria são elaborados na fase de planejamento para serem aplicados na fase de execução.



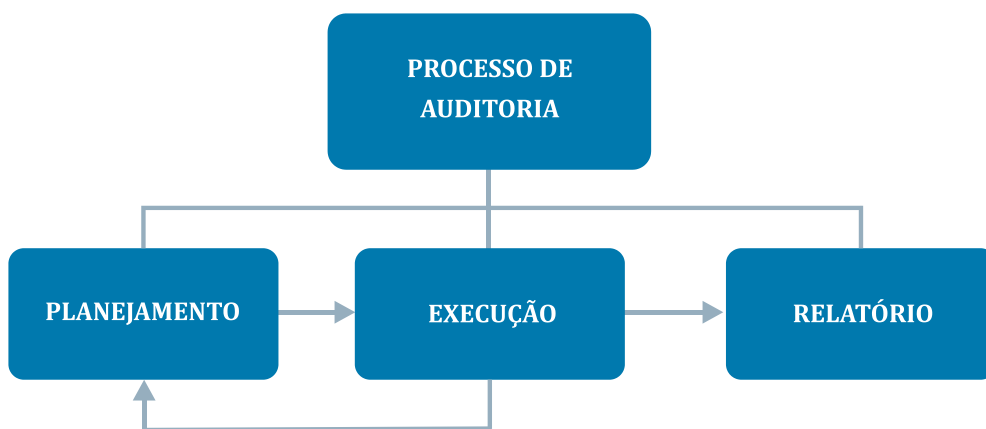
O auditor deve ter a sensibilidade de perceber que alguns aspectos podem ser alterados.

Contudo, isso não impede que, a depender do andamento dos trabalhos e da confirmação das premissas adotadas ao planejar, a equipe reveja, em campo, parte dos procedimentos de auditoria, retificando-os ou complementando-os, para alcançar o objetivo de auditoria definido. Além do mais, tal necessidade pode se revelar em decorrência da própria evolução dos exames.

Por isso, os auditores devem estar atentos e sensíveis à eventual necessidade de obtenção de documentos não previstos, entrevistas a pessoas não consideradas inicialmente, ou mesmo, de substituição de uma técnica de auditoria planejada por outra mais adequada às condições e circunstâncias encontradas no setor auditado.

Ouseja, durante a execução podemos nos deparar com determinadas situação e circunstâncias para as quais não nos programamos. Devemos avaliar, nessas condições, se vamos alterar o planejamento ou não. Veja como lidar com tais situações em NAT, 93.

Dizemos, portanto, que **a execução é uma fase do processo que retroalimenta o planejamento naquilo que é necessário para alcançar o objetivo da auditoria, dentro do escopo estabelecido.**



1.1. Matriz de planejamento

Estudamos que a matriz de planejamento é o principal instrumento elaborado para dar forma ao escopo do trabalho. A matriz é elaborada até a sua última coluna na fase de planejamento e é utilizada a partir da coluna “PROCEDIMENTOS” na fase de execução.

FASE DE PLANEJAMENTO

Questões de auditoria	Informações requeridas	Fontes de informação	Procedimentos	Detalhamento do procedimento	Objetos	Membro responsável	Período	Possíveis achados
Q1			P11					A1
								A2
			P12					A3
Q2			P1n					A4
			P21					A5
			P22					A6
			P2n					

FASE DE EXECUÇÃO



O anexo I aos Padrões de Auditoria de Conformidade traz o modelo da matriz de planejamento e orienta a equipe de auditoria quanto ao seu preenchimento.

Recomenda-se a leitura deste material, disponível na biblioteca do curso.

A matriz de planejamento é, portanto, um instrumento que perpassa as duas primeiras fases da auditoria. Na fase de execução, aplicaremos os procedimentos que foram detalhados na fase de planejamento.

Na matriz de planejamento definimos:

- **questões de auditoria:** são as perguntas que queremos ver respondidas ao final do trabalho. Abrangem os aspectos principais do objetivo de auditoria pretendido, enfocando os problemas da área auditada que queremos examinar;
- **informações requeridas:** informações necessárias para responder às questões de auditoria;
- **fontes de informação:** se precisamos de uma informação, devemos fazer um esforço para identificar sua fonte. É possível verificar que não temos uma fonte, portanto não teremos a informação e possivelmente teremos até que abandonar a questão de auditoria;
- **procedimentos:** descrevem o passo a passo do auditor em campo: verificações, análises e documentos que serão analisados e as técnicas para realização dessas análises;
- **objetos:** são os sistemas, projetos, programas, atividades, processos nos quais os procedimentos serão aplicados. Exemplos: contrato, folha de pagamento, base de dados, ata, edital, ficha financeira, processo licitatório, orçamento;
- **membro responsável:** a auditoria é um trabalho em equipe. É preciso dividir as tarefas entre os membros da equipe, definir os responsáveis pela execução de cada procedimento e o período em que irá executar;
- **possíveis achados:** são as constatações que poderão ser obtidas a partir da exploração das questões de auditoria, as impropriedades ou irregularidades que podem ser encontradas, ou seja, aquilo que eu posso encontrar ao responder a pergunta de auditoria.



Veja no Ambiente virtual de educação corporativa (AVEC/TCU). um exemplo de matriz de planejamento preenchida.

2. Normas de auditoria - Revisão

Durante a fase de execução as normas de auditoria relacionadas à pessoa do auditor ganham ainda mais importância. É durante esta fase que estará à prova o comportamento do auditor em relação ao auditado, momento em que não pode ser negligenciado, por exemplo, o trato cordial, embora firme, com os gestores fiscalizados; a recusa a eventual oferta de presentes e brindes, a pontualidade e a apresentação pessoal impecável. Fundamental também que o auditor evite atitudes policiais, que não combinam com o perfil desejado do auditor governamental contemporâneo.

No módulo 1 do curso Auditoria Governamental (Fundamentos de Auditoria Governamental), estudamos as normas de auditoria, sua importância, aplicabilidade e classificação. Tais normas, invariavelmente, a depender do órgão de auditoria emitente, podem ser subdivididas nas seguintes categorias:

- a) normas gerais;
- b) normas gerais relativas à pessoa do auditor;
- c) normas gerais relativas à execução dos trabalhos;
- d) normas gerais relativas à comunicação dos resultados.

Considerando que, na essência, o conjunto das normas gerais de auditoria é compartilhado por todas as entidades de auditoria e por diversos, se não todos, os países, faremos o resgate neste módulo, para efeito de contextualização, das normas estabelecidas pelo Tribunal de Contas da União (TCU).

Antes de mais nada, importante trazer à lembrança os principais elementos que integram o grupo das normas gerais, quais sejam:

- a) em relação à entidade de auditoria:
 - independência, inclusive financeira (autonomia);
 - poderes de investigação e auditoria;
 - relacionamento com clientes de auditoria e auditados;
 - emissão de manuais, guias e instruções para padronização dos trabalhos;
 - políticas e procedimentos de recrutamento e desenvolvimento de pessoal;
 - políticas e procedimentos de controle e garantia de qualidade.

b) em relação à pessoa do auditor:

- independência, objetividade e imparcialidade;
- integridade e comportamento ético;
- competência e desenvolvimento profissional;
- confidencialidade;
- cautela e zelo profissional;

c) em relação à atividade ou ao processo de auditoria:

- normas relativas à execução dos trabalhos (de modo geral, e não em relação a tipos específicos);
- normas relativas à comunicação dos resultados: relatório e/ou parecer.

As normas gerais de auditoria do TCU foram estabelecidas pela Portaria-TCU 280/2010, mas o conjunto de normas do controle externo é maior e encontra-se disperso, de modo explícito ou implícito, em diversos instrumentos legais, como na Constituição, na Lei Orgânica, no Regimento Interno, nas Resoluções, nas Portarias, nas Instruções e Decisões Normativas do TCU, além de em normas e procedimentos de auditoria e fiscalização emitidas pela Secretaria-Geral de Controle Externo do TCU.

As normas gerais do TCU são divididas em duas vertentes: os princípios e normas de conduta ética e as normas gerais de controle externo, estas incluem as Normas de Auditoria do Tribunal (NAT).

No primeiro grupo, destaca-se o Código de Ética dos Servidores do TCU (CESTCU), aprovado pela Resolução TCU nº 226, 27 de maio de 2009, que estabelece os seguintes princípios e valores fundamentais (art. 3º):

**Código de Ética dos Servidores do TCU (CESTCU)
Resolução TCU 226, de 2009, art. 3º**

- I – o interesse público, a preservação e a defesa do patrimônio público;
- II – a legalidade, a impessoalidade, a moralidade e a transparência;
- III – a honestidade, a dignidade, o respeito e o decoro;
- IV – a qualidade, a eficiência e a equidade dos serviços públicos;
- V – a integridade;
- VI – a independência, a objetividade e a imparcialidade;
- VII – a neutralidade político-partidária, religiosa e ideológica;
- VIII – o sigilo profissional;
- IX – a competência; e
- X – o desenvolvimento profissional.

As NAT descrevem e detalham, dentre outros aspectos, os seguintes:

- a) independência do TCU;
- b) autonomia administrativa do Tribunal;
- c) autonomia financeira do Tribunal;
- d) jurisdição própria e privativa do TCU;
- e) poder normativo do TCU;
- f) independência dos membros do TCU;
- g) integridade dos membros do TCU;
- h) competência profissional dos membros do TCU;
- i) independência e imparcialidade dos Auditores Federais de Controle Externo;

- j) julgamento profissional;
- k) sigilo profissional;
- l) comportamento profissional e cortesia;
- m) competência profissional;
- n) controle e garantia de qualidade;
- o) monitoramento de deliberações.

2.1. Normas de execução

Como vimos anteriormente, as normas de execução são direcionadas para o gerenciamento e a execução das atividades de auditoria.

Dentre os elementos que integram esse grupo de normas, também denominadas “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.

2.1.1. Normas de execução do TCU

Neste momento do curso, importante trazer à memória o conjunto das normas de execução adotadas pelo TCU nos diversos documentos emitidos pelo Tribunal regulamentando esta matéria, além das NAT:

- a) **Planejamento** (Resolução TCU 185/2005; NAT, 63-66 e 94-97): as atividades de controle externo do TCU são planejadas em até três dimensões, o planejamento geral de longo prazo (mais de um ano), de curto prazo (até um ano), este 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;

- b) **Avaliação dos controles internos** (NAT, 71-72): de acordo com as normas de auditoria do TCU, os controles internos estabelecidos pelos administradores da entidade devem, além de seus objetivos precípuos, ser capazes de minimizar as impropriedades e irregularidades que possam ocorrer. A necessidade e amplitude da avaliação desses controles variam de acordo com os objetivos e a abrangência da auditoria, devendo o seu resultado ser levado em conta no planejamento da auditoria e na aplicação dos procedimentos;
- c) **Supervisão e revisão** (NAT, 73-77): as normas de auditoria do TCU prescrevem que:
- todo o trabalho de auditoria, desde seu planejamento até a emissão do relatório o consequente acompanhamento dos resultados deve ser supervisionado;
 - essa supervisão será exercida por auditor, em geral, o diretor ou titular da Unidade Técnica e pelo coordenador da Equipe, que deverão possuir perfil adequado ao trabalho;
 - o coordenador da equipe deverá instruir e dirigir os demais membros no que tange à execução dos trabalhos e ao cumprimento dos programas de auditoria.
- d) **Livre acesso** (NAT, 88 e IN 49/2005): as normas que tratam do livre acesso do auditor são bastante rigorosas. A Instrução Normativa TCU 49/2005, estabelece que:

INSTRUÇÃO NORMATIVA TCU 49/2005

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.

INSTRUÇÃO NORMATIVA TCU 49/2005

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.

- e) **Participação de especialistas externos** (IN 49/2005, NAT 117-122): a IN TCU 49/2005 permite a participação de especialistas externos em fiscalizações, mediante certas condições, inclusive submissão ao Código de Ética dos Servidores do TCU. As NAT tratam desse assunto no tópico “Utilização do trabalho de terceiros”, estabelecendo regras, inclusive, para a utilização do trabalho de outros auditores;
- f) **Comunicações com o fiscalizado** (IN 49/2005, NAT 82-87 e PAC/TCU): as normas dessa natureza estão contidas nos parágrafos indicados das NAT, na IN TCU 49/2005, e no documento Padrões de Auditoria de Conformidade (PAC/TCU), aprovado pela Portaria TCU 90/2003 e revisado pela Portaria Segecex 26/2009;
- g) **Achados de auditoria** (NAT 98-103 e 138-142): as NAT definem achado de auditoria como;

NAT, 99

Qualquer fato significativo, digno de relato pelo auditor, constituído de quatro atributos: situação encontrada (ou condição), critério, causa e efeito. Decorre da comparação da situação encontrada com o critério e deve ser devidamente comprovado por evidências. O achado pode ser negativo, quando revela impropriedade ou irregularidade, ou positivo, quando aponta boas práticas de gestão.

- h) **Evidências** (NAT, 104-108): as NAT definem as evidências como elementos essenciais e comprobatórios do achado, devendo ser pertinentes ao tema e diretamente relacionadas com o achado, suficientes e completas, de modo a permitir que terceiros, que não participaram do trabalho de auditoria cheguem às mesmas conclusões da equipe, bem como adequadas e fidedignas, gozando de autenticidade, confiabilidade e exatidão da fonte;
- i) **Papéis de trabalho**(NAT, 109-116): documentação que constitui o suporte de 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. Consideram-se papéis de trabalho, entre outros, planilhas, formulários, questionários preenchidos, fotografias, arquivos de dados, de vídeo ou de áudio, ofícios, memorandos, portarias, cópias de contratos ou termos de convênio, matrizes de planejamento, de achados e de responsabilização;
- j) **Tratamento de impropriedade e irregularidades** (NAT, 100): o tratamento de impropriedades e irregularidades é uma preocupação que deve nortear a atuação do auditor desde a fase de planejamento da auditoria, na elaboração dos procedimentos, na previsão dos possíveis achados e na estruturação das correspondentes propostas de encaminhamento. Na fase de execução, atenção especial deve ser dada a fatos ou circunstâncias que denotem indícios de impropriedades ou irregularidades, ainda que não previstas no programa de auditoria, mas que possam impactar seus objetivos, as quais, se confirmadas, constituem os achados de auditoria ou mesmo achados não decorrentes de questões de auditoria, devendo esses últimos receber o mesmo tratamento dos primeiros, inclusive quanto à apresentação verbal aos gestores e outros responsáveis, em reunião de encerramento.

3. Procedimentos iniciais da fase de execução

Preliminarmente à fase de execução da auditoria, a equipe de auditoria deve realizar algumas atividades, tais como:

1. Elaborar a matriz de planejamento, a mais importante dessas atividades;
2. Encaminhar um ofício de comunicação de fiscalização ao dirigente da unidade que será auditada para:
 - dar notícia do início dos trabalhos, informando o objetivo do trabalho e o período em que será realizado. Isso evitará surpresas desagradáveis por parte dos próprios gestores e até da equipe, e facilita que os gestores se organizem para receberem a equipe de auditoria. Todos devem saber que serão auditados. **O elemento surpresa não é necessário** em grande parte do trabalho de auditoria governamental;
 - informar o primeiro conjunto de processos, documentos e informações que deverão ser disponibilizados à equipe de auditoria;
 - solicitar a reserva de sala de trabalho exclusiva para os auditores, com os equipamentos necessários ao desenvolvimento das atividades, tais como, computador, impressora, linha telefônica, conexão à rede interna de informações, etc. Esse espaço deve ter acesso restrito à equipe de auditoria e, se possível e necessário, com a utilização de chaves para o seu trancamento nos períodos de ausência dos auditores;

Esse ofício deve ser assinado preferencialmente pelo titular da unidade de auditoria. No caso do TCU, pelo dirigente da Secretaria encarregada de conduzir os trabalhos ou pelo coordenador da equipe de auditoria.

3. Agendar entrevistas com os servidores ou gestores da entidade auditada, bem como de outras instituições, tais como parlamentares, especialistas, etc.

No início da fase de execução recomenda-se, ainda, que a equipe solicite à alta administração do ente auditado, se já não é de praxe naquele órgão, a designação de uma pessoa que possa servir de facilitador para os contatos com todas as áreas e responsáveis abrangidos pela auditoria. Essa pessoa, por conhecer melhor o funcionamento do órgão e as competências das diversas subunidades, pode abreviar passos e agilizar procedimentos, poupando esforços e tempo à equipe de auditoria.



Síntese

Nesta aula, vimos que, como em todas as fases, a execução da auditoria exige preparo e procedimentos específicos, mas é crucial por alguns motivos:

- é o momento em que a equipe de auditoria terá contato direto com dirigentes, gestores e servidores do ente fiscalizado;
- é quando os procedimentos de auditoria serão aplicados e devem ser coletadas todas as evidências dos achados de auditoria;
- é o momento ideal para se identificar a cadeia de responsabilidades do achado de auditoria.

Para começar a execução de uma auditoria, preliminarmente é necessário elaborar a matriz de planejamento. Este instrumento perpassa as duas fases iniciais da auditoria. Na execução é possível que os auditores se deparem com situações e circunstâncias não previstas, e pode ser necessário alterar o planejamento. Por isso, dizemos que a execução é uma fase que retroalimenta o planejamento naquilo que é necessário.

Vimos que durante a fase de execução algumas das normas de auditoria relacionadas à pessoa do auditor ganham ainda mais importância, especialmente aquelas que exigem o seu zelo, comportamento profissional e cortesia.

As normas gerais do TCU são divididas em duas vertentes: os princípios e normas de conduta ética e as normas gerais do controle externo, dentre as quais, as NAT.

O Código de Ética dos Servidores do TCU estabelece os princípios e valores fundamentais para o exercício da atividade de controle externo.

Por fim, vimos os primeiros procedimentos a serem tomados pela equipe de auditoria:

1. elaborar a matriz de planejamento na fase anterior à execução, a mais importante dessas atividades;
2. encaminhar um ofício de comunicação de fiscalização ao dirigente da unidade que será auditada. Mediante o ofício vamos:
 - dar notícia do início dos trabalhos;
 - informar o primeiro conjunto de processos, documentos e informações que deverão ser disponibilizados à equipe de auditoria;
 - solicitar a reserva de sala de trabalho exclusiva para os auditores, com os equipamentos necessários;
3. agendar entrevistas com os servidores ou gestores da entidade auditada, bem como de outras instituições, tais como parlamentares, especialistas, etc.

Recomenda-se, ainda, que a equipe solicite à alta administração do ente auditado a designação de uma pessoa que possa servir de facilitador para os contatos com todas as áreas e responsáveis abrangidos pela fiscalização.

Na próxima aula vamos estudar a metodologia da execução de uma auditoria: vamos caracterizar um achado, com seus requisitos e atributos, diferenciar indícios de evidências, identificar o que pode ser considerado evidência. Além disso, vamos descrever as finalidades e atributos dos papéis de trabalho e identificar possibilidades da utilização de softwares na atividade de auditoria.

Referências

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Padrões de auditoria de conformidade (PAC): portaria - Segecex nº 26, de 19 de outubro de 2009. Boletim do Tribunal de Contas da União Especial, Brasília, ano 43, n. 2, 3 fev. 2010.

_____. _____. Instrução normativa - TCU nº 49, de 13 de dezembro de 2005. Dispõe sobre as fiscalizações realizadas pelo TCU. Portal do Tribunal de Contas da União. Legislação. Atos normativos do TCU. Brasília, DF, 2005. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/IN/20090206/INT2005-049.doc>> Acesso em: 11 nov. 2010.

_____. _____. Portaria nº 63, de 27 de fevereiro de 1996. Aprova o Manual de auditoria do Tribunal de Contas da União. Portal do Tribunal de Contas da União. Legislação. Atos normativos do TCU. Brasília, DF, 1996. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/PORTN/20090206/PRT1996-063.doc>> Acesso em: 4 abr. 2010.

_____. _____. Resolução - TCU nº 185, de 13 de dezembro de 2005. Dispõe sobre o plano de fiscalização previsto no art. 244 do Regimento Interno do TCU. Portal do Tribunal de Contas da União. Legislação. Atos normativos do TCU. Brasília, DF, 2005. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/Resol/20090206/RES2005-185.doc>> Acesso em: 4 abr. 2010.

_____. _____. Resolução - TCU nº 226, de 27 de maio de 2009. Aprova o Código de ética dos servidores do Tribunal de Contas da União. Portal do Tribunal de Contas da União. Legislação. Atos normativos do TCU. Brasília, DF, 2009. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/Resol/20101117/RES2009-226.doc>> Acesso em: 4 abr. 2010.

_____. _____. Portaria-TCU nº 280, de 8 de dezembro de 2010. Aprova as Normas de auditoria do Tribunal de Contas da União. Boletim do Tribunal de Contas da União, Brasília, DF, ano XLIII, n. 29, 10 dez. 2010. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/PORTN/20101214/PRT2010-280.doc>>. Acesso em: 27 fev. 2011.

MÓDULO 3 - Execução da auditoria

AULA 2 - Metodologia de execução de auditoria

Na aula 1 revisamos as normas de execução de auditoria e alguns aspectos importantes da fase de planejamento. Vimos que a execução é uma fase que retroalimenta a fase de planejamento, pois nesta fase a matriz de planejamento pode ser alterada em função de situações e circunstâncias não previstas na fase anterior, mas que precisam ter um tratamento para permitir alcançar o objetivo de auditoria definido. Vimos também as providências necessárias ao início da execução de auditoria e os comportamentos adequados do auditor no trato com o auditado.

Durante a fase de execução, a equipe de auditoria deve aplicar os procedimentos previstos na matriz de planejamento e, mediante a utilização de técnicas e da análise da documentação comprobatória dos atos de gestão, buscar os achados de auditoria (NAT, 98).

Segundo as NAT, “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).

Começando os trabalhos de campo, nos perguntamos, então:

- O que é um achado de auditoria?**
- O que verificar em uma auditoria?**
- Qual a diferença entre indícios, evidências e achados?**
- O que é papel de trabalho?**
- Como registrar as informações obtidas?**



Para responder a essas questões, vamos compreender o processo de desenvolvimento de um achado de auditoria e a partir daí aprofundar nossos conhecimentos sobre os conceitos relacionados.

Para facilitar o estudo, esta aula está organizada da seguinte forma:

1. O processo de desenvolvimento de um achado de auditoria	273
2. Achado	275
2.1. Requisitos básicos	275
2.2. Atributos.....	276
2.3. Achado positivo.....	276
3. Matriz de achados	278
4. Situação encontrada (condição)	279
5. Critério de auditoria	280
6. Evidências.....	282
6.1. Indício x Evidência.....	282
6.2. Atributos das evidências.....	285
6.3. Classificação das evidências.....	287
6.3.1. Evidência física.....	287
6.3.2. Evidência documental	288
6.3.3. Evidência testemunhal.....	289
6.3.4. Evidência analítica	289
6.4. Provando a inexistência de um documento obrigatório.....	290
6.5. Tipo de evidência e técnica mais utilizada.....	291
7. Causa.....	292
8. Efeitos reais ou potenciais (consequência)	295
8.1. Efeito real x efeito potencial.....	295
9. Propostas de encaminhamento	297
9.1. Benefício das propostas de encaminhamento	298
10. Matriz de responsabilização.....	300
11. Papéis de trabalho	303
11.1. Finalidades	305
11.2. Classificação.....	305
11.3. Atributos.....	306
11.4. Organização	307
12. Informatização do trabalho de auditoria	308

Ao final desta aula, esperamos que você tenha condições de:

- compreender o processo de desenvolvimento de um achado de auditoria;
- descrever os requisitos e atributos de um achado de auditoria;
- diferenciar indícios e evidências;
- descrever os requisitos e tipos de evidências;
- descrever as finalidades e atributos dos papéis de trabalho;
- identificar possibilidades e potencialidades da utilização de *softwares* na atividade de auditoria.

Pronto para começar? Então, vamos!

1. O processo de desenvolvimento de um achado de auditoria

Na fase de planejamento, ao elaborar a matriz de planejamento, a equipe de auditoria faz um *brainstorming* do que pode ser encontrado.

Por exemplo, ao avaliar se uma licitação foi dispensada indevidamente, estabelecemos na matriz de planejamento:

- questão de auditoria: as dispensas de licitação foram realizadas com observância às hipóteses previstas no art. 24 da Lei nº 8.666/93?
- possível achado: dispensa de licitação sem observância dos critérios legais.

Essa e as demais questões estabelecidas na matriz de planejamento nortearão a realização dos trabalhos de campo.

Na execução da auditoria, existe uma sequência para o achado se confirmar:



Achado: é a descoberta feita pelo auditor que caracteriza, como regra geral, impropriedades e irregularidades praticadas pelos agentes da unidade auditada.

Critério: é a norma ou o padrão adotado, por intermédio do qual o auditor mede ou valora a condição.

Situação encontrada (condição): é a situação existente, determinada e documentada durante os trabalhos de auditoria.

PROCESSO DE DESENVOLVIMENTO DO ACHADO DE AUDITORIA		CONTINUANDO O EXEMPLO
As leis, normas e princípios estabelecem o que deve ser feito, ou como deveria ser feito. São os critérios de auditoria.	Critério de auditoria – o que deveria ser.	Critério: o § 1o do art. 3º da Lei nº 8.666/93 estabelece que é vedado aos agentes públicos: <i>“1 - admitir, prever, incluir ou tolerar, nos atos de convocação, cláusulas ou condições que comprometam, restrinjam ou frustrem o seu caráter competitivo e estabeleçam preferências ou distinções em razão da naturalidade, da sede ou domicílio dos licitantes ou de qualquer outra circunstância impertinente ou irrelevante para o específico objeto do contrato.”</i>
Analisando o processo administrativo na área auditada, vamos encontrar algo concreto, a situação encontrada ou condição: o que é, como foi realizado.	Situação encontrada – o que é.	Situação encontrada: o edital de licitação estabeleceu que teriam preferência no certame as empresas que estivessem sediadas a até 200km do local da prestação do serviço, condição esta injustificada e que resultou na limitação indevida da competição e no estabelecimento de critério que beneficiou irregularmente a empresa contratada.

PROCESSO DE DESENVOLVIMENTO DO ACHADO DE AUDITORIA		CONTINUANDO O EXEMPLO	
Da comparação entre essas duas dimensões surge o achado de auditoria, um discrepância entre o que deveria ser e o que de fato aconteceu, o que deve ser demonstrado com as evidências.	Achado – decorre da comparação de “o que é”, com “o que deveria ser”, comprovado por evidências .	Achado: contratação irregular de empresa para prestação de serviço, uma vez que a licitação estabeleceu condição que violou o inc. I do § 1º do art. 3º da Lei nº 8.666/93 (distinção injustificada das licitantes em função de sua localização geográfica). Evidências: edital da licitação e contrato celebrado.	 Evidência: é o elemento comprobatório dos achados de auditoria.
Precisamos, então, investigar as causas e os efeitos do achado de auditoria.	Determinar as causas e os efeitos do achado	Causas: não é factível supor que o auditor consiga comprovar que a causa do achado foi uma atitude deliberada do gestor no sentido de beneficiar a empresa contratada (má fé). Portanto, o mais provável é que a causa é alegada pelos responsáveis, razões de ordem técnica, para a exigência editalícia ou falhas de controles internos. Efeitos: o resultado concreto é, em primeiro lugar, o prejuízo provocado às demais potenciais empresas fornecedoras, que não puderam participar da licitação; além disso, a depender das condições de contratação, pode ter havido prejuízo para a administração em duas dimensões: i) se os preços contratados estiverem acima dos de mercado e ii) se a qualidade do serviço prestado ficou a desejar.	Causa: é a razão pela qual a condição ocorreu. Efeito (consequência): é o resultado, adverso ou não, da situação encontrada.
Devemos elaborar as propostas de encaminhamento, ou seja, as medidas propostas com vistas a corrigir ou evitar nova ocorrência do achado de auditoria.	Desenvolver as conclusões e as propostas de encaminhamento	Propostas de encaminhamento: No exemplo dado, as propostas cabíveis dependerão, como sempre, das circunstâncias em que se deram a contratação e das consequências do achado. Assim, poderão variar desde uma determinação corretiva, até um proposta de audiência para fins de aplicação de sanção, ou mesmo, se houver débito quantificável, uma citação dos responsáveis para recomposição do erário, em função dos prejuízos apurados.	Propostas de encaminhamento: é o conjunto de propostas da equipe de auditoria com o intuito de corrigir as irregularidades detectadas, recompor os danos ao erário e divulgar boas práticas administrativas encontradas.
Por fim, é muito importante estimar o benefício obtido pela Administração com aquela medida proposta.	Estimar o benefício das propostas de encaminhamento	Benefício das propostas de encaminhamento: Mais uma vez, a depender, dos efeitos, poderemos ter como benefício: melhoria dos procedimentos licitatórios futuros, e, se for o caso, benefícios financeiros com o ingresso, no Tesouro Nacional, dos valores decorrentes das multas e débitos imputados.	Benefícios das propostas de encaminhamento: é a estimativa dos benefícios advindos do trabalho de auditoria. Esses conceitos serão melhor explorados a seguir.

2. Achado

A fase de execução da auditoria governamental é marcada como o principal momento em que, como consequência da aplicação dos procedimentos de auditoria, da utilização das técnicas e da análise da documentação comprobatória dos atos de gestão, são obtidos os achados de auditoria.

Os achados são descobertas feitas pelos auditores que caracterizam, como regra geral, impropriedades e irregularidades praticadas pelos agentes da unidade auditada.

Embora não se possa afirmar que uma auditoria é fracassada quando a equipe não consegue encontrar achados, a verdade é que os achados dão mais significância aos resultados do trabalho de auditoria. Isso porque as propostas de melhoria de procedimentos administrativos, de controles internos etc., serão formuladas como consequência dos achados obtidos. Além do mais, é a partir da perfeita caracterização dos achados de auditoria que se procederá à investigação sobre as responsabilidades dos agentes públicos ou privados que deram causa à discrepância observada. Portanto, podemos dizer que não existe trabalho de auditoria com consequência, sem achado.

2.1. Requisitos básicos

O achado de auditoria deve atender, necessariamente, aos seguintes requisitos básicos (NAT, 102):

- **Relevância:** o achado de auditoria deve ser relevante para os objetivos da auditoria, pois, na Administração Pública, é difícil que o gestor não descumpra uma das múltiplas regras e normas que ele tem que seguir. Fundamentalmente, a equipe de auditoria tem que se focar em achados relevantes, em questões que tenham consequências, que sejam graves, e não sejam falhas meramente formais, sem impacto ou efeito concreto na área, processo ou contrato auditado;
- **Fundamentação em evidências:** para um achado ser considerado robusto, devemos comprová-lo com evidências, documentação probatória de que a situação descrita realmente ocorreu. Costumamos dizer que não há achado sem evidência e não há evidência sem achado;

- **Objetividade:** o achado tem que ser apresentado de forma objetiva para que, com a sua leitura, todos cheguem à mesma conclusão;
- Dar respaldo às propostas de encaminhamento dele resultantes;
- **Consistência:** tem que ter a consistência metodológica de todos os atributos de modo a mostrar-se convincente a quem não participou da auditoria.

2.2. Atributos

O achado de auditoria deve ser desenvolvido contemplando, no mínimo, os cinco atributos a seguir, que o caracterizam (NAT, 103):

1. Situação encontrada (ou condição);
2. Critério de auditoria;
3. Causa;
4. Efeitos reais e potenciais (ou consequência);
5. Evidências.

Esses atributos serão explicitados nos tópicos seguintes, logo após explicarmos a matriz de achados, papel de trabalho utilizado no Tribunal para estruturar o desenvolvimento dos achados.

2.3. Achado positivo



Achados positivos: são as boas práticas de gestão identificadas ao longo do trabalho de auditoria.

Como dito anteriormente, a regra geral é que o achado de auditoria seja caracterizado como um ato praticado em desconformidade com determinado padrão, norma ou indicador, revelando um comportamento reprovável do gestor da área fiscalizada. Contudo, é também possível que, como resultado dos exames empreendidos, sejam identificadas boas práticas de gestão, que possam servir de modelo e inspiração para outros setores da Administração. Para tanto, cabe ao órgão de auditoria dar a devida divulgação dessas práticas junto àqueles que possam ou devam nelas se mirarem. A essa ocorrência dá-se o nome de “**achado positivo**”.

Essas boas práticas somente devem ser relatadas apenas quando:

Atenção!

- não constituam apenas cumprimento do dever legal. O cumprimento da norma é o que se espera do gestor público. O achado positivo é algo que o gestor público fez além de suas obrigações.
- sejam significativas, inovadoras e efetivas. Vamos pensar em achado positivo como algo criativo, inédito, que agrega valor ao mundo administrativo, uma prática relevante, que tenha capacidade de mudar uma situação, de melhorar um procedimento, um resultado;
- possam ser registradas como propostas de encaminhamento para que sejam adotadas como exemplo por outros órgãos e setores. A finalidade do achado positivo não é elogiar o gestor público, mas divulgar aquela prática para que seu alcance seja potencializado.

Sugere-se um cuidado especial ao reportar-se os achados positivos, uma vez que esses não devem servir para enfraquecer, ou relativizar, os achados negativos. Em outras palavras, a presença de boas práticas não é suficiente para justificar o descumprimento de princípios e normas aos quais estão submetidos os gestores do órgão auditado.

3. Matriz de achados



A matriz de achados é o principal papel de trabalho da fase de execução da auditoria. É o instrumento no qual será lançada a essência dos resultados da fiscalização. Sua utilização permitirá que qualquer pessoa que revise o trabalho, tenha a exata noção do que foi constatado e do que se propõe com vistas a sanear as ocorrências verificadas e, quando for o caso, responsabilizar quem lhes deu causa.

O anexo II aos **Padrões de Auditoria de Conformidade** traz o modelo da matriz de achados e orienta a equipe de auditoria quanto ao seu preenchimento. Recomenda-se a leitura deste material, disponível na Biblioteca do curso.

Descrição do achado	Situação encontrada	Objetos	Critério	Evidência	Causa	Efeito	Encaminhamento
A1							
A2							
An							

A utilização da matriz de achados tem os mesmos benefícios da utilização da matriz de planejamento quanto à garantia da observância dos requisitos metodológicos intrínsecos a este aspecto da fiscalização. Mas além disso, a matriz de achados constitui a essência do que virá a ser o produto final do trabalho: o relatório de auditoria.



Fiscalis Execução é um sistema corporativo do TCU que registra todas as etapas do processo de auditoria, para efeito de sua execução e com finalidade gerencial. Recomenda-se a leitura deste material, disponível na Biblioteca do curso.

Isso significa dizer que, ao preencher a matriz, o auditor já terá, em muito, adiantada a tarefa de elaboração do relatório, uma vez que os elementos fundamentais para a conclusão do trabalho estarão ali representados. É possível, inclusive, como hoje vivenciamos no TCU com o módulo **Fiscalis Execução**, a emissão automática do relatório de auditoria, por sistema informatizado, a partir da matriz de achados devidamente elaborada. A informatização dos trabalhos de auditoria é um assunto que será mais bem explorado à frente.

O preenchimento da matriz, antes da redação do relatório, facilita a elaboração e a discussão do trabalho com o superior. Ela nos conduz, nos orienta na elaboração do relatório de auditoria e, portanto, nos dá uma visão completa do que foi detectado, constatado. A matriz evidencia todos os achados e os encaminhamentos propostos pela equipe. Assim, o gestor, o supervisor da auditoria, ou o titular da unidade de auditoria não terão surpresas ao ler o relatório de auditoria.

Se não quiser correr o risco de falhar na composição correta de seu processo de auditoria, o auditor governamental deve utilizar-se desse instrumento importante, não-oneroso e extremamente benéfico para o sucesso do seu trabalho.

4. Situação encontrada (condição)

A situação encontrada, primeiro atributo do achado de auditoria (NAT, 103, I), é a condição (o que é: o que ocorreu ou está ocorrendo) a descrição da situação existente e documentada durante os trabalhos de campo devidamente apoiada por evidências de auditoria. Consiste no relato do fato em si, ou seja, do ato ou fato administrativo que deu ensejo à sua caracterização como achado de auditoria. Deve contemplar o período de ocorrência.

A situação encontrada, portanto, traduzirá o grau de atingimento dos requisitos estabelecidos nos critérios de auditoria.

Veremos dois exemplos de descrição da situação encontrada:

Exemplo 1: Pagamento cumulativo, em 3/11/2000, da gratificação adicional pelo desempenho de função (GDAF), da gratificação de representação de gabinete (GRG) e dos quintos decorrentes, relativo aos meses de setembro e outubro do ano 2009, aos servidores indicados no documento de fls 25/34, gerando gasto irregular de R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais).

Exemplo 2: Aquisição de equipamentos de informática, nos meses abril e maio de 2010, com licitação dispensada com base no artigo 24, inciso IV, da Lei nº 8.666/93, no valor total de R\$ 350.000,00 (trezentos e cinquenta mil reais), pago sem preencher os requisitos de situação emergencial.

5. Critério de auditoria

O critério, segundo atributo do achado de auditoria, é a norma ou padrão adotado, por intermédio do qual o auditor mede ou valora a condição. Configura o parâmetro que baliza, impõe, a conduta do gestor.

Segundo as NAT, 103, II, critério de auditoria é:

O “referencial que indica o estado requerido ou desejado ou a expectativa em relação a uma situação objeto de auditoria, reflete como deveria ser a gestão, provendo o contexto para compreensão dos achados e avaliação das evidências. Trata-se da legislação, dos regulamentos, das cláusulas contratuais, de convênios e de outros ajustes, das normas, da jurisprudência, do entendimento doutrinário ou ainda, no caso de auditorias operacionais, dos referenciais aceitos e/ou tecnicamente validados para o objeto sob análise, como padrões e boas práticas, que o auditor compara com a situação encontrada.”

Na Administração Pública sabemos que o administrador público só pode fazer o que a lei o autoriza. Como estamos tratando de achado de auditoria em auditoria governamental, na maioria dos casos estamos tratando de critérios legais, ou seja, as constatações sinalizam o descumprimento de uma norma legal a que todo administrador público está sujeito. O critério de legalidade, como se verá a seguir, é mais amplo do que se pode, em princípio, deduzir.

Portanto, geralmente o critério será uma lei, uma norma, desde a de maior hierarquia, a Constituição Federal, até os regulamentos e normas internas, abrangendo, portanto, as leis complementares e ordinárias, decretos, instruções normativas, portarias, etc. Isto significa que o termo legalidade deve ser interpretado de forma mais extensiva do que apenas o confronto direto com disposições de leis. As disposições infralegais, como regulamentos e demais atos normativos, que são instrumentos executivos da administração, também são critérios para avaliação dos atos de gestão.

O critério será tão mais robusto, quanto mais elevada seja a posição hierárquica da norma utilizada, ou seja, a Constituição Federal é o mais nobre dos critérios, seguida, na sequência, pelas Leis Complementares, Leis Ordinárias, Medidas Provisórias, Decretos, Instruções Normativas, Portarias, e assim por diante.

Mas nem sempre conseguiremos adotar uma lei como critério, porque a lei pode não ser muito clara ou não tratar de aspectos muito específicos. Podem ser considerados critérios:

- Jurisprudência dos Tribunais Superiores;
- Projetos, por exemplo, os projetos básico e executivo de uma obra é critério em uma auditoria de obras porque detalha o que deve ser feito, cumprido pelo gestor ;
- Planos;
- Editais;
- Contratos, por exemplo, se o gestor praticou um ato ou executou um contrato de forma diferente do que estava previsto no contrato, esse contrato, suas cláusulas e regras será usado como critério para especificar a irregularidade do ato administrativo;
- Acordos, convênios, termos de parceria, contratos de repasse;
- Orientações de órgãos superiores e normatizadores, por exemplo, resoluções dos Conselhos Nacionais e Regionais de Engenharia, Arquitetura e Agronomia (CONFEA e CREA), que exigem uma determinada conduta do gestor;
- Padrões e indicadores, por exemplo, o governo federal em um programa de vacinação estabelece como meta a vacinação de 90% da população abaixo de 5 anos. Essa meta é estabelecida baseada em um padrão internacional médico para promover a imunização da população. Em uma auditoria operacional, verifica-se que o município de Itajaí do Norte, no Amazonas, não atingiu a meta. Nesse exemplo, o critério é a meta do governo federal. Não existe uma lei determinando que a Secretaria de Saúde daquele município deva vacinar todas as crianças abaixo de 5 anos. A meta do programa de vacinação é o critério.

Ainda assim haverá situações em que não conseguiremos enquadrar a conduta em nenhum desses tipos de critérios.



O Tribunal de Contas da União enquadrou um Ministro de Estado com base em Princípio Constitucional. Assista o **Vídeo 1 - Critério - Promoção pessoal no AVEC.**

Atenção!

A dica é, sabendo que a conduta é irregular, tente tratá-la como uma infringência a princípios da Administração Pública. Em nome dos princípios constitucionais e legais norteadores da gestão pública, é sempre possível enquadrar um ato irregular, cuja conduta não é prevista em dispositivos legais específicos.

6. Evidências

6.1. Indício x Evidência



Os órgãos de controle se valem muito das notícias de imprensa, e por sua vez a imprensa se vale muito das conclusões, dos relatórios, dos achados dos órgãos de controle. Qual é a principal diferença entre as informações da imprensa e dos órgãos de controle?

Fundamentalmente, os jornais, revistas, emissoras de televisão se caracterizam pela revelação de fatos sem a obrigatoriedade de provar o que dizem, de dizer a fonte ou revelar quem forneceu a informação. A imprensa dá a notícia, revela o fato, atribuem responsabilidades, mas não tem a obrigação de provar. Mais do que isso, à imprensa é garantido o direito do sigilo da fonte. A rigor, na maioria dos casos, os órgãos de imprensa, ao divulgar suas versões dos fatos, dispõem apenas de indícios.

Isso é incabível no trabalho de auditoria.

A atividade de auditoria governamental, como sabemos, é, essencialmente, o exercício, pelo auditor, de juízo de valor acerca da validade ou correção de registros, atos e fatos administrativos. Assim sendo, ao concluir seu trabalho, o auditor emite uma opinião sobre a regularidade das operações examinadas, no caso de auditorias de conformidade, ou quanto a seus resultados (performance), hipótese das auditorias operacionais ou de desempenho.

O fato é que, independentemente dos objetivos ou modalidades da fiscalização, as suas conclusões (ou “julgamentos”) terão o poder de, entre outros: i) afetar pessoas (dirigentes e servidores) do órgão auditado, atribuindo-lhes responsabilidades pelos achados; ii) dimensionar ou quantificar danos ao erário e exigir sua restituição de quem lhes tenha dado causa; iii) alterar planos, normas e procedimentos da administração; iv) modificar a estrutura organizacional do ente auditado; v) provocar a revisão ou rediscussão de políticas públicas e diretrizes governamentais.

Como se percebe, consequências extremamente significativas na vida de cidadãos e de instituições. É principalmente por isso que a opinião dos auditores deve estar embasada em elementos que permitam a qualquer leitor chegar às mesmas conclusões da equipe. Além dos demais requisitos metodológicos de um trabalho de auditoria, isso será garantido, em especial, pela correta documentação dos achados de auditoria, o que se faz pelo acúmulo das evidências.

O profissional de auditoria não só tem que expor sua conclusão, como deve mostrar em que ele se baseou e em que fontes ela se fundamentou. O auditor tem que dar sustentação fática ao trabalho com base em documentos e provas.

Portanto, podemos dizer que a imprensa trabalha com indícios e os órgãos de controle trabalham com evidências.

Indícios são vestígios ou indicações de discrepâncias entre um ato praticado (ou situação encontrada) e um critério (lei, norma, padrão etc.), ainda não investigados a fundo ou ainda não suportados em documentação idônea e suficiente para transformá-los em achados de auditoria.

Evidências consistem no conjunto probatório (provas) dos achados de auditoria, que servem de base para a sustentação das conclusões e para a formulação das propostas de encaminhamento, ou seja, das medidas que serão sugeridas para incrementar o desempenho da área ou programa auditado, para corrigir ou prevenir as não conformidades detectadas e para a responsabilização dos agentes que lhes deram causa.

Observe que tanto os indícios como as evidências dão conta de discrepâncias entre uma situação encontrada e um critério. Mas o indício é a situação que ainda não foi devidamente investigada, documentada ou comprovada e que, portanto, como regra, não serve para que sejam determinadas medidas corretivas ou para a imposição de uma sanção.

No início (ou mesmo no decorrer) da trajetória de tentativas de obtenção de documentos que efetivamente comprovem um achado de auditoria, o auditor pode deparar-se com uma situação em que apenas suspeitas ou pistas são levantadas. Em outras palavras, os elementos disponíveis indicam a possível ocorrência da não conformidade, mas não o suficiente para comprová-la. Nesse caso, estaremos falando de indícios e, em regra, não de evidências.

Em geral, atos de gestão para os quais há apenas indício isolado de sua existência ou autoria, por si só, não têm força para caracterizar um achado de auditoria.

No entanto, **um conjunto robusto de indícios e não apenas um único deles**, que permita a formação de juízo de uma operação, a partir dos elementos de convicção que o integram, tem sido admitido no Direito Administrativo e na jurisprudência como um meio de prova indireto. As decisões dos tribunais superiores têm considerado válida, em determinadas circunstâncias, a utilização de “prova indiciária”,

especialmente nas esferas penal e administrativa. No Tribunal de Contas da União, igualmente, a tese tem sido acolhida.

Ao referir-se à possibilidade em comento, o Ministro Guilherme Palmeira, no voto condutor do Acórdão nº 630/2006-Plenário, assim se manifestou:

Voto condutor do Acórdão nº 630/2006 - Plenário

“Com efeito, quanto à suposta ilegalidade da declaração de inidoneidade com base em indícios, entendo, desde logo, pela improcedência do argumento apresentado pela empresa recorrente. Há muito a prova indiciária é aceita pela melhor jurisprudência pátria e pela mais balizada doutrina como fundamento de eventual apenação de responsáveis por crimes ou ilícitos praticados.

Reproduzo aqui excerto da Declaração de Voto proferida pelo eminente Ministro Benjamin Zymler no âmbito do processo TC 008.291/1999-3, em que demonstra ser plenamente admissível a prova por meio indiciário, bem assim da possibilidade de sua aplicação no âmbito desta Corte de Contas:

“Indício é meio de prova amplamente utilizado em nosso País, tanto no processo penal - com expressa previsão no art. 239 do Código de Processo Penal - quanto no processo civil - neste caso, em decorrência de construção jurisprudencial, tendo por fulcro o art. 332 do Código de Processo Civil, bem assim o art. 136 do Código Civil.

Indício é meio de prova indireto. É uma circunstância certa, da qual se pode extrair, por construção lógica, uma conclusão do fato que se pretende provar.

(...)

As situações que envolvem desvio de recursos públicos, nas quais evidentemente ocorre o que se costuma denominar ‘tráfico de influência’, as provas utilizadas são, freqüentemente, indiciárias. No mais das vezes, não é possível estabelecer um nexos direto entre a atuação do gestor e o desvio de recursos - a menos que se logre obter a quebra do sigilo bancário e telefônico. Ainda assim, as provas continuariam a ser indícios - mais robustos, é verdade, mas ainda assim indícios. Mas não há outros meios. Nesse tipo de irregularidade não há recibos, autorizações escritas, etc.”

Do reproduzido acima, é possível inferir ainda que, em relação a determinados crimes ou ilícitos, como no caso o conluio entre licitantes, existe razão tanto lógica quanto prática para utilização dos indícios como elemento de prova. É que não se poderia esperar que da consecução da conduta reprovável existisse um documento formal, um “recibo”, atestando que as licitantes combinaram preços ou mesmo lotearam o objeto da licitação. Em verdade, o que se observa na maioria das vezes é a concretização de pactos informais e escusos que somente através da quebra do sigilo bancário e telefônico poderiam ser confirmados. Aliás, isso foi bem salientado pelo Relator *a quo*:

“Entendo que prova inequívoca de conluio entre licitantes é algo extremamente difícil de ser obtido, uma vez que, quando ‘acertos’ desse tipo ocorrem, não se faz, por óbvio, qualquer tipo de registro escrito. Uma outra forma de comprovação seria a escuta telefônica, procedimento que não é utilizado nas atividades deste Tribunal. Assim, possivelmente, se o Tribunal só fosse declarar a inidoneidade de empresas a partir de ‘provas inquestionáveis’, como defende o Analista, o art. 46 se tornaria praticamente ‘letra morta.’”

Eis, assim, a justificativa para utilização da prova indiciária.

Como se percebe, então, devemos admitir que, em determinadas circunstâncias, os indícios podem vir a substituir as evidências, ou nelas se transformarem. Contudo, o auditor deve ter cautela ao adotar esse caminho, optando por ele apenas quando esgotadas as possibilidades de obtenção da “evidência pura”, indiscutível e indestrutível.

Atenção!

6.2. Atributos das evidências

E o que pode ser aceito como evidência?



Vimos que um dos requisitos dos achados de auditoria é a sua relevância. A evidência é a comprovação dos achados. Nem tudo que o auditor coleta, solicita ou analisa gera um achado de auditoria. Portanto, toda documentação que não é comprobatória de um achado de auditoria não é evidência.



Por exemplo: um contrato foi analisado e não foram identificadas impropriedades ou irregularidades. Esse contrato, se for relevante, pode até vir a ser um **papel de trabalho**, mas não é uma evidência.

Papéis de trabalho: são documentos, apontamentos, informações e provas reunidas pelo auditor que subsidiam e evidenciam o trabalho executado e fundamentam sua opinião. Esse assunto será abordado à frente.

Para que possam ser aceitas, as evidências devem possuir os atributos estabelecidos nas NAT, 108, I a IV: validade, confiabilidade, relevância e suficiência, explicados a seguir:

- **Suficiência:** devemos juntar ao relatório todos os elementos que comprovem o achado de auditoria, de modo a permitir que terceiros cheguem às conclusões da equipe. O leitor, o órgão que deliberará sobre a auditoria, deve receber todas as informações necessárias para formar juízo acerca da regularidade ou não do ato administrativo examinado. Suficiência não significa abundância. Devemos evitar a acumulação indiscriminada de papéis, juntando apenas aqueles necessários à confirmação dos achados. Se por um lado não há achado sem evidências, não deve haver documentação no processo que não seja comprobatória de pelo menos um achado. Às vezes temos dúvidas do que agregar ao processo e juntar como evidência. Além disso, são famosos os casos em que os auditores pedem cópias de processos licitatórios e de documentos que comprovam determinados tipos de operações sem ter ideia do volume que irão receber. A dica é ter bom senso na juntada desses papéis e principalmente na solicitação de papéis, de informações, de documentos ao órgão auditado;
- **Relevância:** a evidência é relevante se for relacionada de forma clara e lógica aos critérios e objetivos da auditoria, isto é, pertinentes ao tema e diretamente relacionadas com o achado. A documentação comprobatória de operações, atos e contratos examinados para os quais não se tenha achado de auditoria, não deve ser anexada ao processo, assim como aqueles elementos que, embora coligidos pela equipe no decorrer do trabalho, não guardem correlação com a área e o objeto auditado;
- **Validade e confiabilidade:** essas características têm relação com três aspectos específicos:
 1. **Autenticidade:** os documentos identificados como evidência têm que ter uma validade intrínseca. Não podemos considerar documentos sobre os quais tenhamos suspeitas de falsificação. Os documentos devem ser originais ou autenticados, quando em cópia os originais forem passíveis de adulteração. É preciso bom senso, pois não precisamos pedir cópia autenticada de absolutamente tudo que obtivermos em campo;

2. **Confiabilidade:** este aspecto está relacionado à validade da fonte. Por exemplo: uma ordem bancária extraída do SIAFI é confiável, pois o SIAFI é um sistema largamente utilizado na Administração Pública, adotado como modelo para vários países. Por outro lado, um documento que extraído de um sistema interno do órgão auditado é uma evidência frágil, pois esse sistema não tem uma confiabilidade reconhecida externamente pelo órgão de controle ou pela Administração Pública como um todo. Não temos controle sobre as regras de segurança, atualização e confiabilidade das informações nesse tipo de sistemas;
3. **Exatidão da fonte:** a fonte de onde obtive a informação não pode ser presumida. A fonte deve ser concreta, informada e declarada.

6.3. Classificação das evidências

As evidências são classificadas em cinco categorias básicas:

- física;
- documental;
- testemunhal; e
- analítica.

6.3.1. Evidência física

As evidências físicas são objetos e materiais que podem ser visualizados e tocados. São objetos que provam determinada constatação.

Podem ser obtidas por inspeção, indagação escrita (solicitação formal), observação direta, etc. Devem ser documentadas. São exemplos:

- **Fotografia:** uma fotografia é uma evidência considerada válida para uma auditoria de obras. No entanto, é preciso ter muito cuidado ao incluir fotografias no processo, especialmente identificando sua fonte ou origem. Com os softwares de tratamento e manipulação de imagens atualmente disponíveis podemos ser enganados se utilizarmos fotografias de terceiros, caso tenham sido adulteradas com o uso de tais recursos. Preferencialmente, o auditor tem que, ele próprio, fazer as fotografias, em vez de receber fotografias fornecidas pelo gestor.



O Tribunal de Contas da União uma amostra de capa de caixa d'água como evidência em um recente processo. Assista o **Vídeo 2 - Evidência física - Capas de caixa d'água no Ambiente virtual de educação corporativa (AVEC/TCU)**..

- **Amostras de bens** adquiridos pela Administração Pública. As amostras físicas só tem valor nesta condição. Em outras palavras, não podemos substituir uma amostra física por uma foto desta amostra, ou por um arquivo desta amostra digitalizada. Isto é um desafio para os órgãos de controle, que trabalham cada vez mais com processos eletrônicos. A amostra física, para ter valor, não pode ser reduzida a um arquivo eletrônico.

6.3.2. Evidência documental

A evidência documental é o tipo mais comum de evidência. São os documentos internos e externos à organização auditada, como ofícios, cartas, memorandos, ordens bancárias que comprovam as operações. Por exemplo: um documento da Receita Federal que demonstra que determinada empresa contratada não está em dia com o pagamento dos tributos é um documento externo que comprova que a empresa não poderia ter sido contratada.

Na Administração Pública, que tem por princípio a legalidade, e na qual os atos são realizados com base em documentos oficiais, é praticamente impossível que um trabalho de auditoria governamental não traga uma evidência documental.

As evidências documentais tanto podem ser extraídas de registros documentais internos ou externos à entidade, bem como, mais comum nos dias atuais, em registros eletrônicos. Neste último caso, denominadas evidências eletrônicas.

As evidências eletrônicas são informações produzidas ou mantidas em meio eletrônico. São bancos de dados, planilhas, softwares, enfim, quaisquer informações baseadas em tecnologia da informação ou em base de dados eletrônicos que possam ser referenciados no processo ou mesmo juntados. São exemplos: um CD com planilhas ou uma referência ao SIAFI.

A evidência eletrônica pode ser transformada em evidência documental típica, por exemplo, imprimindo-se notas de empenho e ordens bancárias constantes do SIAFI ou registros de bancos de dados e documentos de outros sistemas, como os da Previdência Social e do Sistema Único de Saúde.

Com a informatização da Administração Pública, os auditores e órgãos de controle devem considerar a crescente importância das evidências eletrônicas.

Geralmente quando pensamos em evidência, pensamos naquilo que pode ser juntado ao processo de auditoria para documentar e provar o achado. Mas no caso da evidência eletrônica, esta não precisa ser necessariamente juntada, se a fonte for confiável. Não é necessário juntar ao processo um CD com uma ordem bancária do SIAFI ou imprimi-la, pois o sistema é reconhecidamente seguro e a qualquer momento a informação pode ser conferida.

6.3.3. Evidência testemunhal

A evidência testemunhal é aquela obtida por intermédio de entrevista ou questionários. Esse tipo tem valor limitado como prova, pois a técnica de entrevista ou mesmo os questionários escritos são utilizados para obtermos pistas, opiniões, indícios de determinadas operações. Diferentemente do Processo Administrativo Disciplinar e dos Processos Judiciais Penal e Civil, na auditoria não temos a inquirição de testemunha e, portanto, não podemos tomar a termo o depoimento de servidores e gerentes da unidade auditada.

A evidência testemunhal deve ser corroborada por outras evidências (NAT, 107).

Embora seja pouco utilizada na auditoria de conformidade, na auditoria operacional a evidência testemunhal tem mais valor, pois está se trabalhando o aperfeiçoamento de um processo de trabalho, de um programa, e não com a possibilidade de responsabilização de gestores.

6.3.4. Evidência analítica

As evidências analíticas são obtidas por meio de cálculos amostrais, fórmulas matemáticas, comparações, raciocínio lógico, gráficos, tabelas ou demonstrativos que nos permitam chegar a conclusões.

Por exemplo: é possível provar, a partir da técnica de auditoria de revisão analítica, que um cálculo elaborado pelo gestor está errado.

Exemplo concreto: na privatização do BANESPA, a análise do Tribunal de Contas da União documentou um erro na planilha de estimativa de custo do banco de aproximadamente R\$ 1 bilhão. Essa evidência analítica, ou seja, a nova tabela elaborada a partir da técnica de revisão analítica, foi robusta a ponto de provar que a planilha do gestor original estava errada, e de provocar a retificação da planilha original, com o que o preço mínimo para efeito do leilão de privatização foi revisto e elevado no referido valor.

Podem, portanto, ser considerados como evidências:

- originais de ofícios, cartas, relatórios, outros documentos endereçados à equipe de auditoria;
- cópias de documentos internos ou externos ao órgão/entidade auditado;
- fotografias, fitas de vídeo ou áudio, arquivos magnéticos;
- extratos de entrevista;
- respostas a questionários;
- planilhas de cálculo, quadros comparativos, quadros demonstrativos;
- amostras físicas.



A lista acima não é exaustiva. Provar os atos administrativos ou trazer evidências para o processo é, muitas vezes, um exercício de criatividade. **Assista o Vídeo 3 – Criatividade – Fraude no pagamento de pessoal**, no Ambiente virtual de educação corporativa (AVEC/TCU), e veja como uma equipe de auditoria do Tribunal de Contas da União descobriu o titular de uma conta que recebia recursos desviados.

6.4. Provando a inexistência de um documento obrigatório



Sabemos que a análise da minuta de um contrato pela área jurídica é condição essencial para validade do termo.

Imagine que estamos auditando a área de contratos de um órgão. Ao folhear o processo administrativo de um contrato, não identificamos o parecer jurídico que analisou a minuta do contrato.

Poderíamos afirmar que não houve análise jurídica?

Como provar que não houve análise jurídica?

Não podemos colocar a cópia do processo como evidência de ausência de parecer no processo. Não podemos afirmar que não foi feita análise jurídica com base apenas na inexistência do parecer nos autos. Em muitos casos, o parecer pode estar fora do processo. Pode estar, por exemplo, no órgão jurídico.

Para evidenciar a inexistência do parecer jurídico, isto é, de um documento obrigatório, é necessário solicitar formalmente (utilizando-se a técnica “indagação por escrito”) o parecer jurídico que analisou o processo ou o contrato auditado. A resposta negativa oficial, isto é, o documento em que o gestor assume que não foi elaborado o parecer, constituirá a evidência.

O silêncio do órgão quanto à solicitação formal de comprovação de existência de parecer pode ser considerada evidência. Se o parecer foi pedido pela equipe de auditoria e não foi recebido, então pode-se presumir que não existe. A solicitação formal do parecer deve impedir que o órgão auditado surja, posteriormente, com um parecer falso, elaborado após a realização da auditoria.

6.5. Tipo de evidência e técnica mais utilizada

Podemos fazer uma correlação entre o tipo de evidência e a técnica mais utilizada para a sua obtenção:

EVIDÊNCIA	TÉCNICA
Física	Inspeção física
Documental	Exame documental Circularização
Testemunhal	Indagação escrita Entrevista
Analítica	Análise de contas Revisão analítica Conferência de cálculos



Para aprofundar seus conhecimentos sobre as **técnicas de auditoria**, estude o Módulo 2: Planejamento de Auditoria, deste curso Auditoria Governamental.

7. Causa

A causa, terceiro atributo do achado de auditoria (NAT, 103, III), é a razão pela qual a condição ocorreu. Sua menção é necessária para a contextualização do achado e a formulação de sugestões para a resolução dos problemas. Segundo as NAT: “a causa é o elemento sobre o qual incidirá as ações corretivas que serão propostas. [...] Auditores devem se empenhar na busca da causa dos desvios que produzem resultados ou consequências adversos.” Sua identificação consiste na determinação dos fatores que levaram ou permitiram o descumprimento de um critério.

A essência da auditoria, especialmente da auditoria operacional, é promover melhorias na gestão, na área auditada ou no programa auditado. Em tese, não tem como promover melhorias sem saber porque aquela condição ocorreu.

Comparando, ao tratar uma febre com antitérmico estarei atacando a apenas consequência e não a causa (por exemplo, uma infecção). É preciso conhecer o que está motivando esse sintoma para dar o remédio certo. Da mesma forma, em auditoria é necessário fazer uma reflexão sobre as causas das impropriedades e irregularidades para poder dar os remédios certos.

Além disso, identificar as causas é fundamental para definir responsabilidades e dar elementos para correção do ato administrativo ou propor alguma medida para evitar que ele ocorra.

Ao investigarmos as causas, devemos ser conclusivos.

Atenção!

A causa não é uma hipótese, uma possibilidade. É uma circunstância concreta.

A causa pode ser objetiva ou subjetiva:

- objetiva: decorrente de deficiências administrativas, ausência ou insuficiência de controles internos, etc;
- subjetiva: quando pode ser atribuída à pessoa do gestor, ao seu comportamento, e é caracterizada como:
 - negligência: quando o gestor é omissivo, deixa de fazer algo que deveria ter feito;

- imprudência: quando o gestor não agiu com o zelo devido, com o cuidado que se exigia na prática de determinado ato, tem um comportamento deliberado e sabidamente arriscado;
- imperícia: quando o gestor não tem capacidade técnica para a prática de uma tarefa ou ato.

Devemos ter muita atenção na identificação da causa em auditorias de conformidade, pois a causa subjetiva para o descumprimento de lei é quase sempre desconhecida ou “não declarável”.

Imagine que você desconfia que uma licitação foi dirigida para beneficiar o amigo do dirigente da entidade auditada. É razoável imaginar que vamos ter provas de que ele dirigiu a licitação para beneficiar seu amigo?



Por mais que o auditor desconfie que a licitação foi dirigida, dificilmente conseguirá provar. Em auditoria de conformidade muitas vezes a causa subjetiva será desconhecida, ou não declarável, ou não identificável. Torna-se necessário solicitar as justificativas do gestor, que apresentará, na versão dele, as causas do achado.

Nas regras processuais do Tribunal de Contas da União existe o contraditório, momento em que o gestor poderá se defender e explicar a causa de seu ato do seu ponto de vista.

A informação prestada pelo gestor não nos basta!

Atenção!

Temos que procurar evidências que confirmem ou não que a causa é realmente a informada, para não registrarmos algo que sabidamente não é a causa do achado de auditoria.

Em auditorias de conformidade, muitas vezes a causa não vai ser suficiente para eliminar a sanção ao gestor ou a sua condenação, mas serve para identificarmos circunstâncias atenuantes ou agravantes da sua conduta.

A investigação das causas, induzida pela matriz de achados, deve servir mais para a reflexão sobre as circunstâncias agravantes ou atenuantes do ato praticado do que propriamente para registrar supostas razões que não poderão ser provadas.

No tocante às causas objetivas, os auditores devem se empenhar na sua identificação, pois elas é que serão objeto de proposição de medidas para impedir ou dificultar que as impropriedades ou irregularidades se repitam, contribuindo para o aperfeiçoamento da administração pública.

A determinação das causas objetivas pode ser abordada a partir de uma visão das limitações inerentes de controle mais comuns (burla de controles por parte de gestores e funcionários, conluio, erros de julgamento, falhas), identificando as vulnerabilidades (falhas, deficiências, inadequação ou fragilidades) e as respectivas fontes em que elas se situam (pessoas, processos internos, sistemas, infraestrutura física ou organizacional, tecnologia de produção e eventos externos).

Em síntese, identificar as causas é de importância fundamental para definir responsabilidades (causa subjetiva) e dar elementos para correção do ato administrativo ou para propor alguma medida preventiva para coibir novas ocorrências (causa objetiva).

8. Efeitos reais ou potenciais (consequência)

Efeito, ou consequência, quarto atributo do achado de auditoria (NAT, 103, IV), é o resultado adverso (ou não, no caso dos achados positivos) da discrepância entre a situação encontrada e o critério. Se há um achado, necessariamente há um efeito, uma consequência para o órgão, o erário ou a sociedade, dele resultante.

O efeito real deve ser, sempre que possível, quantificado financeiramente e registrado na matriz de achados.

São exemplos:

- prejuízo ao erário pelo pagamento de vantagem remuneratório indevida ou pelo superfaturamento na aquisição de bens ou prestação de serviços;
- prejuízo aos princípios da ampla competição e à igualdade entre possíveis licitantes (em caso de restrição indevida à participação de possíveis fornecedores/prestadores em licitação pública).

Veja que o efeito não deve ser confundido com o fato irregular em si. Nos exemplos acima, o efeito não é o pagamento de vantagem remuneratória indevida ou inobservância da legislação em licitação, mas sim o prejuízo ao erário por esse pagamento indevido ou pela não-escolha da proposta mais vantajosa.

8.1. Efeito real x efeito potencial

- Efeito real é algo que aconteceu, um efeito concreto.

Por exemplo: em uma licitação dirigida o efeito foi a restrição à competição. Um achado que evidencia o direcionamento, a restrição indevida em uma licitação, provoca o efeito concreto efetivo do prejuízo da competição.

- Efeito potencial é um risco, uma possibilidade.

No mesmo exemplo da licitação dirigida eu poderia dizer que o efeito potencial foi a não obtenção da melhor proposta pela instituição. Por quê? O que garante que se outras empresas tivessem participado o preço seria melhor? É um risco que pode ou não se concretizar (Acórdão TCU 1292/2003-Plenário).

Outro exemplo de efeito real e potencial: ao verificar que uma gratificação está sendo paga indevidamente, sinalizo para o órgão que essa irregularidade já produziu um efeito real de pagamento irregular de R\$ 1 milhão durante nos últimos seis meses e tem o efeito potencial de mais R\$ 1 milhão até o final do ano se o pagamento indevido não for interrompido.



Vamos analisar um outro exemplo de efeito para a sociedade: um prefeito desviou a finalidade de um recurso de convênio. Ele deveria construir uma creche e construiu uma escola. A escola foi bem construída tecnicamente, sem superfaturamento e atendeu à comunidade.

Qual efeito teria esse desvio de finalidade?

A parcela da sociedade destinatária da creche não se beneficiaria. Temos, portanto, um efeito concreto efetivo para a sociedade de não ter a creche construída.

9. Propostas de encaminhamento

São as recomendações e determinações sugeridas pela equipe de auditoria para corrigir as impropriedade e irregularidades identificadas, recompor o erário ou divulgar boas práticas (achado positivo).

Nas propostas de encaminhamento, sugere-se também a responsabilização dos gestores, a aplicação de multa, a condenação em débito, a aplicação de uma sanção de inidoneidade a uma empresa licitante, entre outras medidas

Atenção!

Ao ponderar as propostas de encaminhamento, temos que nos lembrar de que um fato não é isolado em si. De um lado existe algo que o motivou, circunstâncias (ou causas). De outro, consequências. Por isso, o mesmo fato pode ter encaminhamento diverso.

Exemplo 1: O edital de uma licitação restringiu a competição, mas ainda assim 10 empresas participaram da licitação e o preço foi bom.

Exemplo 2: O edital de uma licitação restringiu a competição e apenas 2 empresas participaram da licitação e o preço não foi bom.

Veja que temos o mesmo fato com duas consequências diferentes. No primeiro exemplo, podemos considerar que a restrição não teve efeito de gerar dano e de restringir o mercado decisivamente, porque 10 empresas participaram. No segundo exemplo, podemos considerar que essa restrição foi decisiva tanto para a participação de empresas, que foi em número reduzido, como para a obtenção de um preço melhor.

Temos, então, que ocorrências de mesma natureza, a depender das consequências, podem gerar encaminhamentos distintos: a princípio, no primeiro caso a sanção poderia ser dispensada; no segundo, não, além da sanção é possível antever a condenação em débito pelo prejuízo causado.

Para todo achado devemos ponderar as circunstâncias atenuantes e agravantes para descrever o efeito e propor a responsabilização do responsável. Eventualmente, algo que é grave do ponto de vista objetivo não provoca dano ou prejuízo. Temos que identificar a consequência, o encaminhamento adequado para cada caso.

A correta dosimetria da pena ensinada no Direito Penal - dar a sanção certa à gravidade do ato praticado – também vale para o Direito Administrativo: temos diferentes alternativas para responsabilizar ou corrigir o problema.

Na proposta de encaminhamento vamos considerar circunstâncias agravantes, atenuantes e efeitos.

Atenção!

Veja outras orientações e requisitos para propostas de encaminhamento nas NAT, 163 a 166.

9.1. Benefício das propostas de encaminhamento

Uma etapa muito importante é a estimativa dos benefícios advindos do trabalho de auditoria. No TCU, são os débitos, multas, economias, ganhos ou melhorias decorrentes da atuação do Tribunal. Também deve ser considerada como benefício, a expectativa de controle gerada pelas ações do controle externo. Essa expectativa não é mensurável.

Pelas normas de auditoria do TCU, esses benefícios esperados ou estimados da auditoria, devem ser consignados nos relatórios (NAT, 154).



Será que a mera existência do órgão de controle gera uma expectativa e isso produz efeitos positivos no sentido de inibir a prática de irregularidades?

Seguramente, sim. É fácil imaginar que se não houvesse os órgãos de controle a corrupção seria maior. Embora tenhamos uma capacidade limitada de atuação, há um temor do resultado da nossa ação. E esse temor, essa expectativa de controle, é um benefício real, apesar de ser de difícil mensuração.

É importante mensurar benefícios porque:

- demonstram a relevância dos resultados obtidos;
- motivam o gestor a implementar as recomendações e determinações; e
- divulgam o impacto potencial da auditoria.

Os benefícios podem ser classificados quanto ao momento da apuração:

- benefícios estimados: estimados pela equipe de auditoria;
- benefícios potenciais: encampados pela administração superior do órgão de auditoria;
- benefícios efetivos: comprovadamente obtidos como decorrência da implementação das medidas sugeridas.

Por exemplo: a equipe estima os benefícios que serão obtidos com os encaminhamentos propostos. Se a proposta da equipe for referendada pelo Plenário do TCU, de estimado, o benefício passa a ser potencial. O acórdão sinaliza que aquele valor tem que ser objeto de devolução. Quando comprovado o ressarcimento aos cofres públicos, o benefício passa a ser efetivo.

10. Matriz de responsabilização

A matriz de responsabilização fecha o ciclo das apurações realizadas no decorrer da auditoria na medida em que objetiva a formulação de conclusões sobre as responsabilidades individuais dos gestores e agentes públicos que contribuíram ou deram causa ao ato administrativo objeto do achado.

A importância dessa matriz é ainda maior para o profissional do controle externo porque os tribunais de contas, como sabemos, têm competência para aplicação de sanções e julgamento de contas dos responsáveis por bens e valores públicos.

Nesse sentido, é fundamental que, ao proferir tais deliberações, o órgão julgador tenha realizado uma análise exaustiva no que se refere à identificação das pessoas que devam ser responsabilizadas, sopesando-se todas as circunstâncias agravantes e atenuantes presentes em cada ocorrência.

As unidades de controle interno, embora não detenham essas competências específicas, também devem preocupar-se em adotar eficazes procedimentos de apuração de responsabilidades, por dois motivos.

Na primeira, porque, ao fazê-lo, estarão contribuindo para tomada de decisões pela alta administração da instituição, no que diz respeito, por exemplo, à instauração de um processo administrativo disciplinar ou sindicância para apuração interna das responsabilidades pelos fatos constatados pela auditoria.

Na segunda, porque, quando identifica corretamente a cadeia de responsabilidade dos achados de auditoria, o controle interno evita retrabalho para os órgãos de controle externo. Isso porque, ao receber os resultados da fiscalização empreendida pelo controle interno, o tribunal de contas terá que sanear o processo, efetuando custosas inspeções ou diligências, caso os achados não estejam perfeitamente caracterizados quanto às respectivas autorias ou responsabilidades.

Utilizar a matriz de responsabilização pressupõe o conhecimento da “teoria da responsabilização” desenvolvida pelo TCU. O documento “Padrões de Auditoria de Conformidade”, ao tratar dessa matriz, incorpora conceitos e procedimentos dessa teoria.

Matriz de responsabilização

Achado	Responsável	Período de exercício	Conduta	Nexo de causalidade	Culpabilidade
A1					
A2					
An					



O anexo III aos Padrões de Auditoria de Conformidade traz o modelo da matriz de responsabilização e orienta a equipe de auditoria quanto ao seu preenchimento.

Recomenda-se a leitura deste material, disponível na biblioteca do curso.

A matriz de responsabilização contém os seguintes campos:

- Responsável:** pessoa física (nome, cargo e CPF); pessoa jurídica de direito privado (razão social e CNPJ); pessoa jurídica de direito público interno (nome);
- Período de exercício:** período efetivo de exercício no cargo, seja como titular ou substituto;
- Conduta:** ação ou omissão, culposa (por negligência, imprudência ou imperícia) ou dolosa (por ter o responsável querido produzir o resultado ou ter assumido o risco de produzi-lo), praticada pelo responsável;
- Nexo de Causalidade** (entre a conduta e o resultado ilícito): evidências de que a conduta do responsável contribuiu significativamente para o resultado ilícito, ou seja, de que foi uma das causas do resultado;
- Culpabilidade:** reprovabilidade da conduta do gestor (não se aplica a pessoas jurídicas).

O roteiro sugerido pelo documento **Padrões de Auditoria de Conformidade** oferece, também, as seguintes instruções adicionais de preenchimento da matriz de responsabilização:

- a matriz de responsabilização deve ser preenchida sempre que houver achados que se constituam em irregularidades e somente para esses achados. Aplica-se esta matriz também para os responsáveis solidários, que devem sempre ser arrolados desde o início do processo, inclusive para fins de audiência ou citação. É fundamental que o período de responsabilização seja

exato, já que a responsabilização torna-se inadequada se o fato ocorrer durante as férias ou licença do gestor. Observar que podem ser responsabilizadas equipes, tais como comissões de licitação, identificando-se individualmente seus componentes e pessoas jurídicas integrantes ou não da administração pública;

2. ao preencher o campo “Conduta”, a equipe deve avaliar a necessidade de juntar norma do órgão/entidade que especifique as atribuições dos cargos (Estatuto, Regimento Interno etc). Para cada conduta irregular deve-se preencher uma linha da matriz, sendo suficiente somente uma linha no caso de vários responsáveis com idêntica conduta. Condutas e resultados repetidos de um mesmo gestor (Ex.: várias contratações sem licitação), desde que idênticas, podem ser agrupadas em uma única linha;
3. para facilitar o preenchimento do campo “Nexo de causalidade”, a equipe pode, hipoteticamente, retirar do mundo a conduta do responsável e se perguntar se ainda assim o resultado teria ocorrido e, caso positivo, se teria ocorrido com a mesma gravidade. A inexistência de nexo de causalidade significa que o gestor não pode ser responsabilizado pelo resultado;
4. para preenchimento do campo “Culpabilidade”, devem-se responder as seguintes perguntas:
 - a) houve boa-fé do gestor?
 - b) o gestor praticou o ato após prévia consulta a órgãos técnicos ou, de algum modo, respaldado em parecer técnico?
 - c) é razoável afirmar que era possível ao gestor ter consciência da ilicitude do ato que praticara?
 - d) era razoável exigir do gestor conduta diversa daquela que ele adotou, consideradas as circunstâncias que o cercavam? Caso afirmativo, qual seria essa conduta?
5. quando for o caso, tecer considerações acerca da punibilidade do gestor (morte – o que impede a aplicação de multa – ou ainda a existência de circunstâncias atenuantes ou agravantes, como, por exemplo, medidas corretivas ou reparatórias adotadas pelo gestor, existência de afirmações ou documentos falsos etc). O preenchimento das colunas “Nexo de causalidade” e “Culpabilidade” balizará a formulação das propostas a serem incluídas no campo “Encaminhamento” da matriz de achados.

11. Papéis de trabalho

Como vimos, a atividade de auditoria, governamental ou privada, pressupõe a documentação do trabalho, para efeito de prova e sustentação dos achados e conclusões. Os elementos de convicção do auditor constituem, dessa forma, parte dos papéis de trabalho que devem ser colecionados e organizados no processo de auditoria.

São também papéis de trabalho aqueles que documentam as fases de planejamento e execução da fiscalização, a exemplo das matrizes de planejamento, de achados e de responsabilização, bem assim quaisquer outros que tenham sido elaborados pela equipe de auditoria para descrever o “passo-a-passo” do trabalho. Ainda se inserem nessa categoria as planilhas, textos ou quadros demonstrativos dos atos administrativos examinados, das observações efetuadas e das conclusões obtidas.

Assim, papéis de trabalho são:

- documentos, apontamentos, informações e provas reunidas pelo auditor que subsidiam e evidenciam o trabalho executado e fundamentam sua opinião;
- toda documentação obtida, preparada e mantida pelo auditor para a execução do seu trabalho;
- conjunto de documentos nos quais o auditor registra os dados e informações obtidos, assim como os resultados e provas dos seus exames;
- conjunto de documentos e apontamentos, com informações e provas obtidas pelo auditor, que constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento de sua opinião.

A doutrina da auditoria tradicional nos ensina que os papéis de trabalho ficam arquivados no órgão de auditoria para eventual e futura comprovação das análises realizadas, da metodologia empregada, dos critérios de seleção ou amostragem dos atos auditados, etc. Nesse caso, apenas o relatório de auditoria é submetido às instâncias superiores para avaliação e deliberação sobre as propostas formuladas pela equipe de auditores.

No entanto, em se tratando de auditoria que venha a ser encaminhada ao Controle Externo, ou produzida por este, o ideal é que conste do processo de auditoria todo esse conjunto de documentos. A razão disso é que, no âmbito dos tribunais de contas, a deliberação sobre



As Normas de Auditoria do Tribunal tratam dos papéis de trabalho nos parágrafos 109 a 116.

Recomenda-se a leitura desse tópico das NAT, para um melhor entendimento das orientações práticas aqui explanadas.

o conteúdo do trabalho, as conclusões e encaminhamentos, dão-se no bojo de um processo. Ou seja, é necessário que, nos autos em que será anexado o relatório da auditoria, sejam juntados também os papéis de trabalho essenciais para evidenciar os achados e demonstrar a estratégia metodológica adotada e os procedimentos realizados.

Em outras palavras, para que um tribunal aprecie o resultado de uma auditoria, por meio da prolação de um acórdão, é preciso que a documentação comprobatória dos exames realizados esteja juntada ao respectivo relatório. Não há possibilidade, por exemplo, de que um gestor venha a ser multado pelo TCU sem que, no processo objeto da deliberação, haja documentação comprobatória de que ele praticou o ato considerado irregular, de maneira a ficar claramente demonstrado o nexo de causalidade entre a ação desse gestor e o resultado ilícito apurado.

Assim, os órgãos de controle interno são orientados a procederem a juntada dos elementos de prova de seus trabalhos de auditoria, quando os encaminha aos tribunais de contas. Mesmo que tais entes não tenham poder para aplicar sanções como resultado de suas auditorias, é fundamental que atuem de forma a identificar os responsáveis pelas irregularidades apontadas. Esse esforço contribuirá para adoção de medidas disciplinares internamente à unidade auditada, por exemplo, com a instauração de sindicância ou processo administrativo disciplinar, assim como para o processamento do assunto no tribunal de contas, sem necessidade de medidas saneadoras adicionais para obtenção da informação ausente no processo.

Por outro lado, e até por cumprir tal papel, não há razão por que juntar ao processo da auditoria papéis de trabalho produzidos ou obtidos em campo que não se prestem a subsidiar as conclusões e propostas formuladas. Em outras palavras, não é razoável anexar documentos aos quais não é feita sequer uma menção no relatório ou, ainda que tanto, não sejam necessários para comprovar os achados de auditoria.

Esse aspecto está diretamente relacionado com a extensão ideal dos papéis de trabalho. A decisão sobre essa questão deve ser, ainda, sopesada por fatores como o número e a natureza de operações auditadas e a possibilidade de que a informação primária, aquela obtida no órgão fiscalizado, venha a ser alterada/adulterada.

Exemplificando: ao documentar um achado de auditoria que conclua pela celebração de convênios com cláusulas genéricas definindo seu objeto (o que é irregular), talvez não seja necessário que o auditor anexe ao processo todos os termos de convênio que se encontrem nessa situação, principalmente se a quantidade de termos de convênio analisada

é muito grande, por exemplo, 50 termos. Nesse caso, considerando que a análise, possivelmente, será feita para o “conjunto da obra”, e, principalmente, porque não é razoável supor que os termos de convênio serão alterados após a auditoria, não se faz necessário anexar cópia de todos os convênios, mas apenas parte deles, de forma a exemplificar o achado.

Em **outro exemplo**: para comprovar o pagamento de uma despesa por uma unidade gestora que opere o Sistema Siafi, não é preciso imprimir e juntar ao processo a ordem bancária emitida, uma vez que a sua fonte (o Siafi) é reconhecidamente segura e inviolável e que permite, a qualquer tempo no futuro, uma consulta desse documento.

11.1. Finalidades

Os papéis de trabalho têm por finalidades:

- auxílio aos exames e à elaboração do relatório;
- registro do trabalho realizado, das conclusões e propostas;
- suporte do relatório;
- supervisão e revisão da qualidade.

As matrizes de planejamento, de achados e de responsabilização são todas elas papéis de trabalho porque nos auxiliam na condução dos procedimentos de auditoria, nas nossas análises e na elaboração do relatório, além de conter o registro de todo o trabalho realizado.

11.2. Classificação

Quanto à sua classificação, os papéis de trabalho podem ser divididos, segundo as NAT, em duas categorias:

Transitórios	São aqueles necessários ao trabalho somente por um período limitado, para assegurar a execução de um procedimento ou a obtenção de outros papéis de trabalho subsequentes.
Permanentes	São aqueles destinados a comprovar uma situação ou achado próprio de uma auditoria, como por exemplo, a nota fiscal comprobatória de um serviço prestado objeto da fiscalização, bem como os registros do trabalho executado,



Veja mais orientações sobre como classificar e arquivar os papéis de trabalho nos itens 60 a 66 dos Padrões de Auditoria de Conformidade.

Vejam que, em regra, devemos identificar como papéis de trabalho documentos que evidenciam os achados e comprovam as constatações da equipe de auditoria. Não é necessário, nem prático, documentar toda observação, consideração ou conclusão. Informações ou documentos coletados em campo que não comprovem uma atividade, operação ou o registro do trabalho realizado, a princípio, não constituem papéis de trabalho e devem ser descartados. No entanto, se esses documentos trazem informações estáveis sobre a estrutura e o funcionamento do órgão auditado, por exemplo, podem compor um acervo que pode subsidiar auditorias futuras.

11.3. Atributos

Os papéis de trabalho devem apresentar, ainda, os seguintes atributos:

Abrangência	Os papéis devem contemplar, de forma cronológica e ordenada (com começo, meio e fim) todas as fases do processo de auditoria, inclusive o planejamento e a execução, com suas análises e conclusões;
Objetividade	Diz respeito à prática de evitar-se, conforme comentado, a coleta indiscriminada de documentos, juntando-se apenas e tão somente aqueles que guardarem estreita relação com os achados e conclusões. Exemplo: Numa entrevista não é necessário relatar tudo o que foi conversado mas apenas o pertinente à matéria em exame;
Clareza	Característica inerente aos papéis de trabalho relacionada a sua auto-suficiência, ou seja, à desnecessidade de que alguém que os revise, tenha que ter explicações verbais adicionais para sua perfeita compreensão. A documentação deve evidenciar claramente os propósitos ou objetivos da auditoria, seu alcance ou escopo e suas conclusões;
Limpeza	Traduz a boa apresentação dos papéis, sem erros, rasuras ou danos que os invalide, os desprestige (e ao trabalho e ao auditor) e que, fundamentalmente, os inutilize como documentação suporte idônea e adequada ao trabalho de auditoria (evidência).

11.4. Organização

Em razão de sua finalidade nobre, os papéis de trabalho devem ser elaborados, organizados e armazenados de forma sistemática e racional. Devem-se apresentar numa sequência lógica dos fatos que se quer provar, de forma a facilitar o trabalho de quem os revisará, seja para efeito de controle de qualidade, seja para apreciação/deliberação sobre os resultados da auditoria.

Papéis de trabalho mal elaborados, com rasuras, erros ou ilegíveis provocam, além da natural dificuldade de compreensão pelo revisor, dúvidas sobre a qualidade do trabalho em si, da correção dos procedimentos e técnicas, da adequação das conclusões e propostas, e até mesmo da capacidade profissional do auditor.

Cuidado especial deve ter o auditor quando, além da documentação de origem externa obtida durante a auditoria, ele próprio produz papéis de trabalho que evidenciem, principalmente, a extensão dos exames realizados. Nesse particular, os papéis devem ter apresentação gráfica e visual adequada, com cabeçalho, títulos e períodos dos exames.

12. Informatização do trabalho de auditoria

Assim como todas as áreas do conhecimento humano e todas as atividades profissionais, a auditoria foi, em muito, beneficiada com o desenvolvimento de técnicas e procedimentos baseados na Tecnologia da Informação (TI). Foi-se o tempo em que as ferramentas típicas do auditor eram a lapiseira e o papel colunado. Largamente disseminados até meados dos anos 80, criando mesmo uma identificação imediata com a figura do auditor, tais recursos hoje em dia são muito pouco utilizados.

A popularização dos computadores e notebooks e de ferramentas mais conhecidas, como os editores de texto e as planilhas eletrônicas, fez-se sentir também na atividade de auditoria. Os ganhos com esta evolução são de conhecimento geral: padronização, ganho de tempo e boa apresentação gráfica, são apenas alguns deles.

Mais recentemente, ganharam o mercado diversos softwares que auxiliam nas atividades de auditoria, dispendo de funcionalidades, tais como: gerenciamento do processo de planejamento das atividades de auditoria, contemplando o registro de todas as etapas do trabalho; bancos de dados; programas que promovem o cruzamento de grande volume de informações; softwares estatísticos.

Todos esses recursos têm o potencial de aumentar a produtividade dos trabalhos de auditoria, facilitar a documentação de todas as fases do trabalho, garantir o armazenamento das informações de forma segura e, com isso, melhorar a qualidade de todo o processo.

A informatização traz dois desafios para o auditor:

1º: compreender que o processo de informatização é uma realidade irreversível e inevitável. Em função disso, o auditor tem de ter conhecimento, preparo, formação para lidar com essa nova realidade;

2º: a administração pública trabalha com grandes bases de informação e estas bases estão cada vez mais fundamentadas no processamento eletrônico de dados. A informatização nos permite fiscalizar grandes volumes de informação. Mas para isso, o auditor deve conhecer e saber tratar essas informações. Temos, como exemplo, a fiscalização de benefícios previdenciários do INSS, um órgão que tem bilhões de registros. É humanamente impossível em muitos aspectos oferecer uma conclusão ou dar uma resposta de forma manual. Estaremos procurando uma agulha em palheiro. As ferramentas de tecnologia da informação (TI) nos oferecerem muitas possibilidades de controle com excelentes resultados.

São diversos os componentes e ferramentas úteis à atividade de auditora que podem ser encontrados nos programas atualmente disponíveis. A seguir alguns exemplos:

- **softwares de processamento de dados:** para estruturação de dados, tratamento de dados, cruzamento de informações. Exemplos: Access (banco de dados), Excel (planilhas, gráficos), ACL (cruzamento de dados de fontes independentes);
- **softwares de edição de texto:** conseguem dar agilidade e melhor formatação e apresentação aos trabalhos. Exemplos: Word, Emacs, VIM;
- **softwares estatísticos:** fazem análises estatísticas, amostragens estatísticas, inferências de determinadas situações para um conjunto de operações. Exemplos: SPSS, SAS;
- **ferramentas de gerenciamento e execução:** registro e acompanhamento das fases de planejamento e execução das auditorias, com o registro das matrizes, no caso do TCU; registro das equipes designadas às atividades de fiscalização em determinado momento, mês ou ano; registro das recomendações e determinações para efeito de monitoramento ou *follow-up* dessas deliberações junto aos órgãos auditados. Exemplos: TeamMate, **Fiscalis**, **e-TCU**.
- **sistema de documentação:** criação de padrões de armazenamento e acesso às informações; definição de uma estrutura-padrão para os relatórios de auditoria, baseada em modelo reconhecidamente de boa aceitação principalmente dos clientes e público-alvo; implementação de regras e mecanismos que auxiliem no controle de qualidade do trabalho; auxílio no alinhamento das ações e práticas realizadas às normas de auditoria que regram o exercício dessa atividade;
- **ferramentas de produtividade:** implantação de rotinas e procedimentos que favoreçam a efetiva gestão do conhecimento internamente à unidade de auditoria; criação e manutenção de uma ativa “biblioteca dos trabalhos de auditoria”, contemplando, entre outros, os registros dos trabalhos já realizados, procedimentos de auditoria padrão, etc; mecanismos de geração automática de relatórios (o



Fiscalis e e-TCU são sistemas corporativos do TCU que registram todas as etapas do processo de auditoria, para efeito de sua execução e com finalidade gerencial. Importante: o art. 3º, da Portaria Segecex nº 26/09 estabelece obrigatoriedade da utilização do módulo Fiscalis Execução para as auditorias de conformidade no TCU. Os auditores que ainda não utilizaram o Fiscalis Execução podem assistir os tutoriais do sistema no sítio da Adsup/ Segecex. O manual do sistema Fiscalis Execução está disponível na biblioteca do curso.

TCU desenvolveu esta funcionalidade por meio do Sistema Fiscalis Execução) e de trabalho em grupo (chats, vídeo e teleconferência, etc); dispositivos *off line* para os trabalhos em campo, que permitem o registro, fora do domicílio, dos procedimentos realizados, matrizes e relatórios, com posterior integração e armazenamento desses dados via Internet ou rede interna;

- **ferramentas de avaliação de riscos:** adoção de ferramentas que automatizem e facilitem os cálculos, ponderações e análises para efeito de avaliação do risco de auditoria; criação de matrizes de risco, ou metodologia científica (matemática e/ou estatística) que cumpram essa função, e que permitam, por outro lado, a flexibilidade de inserção, a qualquer tempo, de novos fatores e aspectos subjetivos que devam ser considerados no modelo de avaliação de risco adotado; emissão de relatórios gerenciais para suporte à tomada de decisão nos níveis estratégicos.

Exemplo do uso de software de processamento de dados: há tempos atrás o Tribunal verificou fraudes e irregularidades no benefício previdenciário de aposentadoria por idade. Para fazer a análise de regularidade do benefício, o TCU cruzou as datas de nascimento da base de dados da Previdência com as datas registradas na Receita Federal ou na Justiça Eleitoral. Com esse procedimento, milhares de casos foram identificados, sempre em desfavor da Previdência.

A geração automática de relatórios traz vantagens e desvantagens. As vantagens mais evidentes são a garantia de padrão no relatório de auditoria, a garantia de que nenhum aspecto metodológico fundamental para a qualidade do trabalho vai ser negligenciado. Por outro lado, por se tratar de uma ferramenta automatizada, a criatividade é bastante limitada, isto é, se adotarmos uma metodologia em que todos os relatórios saíam automaticamente, todos os relatórios sairiam muito parecidos e isso cansa o leitor. Nesse caso, o relatório não tem uma redação atrativa porque é a mera repetição de campos parametrizados. Considerando que um dos aspectos de qualidade do relatório de auditoria é a sua capacidade de atrair o leitor, de passar uma mensagem clara e simples, seguramente o relatório produzido pelo sistema não cumprirá esse requisito. Ao adotarem relatórios automáticos baseados nesses sistemas, todos os órgãos de auditoria devem ponderar vantagens e desvantagens. Uma sugestão àqueles que optam por produzir um relatório automático é que produzam também uma peça ou um sumário elaborado de forma livre, para permitir o alcance do trabalho pela mídia, pelo cidadão comum, pelo Congresso Nacional.

Como se pode observar, a parceria “auditoria x informática” é um caminho sem volta, uma tendência em todas as organizações e, mais que tudo, uma excelente perspectiva de constante aprimoramento dos trabalhos do profissional de auditoria.

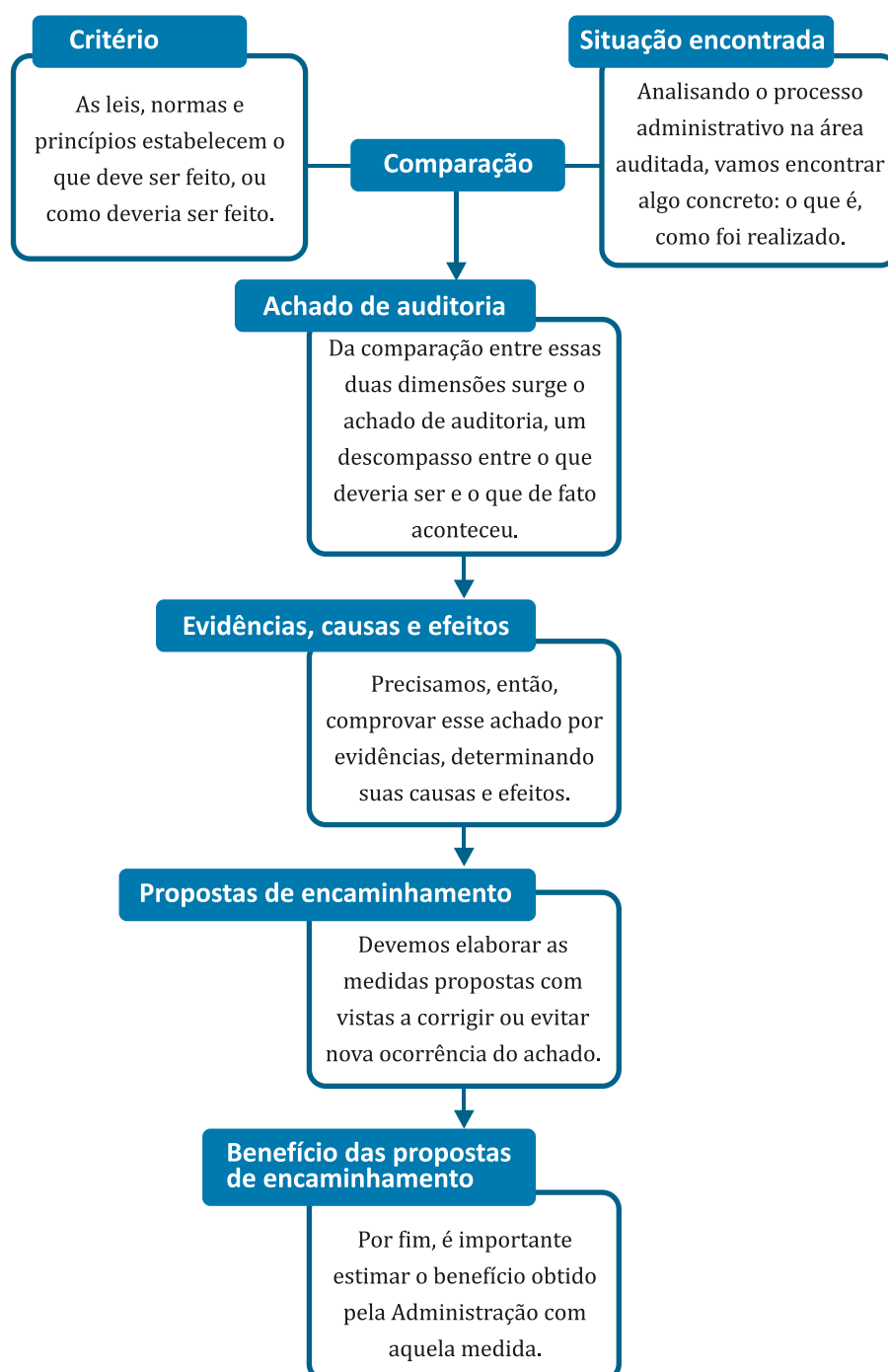


Síntese

A fase de execução da auditoria governamental é marcada como o principal momento em que, como consequência da aplicação dos procedimentos de auditoria, da utilização das técnicas e da análise da documentação comprobatória dos atos de gestão, são obtidos os achados de auditoria.

O achado de auditoria é a descoberta feita pelo auditor que caracteriza, como regra geral, impropriedades e irregularidades praticadas pelos agentes da unidade auditada. Vimos que existe uma sequência para o achado se confirmar:

Processo de desenvolvimento do achado de auditoria



O achado de auditoria deve atender, necessariamente, os seguintes requisitos básicos: relevância; fundamentação em evidências; objetividade; respaldo às conclusões e propostas de encaminhamento deles resultantes; consistência.

Vimos também que o achado de auditoria é composto por cinco atributos que o caracterizam:

- **Situação encontrada ou condição:** é a situação existente, identificada e documentada durante os trabalhos de auditoria. Deve contemplar o período de ocorrência/
- **Critério:** é o referencial que indica o estado requerido ou desejado ou a expectativa em relação a uma situação objeto de auditoria, reflete como deveria ser. É a norma ou padrão adotado, por intermédio do qual o auditor mede ou valora a situação encontrada/
- **Causa:** é a razão pela qual a condição ocorreu. Sua identificação contempla duas abordagens: a causa subjetiva, para definir responsabilidades, e a causa objetiva, para determinar os fatores que permitem a ocorrência dos achados/
- **Efeito ou consequência:** é o resultado, adverso ou não, da discrepância entre a situação encontrada e o critério/
- **Evidências:** a discrepância entre o ato praticado (situação encontrada) e o critério, não é suficiente para configurar o achado de auditoria. É preciso termos evidências, que são o conjunto probatório do achado de auditoria. Com as evidências, transformamos indícios em achados de auditoria.

Para serem aceitas, as evidências devem atender aos seguintes requisitos: suficientes e completos; pertinentes ao tema e diretamente relacionados com o achado; adequados e fidedignos, características relacionadas a autenticidade, confiabilidade e exatidão. São classificadas em cinco categorias básicas: física; documental; eletrônica; oral ou testemunhal; e analítica.

Confirmados os achados de auditoria, vimos que devemos elaborar as **propostas de encaminhamento**, que são as recomendações e determinações sugeridas pela equipe de auditoria para corrigir e evitar as impropriedades e irregularidades, recompor o erário ou divulgar as boas práticas (achado positivo).

Nas propostas de encaminhamento, sugere-se a responsabilização dos gestores, a aplicação de multa, a condenação em débito, a aplicação de uma sanção de inidoneidade a uma empresa licitante, entre outras medidas.

A matriz de responsabilização é o instrumento utilizado no momento de elaboração das propostas de encaminhamento, pois objetiva a formulação de conclusões sobre as responsabilidades individuais dos gestores e agentes públicos que contribuíram ou deram causa ao ato administrativo objeto do achado.

Os documentos, apontamentos, informações e provas reunidas pelo auditor que subsidiam e evidenciam o trabalho executado e fundamentam a opinião são chamados **papéis de trabalho**. Esses documentos e informações têm por finalidades: o auxílio aos exames e à elaboração do relatório; o registro do trabalho e das conclusões; o suporte à elaboração do relatório; a supervisão e a revisão da qualidade. Devem apresentar os seguintes atributos: abrangência; objetividade; clareza e limpeza.

Não é necessário nem prático documentar toda observação, consideração ou conclusão. Informações ou documentos coletados em campo que não comprovam uma atividade ou operação, a princípio, não constituem papéis de trabalho e devem ser descartados.

Por fim, vimos que a informatização é uma realidade irreversível e inevitável que traz muitas possibilidades de controle com excelentes resultados, como otimização do trabalho de auditoria, sua gestão, melhor apresentação dos trabalhos e possibilidade de se trabalhar com grandes volumes de informação.

Referências

BRASIL. Tribunal de Contas da União. Padrões de auditoria de conformidade (PAC): portaria-Segecex nº 26, de 19 de outubro de 2009. Boletim do Tribunal de Contas da União Especial, Brasília, ano 43, n. 2, 3 fev. 2010.

_____. _____. Portaria-TCU nº 280, de 8 de dezembro de 2010. Aprova as Normas de auditoria do Tribunal de Contas da União. Boletim do Tribunal de Contas da União, Brasília, DF, ano XLIII, n. 29, 10 dez. 2010. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/PORTN/20101214/PRT2010-280.doc>>. Acesso em: 27 fev. 2011.

Auditoria Governamental

MÓDULO 4 RESULTADOS DE AUDITORIA

LUIZ AKUTSU

MÓDULO 4 - Resultados de auditoria

AULA 1 - Padrões de qualidade do relatório de auditoria

Imagine-se na seguinte situação: você é um esquimó que nunca viu nada além de ursos polares, focas e outros animais que habitam o Alasca. Um belo dia você viaja para uma região menos fria e encontra um touro, animal que nunca tinha visto antes. Ao relatar a viagem, como você descreveria esse animal aos seus familiares esquimós? Pense um pouco.

Uma imagem vale mais que mil palavras?

Picasso – que não era um esquimó – retratou o touro em 11 figuras, partindo do modelo mais complexo até chegar à representação mais simples. Três figuras dessa sequência estão retratadas abaixo.

Figura 1

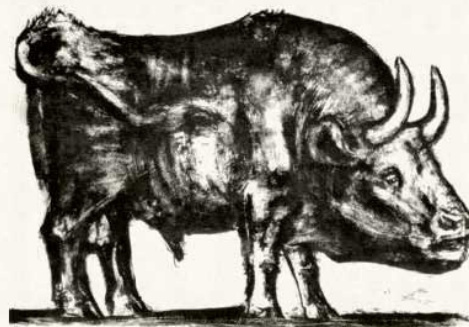


Figura 2

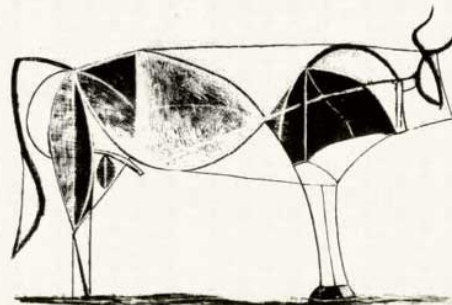
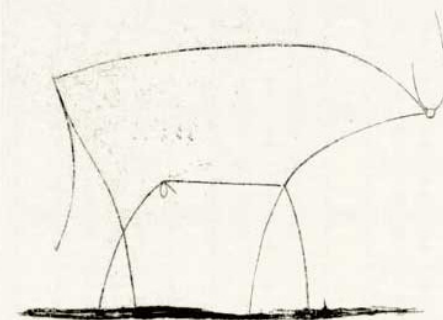


Figura 3



Para o esquimó, o touro da primeira figura seria mais útil para o relato de suas experiências aos seus familiares.

O touro da terceira figura, por outro lado, exprime a capacidade de síntese de um artista genial.

Essa sequência de figuras comunica-nos um dos requisitos de qualidade do relatório de auditoria: a concisão.

O exemplo do touro de Picasso ilustra que existem infinitas maneiras de retratarmos a realidade.

Um relatório de auditoria é um dos possíveis “retratos” do objeto auditado. Felizmente, não precisamos alcançar a genialidade de Picasso para elaborarmos relatórios de auditoria de boa qualidade.

O relatório é o produto final e o mais importante do processo de auditoria. Ele comunica o que a equipe examinou, o que encontrou e o que propõe em decorrência dos achados. É com base no relatório de auditoria e no relatório e voto do ministro-relator que o Tribunal delibera e são feitas as comunicações aos gestores e aos órgãos auditados, ao Congresso Nacional e à sociedade. Isso nos faz pensar sobre a importância de construir um relatório com qualidade, de modo a atender as necessidades de todo esse público.

Este módulo tem como objetivo geral capacitar os participantes a comunicar os resultados, monitorar as recomendações e determinações do TCU, aplicando estratégias de divulgação adequadas, bem como conhecer a sistemática de controle de qualidade das auditorias. Será desenvolvido em quatro aulas.

São perguntas comuns a respeito da elaboração de relatórios:

- Qual o impacto de um relatório mal elaborado para os diferentes públicos interessados na respectiva auditoria?**
- Como reconhecer um relatório de auditoria de qualidade?**
- O que deve ser evitado na elaboração de um relatório?**
- Que cuidados são necessários na construção de um relatório útil aos seus destinatários?**
- Como ser conciso, sem deixar de relatar de forma adequada os achados de auditoria?**



Para facilitar o estudo, esta aula está organizada como a seguir:

1. Auditoria: por que e para quem comunicamos os resultados?	321
2. Normas do TCU relacionadas à qualidade do relatório de auditoria.....	325
3. Revisão dos papéis de trabalho e dos achados	326
3.1. Revisão dos papéis de trabalho	326
3.2. Revisão dos achados pelo coordenador	327
3.3. Discussão/revisão dos achados com o supervisor	328
4. Relatório preliminar.....	330
4.1. Elaboração e revisão	330
4.2. Comentários dos gestores	330
5. Requisitos de qualidade dos relatórios	332
6. Estrutura e conteúdo dos relatórios.....	333
6.1. Declaração de conformidade com as NAT	334
6.2. Objetivos da auditoria, escopo, metodologia e limitações.....	337
6.3. Descrição da visão geral do objeto.....	338
6.4. Síntese em relação ao conteúdo introdutório.....	339
6.5. Apresentação dos achados	339
6.6. Relato de informações confidenciais ou sensíveis	341
6.7. Conclusões	341
6.8. Propostas de encaminhamento	343
7. Recomendações adicionais para a qualidade dos relatórios de auditoria.....	344
7.1. Recomendações de caráter geral	344
7.2. Recomendações específicas.....	345
7.3. Possíveis falhas na aplicação dos padrões de elaboração dos relatórios	347
8. Etapas posteriores à elaboração do relatório	349
Referências	351

Ao final desta aula, esperamos que você tenha condições de:

- discutir a importância de um relatório de boa qualidade para as fases subsequentes da auditoria (apreciação e monitoramento);
- reconhecer falhas na aplicação de padrões de elaboração dos relatórios de auditoria.

Vamos começar?

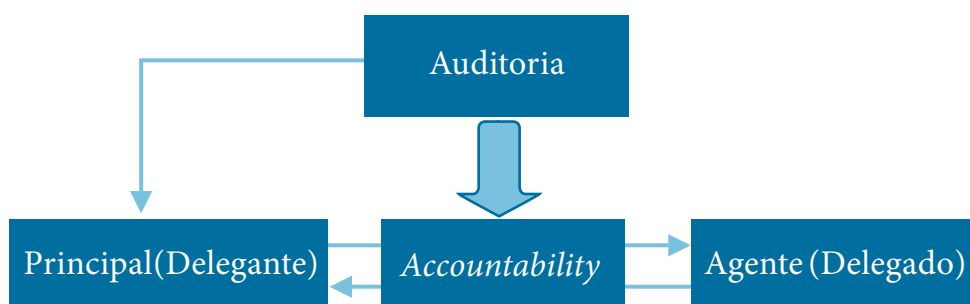
1. Por que e para quem comunicamos os resultados?

A auditoria ganhou importância e significado com o surgimento das grandes organizações. Segundo a teoria da agência, os conflitos de agência aparecem quando os interesses de uma parte - o proprietário - denominada principal, dependem das decisões tomadas por outra parte responsável pela gestão do patrimônio do principal, denominada agente (EISENHARDT, 1989), dando margem a um comportamento oportunista por parte do agente. É nesse contexto que se encontra a origem conceitual da auditoria e também da moderna governança, como um mecanismo de monitoramento para redução dos conflitos de agência.

Ao receber do principal uma delegação para gerenciar recursos, o agente se obriga a prestar contas de sua atuação àquele, respondendo integralmente por todos os atos que praticar no exercício desse mandato. Essa obrigação de o agente prestar contas ao principal e motivar os atos que praticou em função da delegação recebida denomina-se relação de *accountability*, termo que ainda não encontrou tradução exata na língua portuguesa, mas foi incorporada aos textos técnicos de auditoria.

A partir da teoria da agência e do conceito de *accountability*, citamos o conceito de auditoria adotado pelo escritório do Auditor-Geral do Canadá (OAG): “a ação independente de um terceiro sobre uma relação de *accountability*, objetivando expressar uma opinião ou emitir comentários e sugestões sobre como essa relação está sendo obedecida”.

A seguir, ilustração do conceito da OAG:



Leitura complementar (obrigatória)

Leia o tópico ACCOUNTABILITY, do título BASES CONCEITUAIS, das Normas de Auditoria do TCU (BTCU Especial 29/2010, p. 12-12).

No contexto das auditorias governamentais, podemos dizer que o Principal é representado pela sociedade e pelos cidadãos em geral, que delegam recursos e poderes para os gestores públicos, os quais, por sua vez, devem prestar contas dos atos administrativos que praticarem em função dessa delegação.

A partir da teoria da agência, podemos então responder à questão colocada no título desta seção:

Por que comunicamos os resultados?

Porque sendo a auditoria um instrumento de monitoramento das relações de *accountability*, seus resultados fornecem os elementos para que o principal, no setor público, os cidadãos, seus representantes eleitos e designados possam avaliar a delegação conferida aos gestores públicos (agentes) acerca de como essa delegação está sendo cumprida e da boa e regular aplicação dos recursos em benefício da sociedade.

Para quem comunicamos os resultados?

Os destinatários finais dos resultados da auditoria governamental são os cidadãos. Contudo, na estrutura estatal criada para concretizar os interesses desses cidadãos, há toda uma cadeia de governança instituída para protegê-los. Assim, embora os auditores públicos devam trabalhar numa perspectiva de que seu cliente final é a sociedade, a comunicação de resultados de seus trabalhos é condicionada ao modelo de controle que dá suporte às avaliações realizadas por essa cadeia de governança. Por essa razão é que, no TCU, “os relatórios de auditoria destinam-se exclusivamente aos relatores e à apreciação dos colegiados do Tribunal; propostas para envio a outros destinatários devem ser inclusas nas propostas de encaminhamento do relatório.” (NAT, 170).

Vale lembrar que “os resultados de uma mesma auditoria podem ser comunicados com variações na forma e no conteúdo, dependendo dos seus destinatários e da sua finalidade, bem como do público-alvo que deve ser informado a respeito...” (NAT, 172), porém tais resultados “só podem ser divulgados após sua apreciação pelos colegiados, salvo expressa autorização do relator ou dos próprios colegiados.” (NAT, 171).

Para se chegar a resultados consistentes, considerados irretocáveis, dignos de respeito e confiança, as atividades do processo de auditoria devem ser desenvolvidas com base em princípios éticos e procedimentos técnicos rigorosos, porque todos os destinatários desses resultados têm

necessidade de que eles tenham credibilidade e deverão ter plena garantia da justiça e imparcialidade com que foram produzidos. As atividades desse processo são descritas sucintamente a seguir para que tenhamos uma compreensão geral de suas interconexões e da importância de seu conjunto para a obtenção de bons resultados.

A atividade de auditoria pode ser definida como o exame independente e objetivo de uma situação ou condição, em confronto com um critério ou padrão preestabelecido, para que se possa opinar ou comentar a respeito para um destinatário predeterminado”.

Para que o exame de uma situação ou condição seja possível, devemos coletar informações e analisá-las em face de critérios preestabelecidos. Tal coleta é normalmente feita observando-se uma sequência de atividades e procedimentos - o processo de auditoria - dividida em três fases: planejamento, execução e relatório.

A fase de planejamento inicia-se com a análise do objetivo preliminar da auditoria e do seu objeto. A partir do entendimento claro dessas duas variáveis, detalha-se o planejamento, delimitando o objetivo da auditoria (por que e para que a auditoria será realizada), como ele será atingido (escopo: estratégias, táticas, ações), quando (cronograma), quem (divisão de atividades entre os membros da equipe), onde e a que custo (orçamento da auditoria). O objetivo final dessa fase é estruturar essas diretrizes elaborando a matriz de planejamento que organiza e sistematiza o planejamento do trabalho. A matriz desdobra, a partir do enunciado do objetivo, as diversas questões de auditoria necessárias à sua abordagem e, para responder a cada uma, descreve quais são as informações requeridas, as fontes dessas informações, os procedimentos e os possíveis achados, além de indicar o membro da equipe responsável pela execução do procedimento, o período em que os procedimentos deverão ser aplicados e a estimativa de custo da fiscalização.

A fase de execução dá concretude ao planejamento, com a coleta de informações acerca da situação encontrada, a partir da utilização de técnicas de auditoria e de papéis de trabalho elaborados na fase de planejamento. Essas informações são analisadas em confronto com os critérios de auditoria predefinidos. Eventuais discrepâncias entre a situação encontrada e o critério de auditoria resultam em achados de auditoria. À medida que os achados vão sendo constatados, a equipe de auditoria preenche a matriz de achados e coleta as evidências para elaboração do relatório de auditoria.



O relatório é o principal produto do processo de auditoria! “É o instrumento formal e técnico por intermédio do qual a equipe de auditoria comunica aos leitores o objetivo e as questões de auditoria, o escopo e as limitações de escopo, a metodologia utilizada, os achados de auditoria, as conclusões e as propostas de encaminhamento.” (NAT, 124).

Após conduzir adequadamente as fases de planejamento e execução, não se pode descuidar da última fase, a de comunicação de resultados, uma vez que a efetividade das medidas propostas pela equipe de auditoria dependerá, dentre outros fatores, de um relatório de auditoria de boa qualidade. Conforme bem destaca o documento Orientações para Auditorias de Conformidade do TCU (BRASIL, 2010b): “o Relatório é o principal produto da auditoria”.

Chamamos a sua atenção para o fato de que, sendo o meio de comunicação dos resultados da auditoria, o relatório também é o instrumento que influencia decisivamente o julgamento dos leitores na formação de opinião sobre se os trabalhos desenvolvidos alcançaram a qualidade necessária para serem considerados irretocáveis e dignos de respeito e confiança pública, sendo, pois, de fundamental importância a observância das Normas de Auditoria do TCU - NAT, bem como dos padrões, manuais e orientações específicos estabelecidos pelo Tribunal.

Uma vez destacada a importância do relatório numa auditoria, cabe indagar:

Que atributos caracterizariam um relatório de boa qualidade?

No TCU, tais atributos encontram-se definidos nos documentos que serão discutidos nas seções que seguem.

2. Normas do TCU relacionadas à qualidade do relatório

As Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União – NAT, aprovadas pela Portaria-TCU nº 280, de 8 de dezembro de 2010 (BRASIL, 2010d) estabelecem, no Capítulo 4, “os critérios gerais para comunicação e divulgação de resultados de auditorias, bem como os requisitos de qualidade para elaboração de propostas de encaminhamento que o auditor deve seguir...” (NAT, 123).

As NAT prescrevem que “para cada auditoria, os auditores devem preparar um relatório por escrito, em linguagem impessoal, cujo conteúdo deve ser de fácil compreensão, isento de imprecisões e ambiguidades, incluindo apenas informações devidamente apoiadas por evidências adequadas e pertinentes e, sobretudo, objetivo, convincente, construtivo e útil.” (NAT, 125).

As NAT também definem, com riqueza de detalhes, os **Requisitos de qualidade dos relatórios** de auditoria (NAT, 129), mas atribuem a manuais, padrões e normas mais específicos a competência para estabelecer a estrutura, o conteúdo das respectivas seções e requisitos adicionais aplicáveis, conforme a natureza, os objetos e as finalidades mais comuns das auditorias (NAT, 127).

Assim, para as auditorias de conformidade, os padrões de elaboração do relatório estão definidos nos Padrões de Auditoria de Conformidade (BRASIL, 2010a, Seção IV). Orientações mais detalhadas foram consolidadas no documento Orientações para Auditorias de Conformidade (BRASIL, 2010b, Parte IV), que relaciona as falhas e inconsistências mais comuns observadas em relatórios e formula recomendações para reduzir a incidência dessas ocorrências.

Em relação às auditorias operacionais, os princípios e padrões estão definidos no Manual de Auditoria Operacional (BRASIL, 2010c). Em sua terceira versão, o manual contempla capítulos específicos para a elaboração do relatório e para o controle de qualidade das auditorias.

Embora os princípios e padrões que orientam a elaboração de relatórios de boa qualidade sejam válidos tanto para auditorias de conformidade quanto para as auditorias operacionais, as estruturas recomendadas para cada um desses tipos de auditoria (conformidade ou operacional) diferem em alguns aspectos, sendo recomendável a consulta aos documentos indicados nesta seção para um melhor entendimento dessas diferenças.



Para melhor entendimento da discussão sobre os padrões de elaboração de relatório, recomenda-se a leitura dos seguintes documentos do TCU, disponíveis na biblioteca do curso:

- Padrões de auditoria de conformidade;
- Orientações para auditoria de conformidade;
- Manual de auditoria operacional;
- Normas de auditoria do TCU.

3. O processo de elaboração do relatório

Vimos nas seções anteriores deste texto que:

- a auditoria é uma ação independente de um terceiro sobre uma relação de *accountability* entre o principal e o agente, objetivando expressar uma opinião ou emitir comentários e sugestões sobre como essa relação está sendo cumprida;
- o relatório é o principal produto de uma auditoria, sendo o meio pelo qual essa opinião é expressa e os comentários e sugestões são emitidos.

Sendo o principal produto de uma auditoria, a qualidade dos relatórios pode encorajar os tomadores de decisão a agir sobre os achados e propostas encaminhadas pelos auditores. Assim, para que eventuais determinações ou recomendações da equipe de auditoria sejam implementadas de forma efetiva pelos gestores públicos, todo esforço deve ser dedicado para que o relatório seja elaborado com boa qualidade.

A elaboração do relatório de auditoria envolve diversas escolhas: desenvolvimento do texto, destaque a ser dado a cada um dos achados, organização dos papéis de trabalho e – principalmente – o que será informado, analisado, argumentado e proposto em cada seção do texto. Tais escolhas devem ser feitas no início da fase de elaboração do relatório, no momento da revisão dos achados com o supervisor.

Para permitir que a elaboração do relatório ocorra de maneira fluida e ordenada, algumas providências preliminares são necessárias, como a revisão dos papéis de trabalho e dos achados, tratadas a seguir.

3.1. Revisão dos papéis de trabalho

Segundo as NAT, “papéis de trabalho devem ser revisados para assegurar que o trabalho foi desenvolvido conforme o planejado e as conclusões e os resultados estão de acordo com os registros.” (NAT, 116.5).

Ainda, segundo as NAT, “a primeira revisão dos papéis de trabalho deve ser feita pelo próprio auditor e deve ser a mais detalhada, para

certificar-se de que suas conclusões se coadunam com suas apurações e registros e de que não existem erros que possam comprometer os resultados.” (NAT, 116.6).

Uma maneira eficaz de assegurar a consistência dos papéis de trabalho é submetê-lo à revisão de pessoa distinta da que o tenha elaborado. Assim, além da revisão do coordenador da auditoria, que é obrigatória, o auditor é incentivado a solicitar a outro membro da equipe que revise seus papéis. Em ambos os casos, o foco dessa revisão é “verificar se o trabalho foi desenvolvido conforme o planejado, se os registros estão adequados às conclusões e se não foram omitidos dados e informações imprescindíveis ou relevantes.” (NAT, 116.7).

O relatório e os autos do processo de auditoria devem ser estruturados de forma a facilitar ao leitor a consulta aos papéis de trabalho permanentes que constituam evidências. Além da imprescindível remissão, no relatório de auditoria, às folhas dos processos onde as evidências se encontram, elas devem ser organizadas, preferencialmente, na forma de anexos ao volume principal, contendo cada anexo, na folha inicial, um sumário dessas evidências e a indicação das respectivas folhas.

A revisão e a organização preliminar dos papéis de trabalho, facilitam, sobremaneira, o trabalho subsequente de elaboração do relatório, bem como as revisões que se sucedem, do coordenador e do supervisor, em relação aos achados e ao relatório preliminar.



O relatório e os autos do processo de auditoria devem ser estruturados de forma a facilitar ao leitor a consulta aos papéis de trabalho permanentes que constituam evidências.

3.2. Revisão dos achados pelo coordenador

Os achados de auditoria devem ter sido desenvolvidos com base nas orientações contidas no tópico “desenvolvimento dos achados” (NAT, 98 a 103), utilizando a matriz de achados, papel de trabalho que estrutura esse desenvolvimento.

Antes de apresentar os achados ao supervisor e de o relatório ser emitido, o coordenador da equipe de auditoria deve revisá-los. Essa revisão deve ser feita, ainda na fase de execução, com base na matriz de achados, à medida que o desenvolvimento deles vai se concluindo (NAT, 76). Isso permite a equipe identificar pontos obscuros ou evidências insuficientes e saná-los ainda em campo.

O papel dessa revisão é assegurar que (NAT, 77):

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

3.3. Discussão/revisão dos achados com o supervisor

Na discussão dos achados com o supervisor, a equipe de auditoria deverá se reportar à matriz de planejamento, correlacionando os achados com as questões de auditoria. Esse procedimento servirá para a organização do relatório e das conclusões.

Em seguida, a equipe deverá discutir com o supervisor a relevância de cada achado, tendo por base a coluna “Efeito” da matriz de achados, que indica a gravidade dos resultados ou das consequências do achado para a entidade, o erário o para a sociedade.

A discussão da relevância de cada um dos achados com o supervisor determina ainda que achados devem ser considerados mais relevantes e, portanto, apresentados com mais profundidade. Os achados menos relevantes devem ser apresentados de forma resumida, de modo a equilibrar a importância de cada achado no texto final do relatório.

Como a auditoria é geralmente conduzida em equipe, tal discussão serve também para alinhar as expectativas dos membros da equipe e do supervisor sobre a importância e o destaque que será dado a cada um dos achados.

A discussão dos achados permitirá também que o supervisor avalie as evidências coletadas pela equipe. Nessa avaliação o supervisor deverá discutir com a equipe os atributos de validade, confiabilidade, relevância e suficiência das evidências (ver esses atributos em NAT, 104 a 108).

O foco dessa revisão com o supervisor é assegurar que (NAT, 74):

[...]

IV. os papéis de trabalho sejam analisados conjuntamente com a equipe ou revisados e contenham as evidências que suportem adequadamente todos os achados, opiniões, 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.

Essa revisão da supervisor deve abranger (NAT, 75):

[...]

II. a 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, que deverão ser registradas e levadas em conta nos futuros planejamentos de auditoria e em atividades de desenvolvimento de pessoal.

Encerrada a discussão com o supervisor, a equipe de auditoria deve iniciar a elaboração do relatório.

3.4. Relatório preliminar

3.4.1. Elaboração e revisão

Uma vez concluídas as revisões antes mencionadas e definidas as escolhas e diretrizes para o relatório, o membro da equipe designado para elaboração deverá preparar um relatório preliminar e submetê-lo à revisão, tanto pelo coordenador da auditoria como pelo supervisor, conforme determinam as NAT, 126:

Os relatórios devem ser minuciosamente revisados pelo coordenador da equipe de auditoria e pelo auditor responsável pela supervisão do trabalho, com vistas a assegurar o atendimento dos requisitos previstos no parágrafo anterior e, ainda, que as conclusões e as propostas de encaminhamento são aderentes e decorrem logicamente dos fatos apresentados.

Essa revisão, ainda segundo as NAT, tem por objetivo assegurar o cumprimento dos requisitos previstos no parágrafo 125, enumerados a seguir, os requisitos de qualidade dos relatórios previstos nas NAT, 129 (tópico seguinte), e que as conclusões e as propostas de encaminhamento são aderentes e decorrem logicamente dos fatos apresentados:

- linguagem impessoal;
- conteúdo de fácil compreensão;
- conteúdo isento de imprecisões e ambiguidades;
- inclui apenas informações devidamente apoiadas por evidências adequadas e pertinentes; e, sobretudo,
- objetivo, convincente, construtivo e útil.

3.4.2. Comentários dos gestores

Em certas situações e sob determinadas condições (ver NAT, 144 a 148) depois das revisões antes mencionadas e antes de se concluir o relatório final, o relatório preliminar é encaminhado aos dirigentes da entidade auditada a fim de que eles possam, se desejarem, oferecer comentários sobre os achados, conclusões e proposta da equipe.

Segundo as NAT, a obtenção desses comentários e sua inclusão no relatório final é um dos modos mais efetivos para assegurar que um relatório seja imparcial, objetivo e completo, resultando num documento que não só apresenta a visão da equipe, mas também a perspectiva dos dirigentes da entidade e as ações corretivas que pretendem tomar.

“Os comentários dos gestores devem, sempre que possível, ser incorporados, de forma resumida, no relato dos achados e serão analisados pela equipe juntamente com os demais fatos.” (NAT, 147). “O documento encaminhado pelo gestor, neste caso, constituir-se-á em papel de trabalho da auditoria.” (NAT, 148).

4. Requisitos de qualidade dos relatórios

As Normas de Auditoria do TCU (NAT, 129) estabelecem os requisitos de qualidade que a equipe de auditoria deve orientar-se na redação do relatório. Esses requisitos podem ser resumidos na palavra “CERTO”: **C**lareza, **C**onvicção, **C**oncisão, **C**ompletude, **E**xatidão, **R**elevância, **T**empestividade e **O**bjetividade, assim definidos, resumidamente:

C	CLAREZA – Produzir textos de fácil compreensão;
	CONVICÇÃO – Expor os achados e as conclusões com firmeza, demonstrando certeza da informação comunicada;
	CONCISÃO – Ir direto ao assunto e transmitir o máximo de informações de forma breve, exata e precisa;
	COMPLETUDE – Apresentar toda a informação e todos os elementos necessários para satisfazer os objetivos da auditoria e permitir a correta compreensão dos fatos e situações relatadas;
E	EXATIDÃO – Apresentar as necessárias evidências para sustentar seus achados, conclusões e propostas, procurando não deixar espaços para contra-argumentações;
R	RELEVÂNCIA – Expor apenas aquilo que tem importância dentro do contexto e que deve ser levado em consideração em face dos objetivos da auditoria;
T	TEMPESTIVIDADE – Cumprir o prazo para a elaboração do relatório sem comprometer a qualidade, para que ele possa ser útil a quem cabe tomar as providências necessárias;
O	OBJETIVIDADE – Apresentar de forma imparcial evidências suficientes e apropriadas para apoiar os achados;



Para melhor entendimento desses requisitos, leia seus detalhes nas Normas de Auditoria do Tribunal (NAT, 129, BCTU Especial 29/2010, p. 47-49).

Importante notar que o quadro acima traz apenas uma síntese dos atributos esperados de um relatório de auditoria. Na verdade, esses enunciados traduzem apenas a essência da natureza dos requisitos de qualidade dos relatórios. É imprescindível que o auditor conheça e entenda o detalhamento desses requisitos para que possa produzir um relatório em conformidade com eles. Esse detalhamento encontra-se nas Normas de Auditoria do TCU, parágrafo 129.

São os requisitos resumidos na palavra “CERTO” que nortearão a elaboração de cada uma das seções do relatório, detalhadas a seguir.

5. Estrutura e conteúdo dos relatórios

Conforme já vimos no tópico 2, deste texto, as NAT estabelecem com riqueza de detalhes os requisitos de qualidade dos relatórios de auditoria, porém remete a manuais, padrões e normas mais específicos a tarefa de estabelecer a estrutura, o conteúdo das respectivas seções e requisitos adicionais aplicáveis, conforme a natureza, os objetos e as finalidades mais comuns das auditorias (NAT, 127).

Isso se deve ao fato das NAT serem normas de natureza geral, e não específica, no entanto elas estabelecem as seguintes diretrizes para o conteúdo dos relatórios de auditoria:

128. De maneira geral, os relatórios de auditoria devem contemplar:
- a) a deliberação que autorizou a auditoria e as razões que motivaram a deliberação, se necessário;
 - b) uma declaração de conformidade com as NAT;
 - c) o objetivo e as questões de auditoria;
 - d) a metodologia da auditoria, o escopo e as limitações de escopo;
 - e) a visão geral do objeto da auditoria, revisada após a execução;
 - f) os resultados da auditoria, incluindo os achados, as conclusões, os benefícios estimados ou esperados, o volume de recursos fiscalizados e as propostas de encaminhamento;
 - g) a natureza de qualquer informação confidencial ou sensível omitida, se aplicável.

Com base na delegação de competência atribuída pelo parágrafo 127, das NAT, os Padrões de Auditoria de Conformidade (BRASIL, 2010a), o Manual de Auditoria Operacional (BRASIL, 2010b), bem como as demais normas específicas, como, por exemplo, os Padrões de Monitoramento (BRASIL, 2009), estabelecem a estrutura e o conteúdo das seções dos relatórios das auditorias de cada modalidade, conforme dispositivos indicados a seguir, nos quais você encontrará orientações detalhadas de como organizar e compor o relatório de auditoria:

- Padrões de Auditoria de Conformidade: parágrafos 28 a 59;
- Manual de Auditoria Operacional: parágrafos 174 a 197;
- Padrões de Monitoramento: parágrafos 38 a 72;



Para saber como estruturar seu relatório e o conteúdo que deve fazer parte de cada uma de suas seções, consulte os documentos do TCU, disponíveis na biblioteca do curso: Padrões de Monitoramento; Padrões de auditoria de conformidade; Orientações para auditoria de conformidade; Manual de auditoria operacional; Normas de auditoria do TCU.

Já mencionamos anteriormente, que o relatório é um instrumento que influencia decisivamente o julgamento dos leitores na formação de opinião sobre se os trabalhos desenvolvidos têm a qualidade necessária para serem considerados irretocáveis e dignos de respeito e confiança pública, assim, além dos aspectos já abordados até aqui, vamos destacar algumas diretrizes das NAT que, quando seguidas de maneira adequada, contribuem para que o leitor alcance um melhor entendimento do relatório, dos fatos relatados e da natureza dos trabalhos realizados.

5.1. Declaração de conformidade com as NAT



A declaração de conformidade com as NAT visa a informar ao leitor em que medida os padrões técnicos e de comportamento estabelecidos pelo Tribunal foram seguidos.

A aplicação das NAT visa a assegurar que os auditores sejam independentes, íntegros, imparciais, objetivos e competentes no desenvolvimento de seus trabalhos de auditoria, de modo que esses alcancem a qualidade necessária para serem considerados irretocáveis e dignos de respeito e confiança pública (NAT, 3).

Uma auditoria conduzida em conformidade com as NAT favorece ao alcance de razoável segurança quanto à obtenção de qualidade e de atuação técnica consistente do auditor no desenvolvimento da auditoria (NAT, 1.1). A declaração fornece essa perspectiva ao usuário do relatório.

130. Os relatórios de auditoria devem incluir uma declaração dos auditores de que os trabalhos foram realizados em conformidade com as NAT, desde que todos os requisitos nelas previstos tenham sido observados.

Onde incluir a declaração no relatório?

Em auditorias de conformidade, a declaração deve constar da “Introdução”, nas subseções “Metodologia utilizada” ou “Limitações” (PAC, 37.4). Nas auditorias operacionais, a declaração deve ser incluída na subseção “Metodologia”, também da “Introdução” (MAO, 175e). Em ambos os casos, juntamente com a declaração de observância aos padrões [e princípios] específicos estabelecidos para as auditorias dessa natureza. Exemplos:

Declaração plena

Em auditorias de conformidade:

Os trabalhos foram realizados em conformidade com as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (Portaria-TCU 280/2010) e com observância aos Padrões de Auditoria de Conformidade estabelecidos pelo TCU. Nenhuma restrição foi imposta aos exames.

Em auditorias operacionais:

Os trabalhos foram realizados em conformidade com as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (Portaria-TCU 280/2010) e com observância aos princípios e padrões estabelecidos pelo TCU no Manual de Auditoria Operacional. Nenhuma restrição foi imposta aos exames.

Declaração com limitações, restrições ou adaptações

Pode haver situações em que as NAT não sejam seguidas na íntegra ou sejam seguidas com restrições ou adaptações, como na ocorrência de limitações de escopo em função de restrições no acesso a informações ou de outras condições específicas necessárias para a realização do trabalho.

131. Quando não seguirem as NAT na íntegra ou segui-las com restrições ou adaptações, como nas situações em que tiverem ocorrido limitações de escopo em função de restrições de acesso a registros oficiais do governo ou de outras condições específicas necessárias para conduzir a auditoria, os auditores devem declarar no relatório os requisitos que não foram seguidos, as razões para não terem seguido e como isso afetou ou pode ter afetado os objetivos, os resultados e as conclusões da auditoria.

Devemos distinguir duas situações distintas que podem acontecer e que ensejam declarações diferentes. A primeira que pode acontecer é de a equipe seguir as NAT e os Padrões do TCU na íntegra, mas ocorrem limitações aos exames. A segunda, diz respeito à ocorrência de restrições ou condições específicas do trabalho, que limitam a aplicação das normas, dos princípios e padrões estabelecidos pelo Tribunal na íntegra.

Quando a equipe seguir as NAT e os Padrões na íntegra, porém ocorrerem limitações aos exames (NAT, 130 c/c 132 e 135), a declaração de conformidade deve ser elaborada como exemplificado a seguir.

Em auditorias de conformidade:

Os trabalhos foram realizados em conformidade com as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (Portaria-TCU 280/2010) e com observância aos Padrões de Auditoria de Conformidade estabelecidos pelo TCU. Contudo, ocorreram limitações significativas aos exames realizados. As restrições [ou condições específicas] que limitaram os exames estão descritas a seguir.

Em auditorias operacionais:

Os trabalhos foram realizados em conformidade com as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (Portaria-TCU 280/2010) e com observância aos princípios e padrões estabelecidos pelo TCU no Manual de Auditoria Operacional. Contudo, ocorreram limitações significativas aos exames realizados. As restrições [ou condições específicas] que limitaram os exames estão descritas a seguir.



As limitações podem se referir “à metodologia utilizada para abordar as questões de auditoria, à confiabilidade ou à dificuldade na obtenção de dados, assim como as limitações relacionadas ao próprio escopo do trabalho, ... em função de quaisquer restrições” (NAT, 135).

Na ocorrência desses casos, isto é, de **limitações** significativas aos exames, a equipe deve descrevê-las indicando as razões e informando se isso afetou ou pode ser afetado os objetivos, os resultados e as conclusões da auditoria (observe que não se deve descrever qualquer limitação, mas apenas as significativas. NAT, 132).

Conforme NAT, 135, essas limitações podem estar associadas:

- à metodologia utilizada para abordar as questões de auditoria;
- à confiabilidade ou à dificuldade na obtenção de dados;
- as limitações relacionadas ao próprio escopo do trabalho, como áreas ou aspectos não examinados em função de quaisquer restrições.

Quando a equipe não seguir as NAT e os Padrões na íntegra, devido a restrições ou condições específicas que limitaram a sua aplicação ou exigiram adaptações para sua aplicação como, por exemplo, no caso absurdo de se realizar uma auditoria sem a elaboração da matriz de planejamento ou de qualquer outro que implique não seguir requisitos imprescindíveis prescritos nas NAT ou nos Padrões de auditoria estabelecidos pelo TCU, a declaração de conformidade deve ser elaborada como exemplificado a seguir.

Em auditorias de conformidade:

Os trabalhos foram realizados com restrições às [ou adaptações das] Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (Portaria-TCU 280/2010) e aos [dos] Padrões de Auditoria de Conformidade estabelecidos pelo TCU. As restrições [ou condições específicas] que limitaram a aplicação das normas e dos padrões do TCU na íntegra estão descritas a seguir.

Em auditorias operacionais:

Os trabalhos foram realizados com restrições às [ou adaptações das] Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União (Portaria-TCU 280/2010) e aos [dos] princípios e padrões definidos pelo TCU no Manual

de Auditoria Operacional. As restrições [ou condições específicas] que limitaram a aplicação das normas, dos princípios e padrões do TCU na íntegra estão descritas a seguir.

Nos parágrafos seguintes, na mesma subseção do relatório, devem ser declarados (NAT, 131):

- os requisitos que não foram seguidos;
- as razões porque não foram seguidos; e
- como isso afetou, ou pode ter afetado, os objetivos, resultados (ver item 128, f, das NAT) e as conclusões da auditoria.

5.2. Objetivos da auditoria, escopo, metodologia e limitações

Essas informações destinam-se a prover os usuários do relatório para entender o propósito da auditoria, a natureza e a extensão dos trabalhos realizados, o contexto e a perspectiva sobre o que é relatado e todas as limitações significativas ao trabalho realizado.

132.Os auditores devem incluir no relatório o objetivo da auditoria, o escopo, a metodologia utilizada e as limitações, estas se tiverem ocorrido, ou uma declaração de que nenhuma restrição foi imposta aos exames. Os usuários do relatório precisam dessas informações para entender o propósito da auditoria, a natureza e a extensão dos trabalhos de realizados, o contexto e perspectiva sobre o que é relatado, e todas as limitações significativas ao trabalho realizado.

Observe que a declaração de que “nenhuma restrição foi imposta aos exames” é incluída no final da declaração plena de conformidade com as NAT, conforme visto acima. As limitações significativas ao trabalho realizado, conforme também indicado no final do texto acima, devem ser declaradas nos parágrafos que se seguem à declaração com restrições ou adaptações.

Neste subtópico, orientamos sobre a inclusão dos demais elementos exigidos no parágrafo 132, das NAT: o objetivo, o escopo e a metodologia.

O **objetivo da auditoria** representa o seu propósito – por que e para que ela foi realizada – sendo o principal elemento de referência do trabalho, segundo as NAT, é “a questão fundamental que deveria ser esclarecida e deve ser expresso por meio de uma declaração precisa daquilo que a auditoria se propôs a realizar.” (NAT, 133).



O **objetivo da auditoria** “deve ser expresso por meio de uma declaração precisa daquilo que a auditoria se propôs a realizar.” (NAT, 133).



O escopo da auditoria
“deve explicitar a profundidade e a amplitude do trabalho para alcançar o objetivo da auditoria.” (NAT, 133).

O **escopo da auditoria** é a delimitação estabelecida para o trabalho e é expresso pelo objetivo, pelas questões e pelos procedimentos de auditoria, no seu conjunto. “O escopo deve explicitar a profundidade e a amplitude do trabalho para alcançar o objetivo da auditoria.” (NAT, 133). Por essa razão, o escopo vem normalmente descrito junto ao objetivo da auditoria. Nas auditorias operacionais, na subseção “Objetivo e escopo” (MAO, 175c). Nas auditorias de conformidade, embora o PAC não faça menção expressa, recomenda-se que o resumo descritivo do escopo seja incluído logo depois do objetivo e antes das questões de auditoria, na subseção “Objetivo e questões de auditoria” (PAC, 37.3).

A descrição do escopo deve informar o leitor sobre a delimitação do universo auditável (o que foi examinado: unidades, áreas, atividades, processos, controles, sistemas, e respectivas localizações), a extensão (o período de abrangência dos exames, ou seja, as operações realizadas em dado espaço de tempo), a oportunidade (quando foram realizados), e a profundidade dos exames. Apesar desse último elemento constituir uma parte estrutural do escopo, indicando a amplitude ou o tamanho (maior ou menor extensão) dos exames realizados (provas seletivas, testes de auditoria ou amostragem), o seu detalhamento é feito, nos relatórios do TCU, nas subseções que tratam da metodologia (PAC, 37.4; MAO, 175e).



A metodologia
compreende “os métodos empregados na coleta, no tratamento e na análise dos dados” (NAT, 134).

A **metodologia**, que compreende os métodos empregados na coleta, no tratamento e na análise dos dados, deve ser exposta resumidamente, relatando-se os detalhes em anexo. Caso tenha sido utilizada amostragem, deve ser indicado o método adotado, os critérios para seleção da amostra e a incerteza embutida nos cálculos (NAT, 134).

5.3. Descrição da visão geral do objeto

A visão geral do objeto de auditoria tem por finalidade oferecer ao leitor o conhecimento e a compreensão necessária para um melhor entendimento do relatório.

O conteúdo descritivo da visão geral do objeto inclui, tipicamente, informações sobre o ambiente legal, institucional e organizacional no qual ele se insere, tais como legislação aplicável, objetivos institucionais, pontos críticos e deficiências de controle interno e, dependendo da finalidade da auditoria, objetivos, responsáveis, histórico, beneficiários, principais produtos, relevância, indicadores de desempenho, metas, aspectos orçamentários, processo de tomada de decisões, sistema de controle, dentre outros (NAT, 137).

A descrição deve limitar-se às características do objeto de auditoria que sejam suficientes à sua compreensão, visando a contextualizá-lo para melhor entender o relatório. A visão preliminar, elaborada para subsidiar o planejamento da auditoria, é revisada após a fase de execução para inclusão no relatório (NAT, 136).

Instruções mais específicas sobre a elaboração e apresentação da visão geral do objeto podem ser encontradas nos Padrões de Auditoria de Conformidade (11 e 37.2) e no Manual de Auditoria Operacional (177 e 178). Observe que, em auditorias operacionais, a visão geral compõe uma seção do relatório, enquanto nas de conformidade, ela é uma subseção da introdução.

5.4. Síntese em relação ao conteúdo introdutório

O propósito da inclusão, na parte inicial do relatório, dos conteúdos especificados nos tópicos 6.1 a 6.3, é preparar o leitor para o adequado entendimento do que será relatado a seguir, fornecendo-lhe o contexto para compreender os resultados da auditoria, a partir do conhecimento de sua finalidade, dos limites e das condições nas quais os trabalhos foram realizados. Portanto, a avaliação da significância dos achados, das conclusões e das propostas de encaminhamento, por parte do leitor, será realizada a partir daquelas perspectivas fornecidas.

Trataremos, a partir do próximo tópico, dos elementos principais do relatório (achados, conclusões e propostas de encaminhamento), que constituem, juntamente com os benefícios, o que se chama, efetivamente, de resultados da auditoria.

5.5. Apresentação dos achados

As NAT definem os elementos e as diretrizes para apresentação dos achados nos parágrafos 138 a 142, estabelecendo que manuais e padrões mais específicos podem restringir ou ampliar os elementos que devem ser relatados na apresentação dos achados (NAT, 139).

Os achados de auditoria devem ter sido desenvolvidos na fase de execução com base nas orientações contidas no tópico “desenvolvimento dos achados” das NAT, utilizando a matriz de achados, papel de trabalho que estrutura esse desenvolvimento, contemplando no mínimo a situação encontrada, o critério de auditoria, a causa, os efeitos reais ou potenciais e as evidências (NAT, 103 e 138).



Para saber mais sobre como estruturar e apresentar seus achados, consulte os documentos do TCU disponíveis na biblioteca do curso: Padrões de auditoria de conformidade; Orientações para auditoria de conformidade; Manual de auditoria operacional; Normas de auditoria do TCU.

Os achados devem ser relatados numa perspectiva de descrever a natureza e a extensão dos fatos e do trabalho realizado que resultou na conclusão. A situação encontrada, quando aplicável, deve indicar a população ou número de casos examinados e quantificar os resultados em termos de valor monetário ou de outras medidas, conforme o caso, para dar ao leitor uma base para avaliar a importância e as consequências dos achados. Se não puder fazer essas mensurações, os auditores devem limitar adequadamente suas conclusões (NAT, 140).

Os Padrões de Auditoria de Conformidade do TCU (PAC, 38 a 48-A) descrevem minuciosamente a forma de apresentação dos achados nas auditorias dessa natureza. Informações de natureza mais prática também podem ser encontradas nas Orientações para Auditorias de Conformidade (BRASIL, 2010b). Observe que nesse tipo de auditoria, os elementos que compõem a descrição dos achados são em maior quantidade do que aqueles quatro aspectos previstos nas NAT (situação encontrada, critério de auditoria, causas, efeitos reais ou potenciais e evidências).

Em auditorias operacionais, a forma de apresentação dos achados pode diferir da utilizada em auditorias de conformidade. Veja como no parágrafo 141, das NAT, e no Manual de Auditoria Operacional (BRASIL, 2010c).

De acordo com as NAT, o achado pode ser negativo, quando revela impropriedades ou irregularidades, ou positivo, quando aponta boas práticas de gestão (NAT, 99 e 100). Uma pergunta que talvez você julgue oportuno fazer é:



Achados positivos devem ser incluídos no relatório? Onde?

A resposta é: achados positivos (boas práticas) também **podem** ser incluídos no relatório, **desde que** sejam utilizados para apoiar propostas de encaminhamento para que tais práticas venham a ser adotadas como exemplo por outros gestores. Esses achados devem ser relatados como “Achados não decorrentes da investigação de questões de auditoria”, caso não tenham, de fato, sido previstos na matriz de planejamento.

Para decidir se um achado deve ser incluído no relatório, a equipe deve primeiro avaliar (no momento das revisões tratadas nos itens 3.2 e 3.3, desta aula), se ele atende, necessariamente, aos seguintes **requisitos básicos** previstos nas NAT (102):

- 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;
- c) apresentar consistência de modo a mostrar-se convincente a quem não participou do trabalho de auditoria.

5.6. Relato de informações confidenciais ou sensíveis

A equipe deve estar atenta quanto à natureza e ao tratamento das informações que estão sendo incluídas no seu relatório. Em primeiro lugar, é preciso lembrar que informações e documentos protegidos por sigilo constitucional e legal somente podem integrar autos de processos de controle externo mediante autorização judicial (NAT, 151).

As NAT orientam, ainda, que:

149. Sempre que o relato envolver informações sensíveis ou de natureza confidencial, sobretudo se a publicação dessas informações puder comprometer investigações ou procedimentos legais em curso ou que possam ser realizados, a equipe deverá consultar o titular da unidade técnica sobre a necessidade de tratar o processo como sigiloso.

Ao considerar o nível de confidencialidade do relatório a equipe precisa, necessariamente, levar em conta a natureza das informações nele consignadas. “As informações recebidas de pessoa física ou jurídica externa ao Tribunal devem ser classificadas de acordo com os requisitos de segurança da informação pactuados com quem as forneceu.” (NAT, 150). Os autos e as peças do processo e o relatório de auditoria devem ser classificados levando em consideração o nível de confidencialidade das informações ou documentos neles inseridos.

5.7. Conclusões

A melhor definição para a natureza do conteúdo desta seção do relatório encontra-se nas próprias NAT:

156. A conclusão constitui seção exclusiva do relatório, na qual, logo no início, deve-se trazer resposta à questão fundamental da auditoria, constante do enunciado do seu objetivo. Em seguida, devem-se abordar as respostas às questões formuladas para compor o escopo da auditoria com vistas à satisfação de seu objetivo.

[...]

158. As conclusões do relatório são afirmações da equipe, deduzidas dos achados. [...]

Dessas disposições das NAT, depreende-se que a conclusão é uma síntese da avaliação procedida por meio dos trabalhos realizados, sem repetir as impropriedades ou irregularidades já apresentadas no relatório de auditoria, embora se deva indicar os números dos itens do relatório em que elas estão tratadas (referências aos achados), de maneira a facilitar a sua localização.

Depreende-se, ainda, desses parágrafos das NAT, que as conclusões devem responder ao que estava estabelecido no objetivo (questão fundamental) da auditoria e no escopo (questões de auditoria). Portanto, a conclusão deve expressar o posicionamento da equipe quanto à conformação do objetivo da auditoria, corroborando essa sua afirmação com respostas sucintas às questões de auditoria, que compuseram o escopo necessário para que a equipe pudesse formar opinião sobre o atendimento das premissas constantes do enunciado daquele objetivo.

Assim, por exemplo, se um objetivo da auditoria foi estabelecido como “verificar a regularidade dos convênios celebrados pelo Ministério da Boa-fé no período de 2009 a 2010”, a conclusão deve, logo no início, trazer a afirmação da equipe quanto à regularidade ou não dos convênios. Em seguida, passa-se a corroborar essa afirmação, abordando-se as respostas às questões de auditoria que foram formuladas para permitir a verificação dessa regularidade. Isso implica que a equipe deve formular conclusões com base no objetivo e nos achados de auditoria, conforme esses as exigiam.

Segundo as NAT (140), a equipe deve limitar adequadamente as conclusões, conforme a natureza e a extensão dos fatos (importância e efeito dos achados) e do trabalho realizado (amplitude ou o tamanho dos exames - amostragem, provas seletivas, testes de auditoria). As NAT orientam, ainda, que “a força das conclusões dos auditores depende da suficiência e da adequação das evidências que suportam os achados e da solidez da lógica utilizada para formulá-las.” (NAT, 157).



Possibilidade, ou não, de generalização dos resultados.

Veja detalhes de como atender a esse requisito em NAT, 159.1 e 159.2.

Para que essas regras sejam observadas, as NAT estabelecem que:

159. A conclusão deve **fazer menção expressa quanto à possibilidade, ou não, da generalização dos resultados** obtidos na análise do conjunto de casos, transações ou processos examinados para todo o universo ou população, conforme tenha sido calculado o tamanho do conjunto analisado, bem como realizada a seleção de seus elementos constituintes. (grifo nosso).

Além dos elementos já mencionados, a conclusão dos relatórios do TCU deve ainda indicar os seguintes (NAT, 161 e 162):

- benefício total estimado ou esperado das propostas;
- eventual impacto dos achados nas contas das entidades.

E pode ainda contemplar breves (NAT, 161):

- considerações sobre o trabalho realizado;
- relatos de não detecção de irregularidades ou impropriedades na abordagem das questões de auditoria.

5.8. Propostas de encaminhamento

Nesta seção do relatório, os auditores apresentam todas as medidas preventivas, corretivas, processuais ou materiais que avaliam que o TCU deva determinar que sejam adotadas para os fatos identificados. Segundo as NAT, “as propostas de deliberação devem ser consistentes com os achados, decorrendo logicamente destes e das conclusões e focando nas causas dos achados.” (NAT, 163).

São variados os tipos de proposta que podem ser apresentadas pelas equipes de auditoria do Tribunal, dado que as competências do TCU permitem-lhe não só a realização de auditorias e inspeções, mas também julgar e aplicar sanções em decorrência dos resultados dessas ações. Assim, na proposta de encaminhamento, para cada achado de auditoria, decorrente ou não de questões de auditoria, devem ser formuladas, conforme o caso, proposições de recomendações, determinações, medidas saneadoras, medidas cautelares, dentre outras previstas legalmente ou regimentalmente (NAT, 164). (grifo nosso).

Na formulação das propostas, devem-se observar ainda os seguintes requisitos das NAT:

165. As propostas de determinação e de recomendação devem ser formuladas focando “o quê” deve ser aperfeiçoado ou corrigido e não “o como”, dado à discricionariedade que cabe ao gestor e ao fato de que a equipe de auditoria não detém a única ou a melhor solução para o problema identificado. As recomendações geralmente sugerem o aperfeiçoamento necessário, mas não a forma de alcançá-lo, embora em determinadas circunstâncias, às vezes, se justifiquem uma recomendação específica como, por exemplo, alterar a legislação com o intuito de melhorar a administração.

166. A formulação de determinações pelos auditores deve ser precedida de avaliação quanto ao atendimento dos requisitos indispensáveis para a sua proposição, conforme estabelecido em norma específica do Tribunal.

6. Recomendações adicionais para a qualidade dos relatórios de auditoria

A sistemática de controle de qualidade das auditorias introduzida pelo Roteiro de Auditoria de Conformidade (antiga denominação dos Padrões de Auditoria de Conformidade) permitiu ao TCU o acúmulo de experiência nessa área. Essa experiência serviu de base para elaboração das recomendações contidas no documento Orientações para Auditorias de Conformidade. Essas recomendações e outras consideradas relevantes serão apresentadas nesta seção.

6.1. Recomendações de caráter geral

A equipe de auditoria deve ter sempre em mente que o relatório será lido por inúmeros destinatários e que a maioria desses leitores terá o primeiro contato com o trabalho da equipe ao ler o relatório. Em outras palavras, a equipe deve se lembrar de que alguns aspectos do trabalho de auditoria que são evidentes para quem com ele está envolvido nem sempre é evidente para os leitores que têm contato com os seus resultados ao manusear o processo pela primeira vez.

O relatório deve ser conciso, desde que a narrativa sucinta não exclua o requisito de completude ou prejudique o entendimento do leitor nem enfraqueça os argumentos da análise dos achados. Essa preocupação com o leitor não deve ser limitada ao texto do relatório de auditoria. Mesmo um relatório bem redigido – com equilíbrio no espaço destinado aos achados mais e menos relevantes, com a correta responsabilização dos gestores, caso identificados achados que se caracterizem como irregularidades – pode ter sua leitura extremamente dificultada caso a equipe não tenha tido a preocupação em fazer remissão às folhas do processo onde as evidências se encontram. A equipe não deve minimizar a importância da organização do texto e dos papéis de trabalho que serão juntados ao processo de auditoria, para uma comunicação efetiva dos resultados da auditoria.

Relatórios com achados relevantes, devidamente evidenciados, com encaminhamentos pertinentes, concisos e com evidências organizadas de forma a facilitar sua consulta, tenderão a ser apreciados de forma mais célere e efetiva. No outro extremo, relatórios que apresentem falhas demandarão retrabalho (solicitação de informações adicionais e de novas análises), com desperdício de tempo e de recursos por parte do Tribunal.

Em regra, somente devem constar do corpo do relatório os achados que gerem conclusões e propostas de encaminhamento. Em situações onde for imprescindível o relato de fatos não relacionados às propostas de encaminhamento, deve-se narrá-los de forma resumida.

Nem todos os registros precisam ser feitos no relatório de forma detalhada. Há informações cujo registro é mais adequado em papéis de trabalho e outras que não precisam ser registradas no corpo do relatório, mas sim nos seus anexos. É por isso que se recomenda remeter aos anexos do relatório memórias de cálculo, procedimentos de testes e descrições detalhadas, fazendo apenas um relato resumido de tais documentos no corpo do relatório.

Não se deve incluir nos relatórios seções adicionais não previstas nos documentos técnicos emitidos pelo TCU, tais como “considerações adicionais” ou “exames realizados”. Caso as “considerações adicionais” sejam procedimentos realizados, deve-se incluí-los na matriz de planejamento. Em caso de relato de impropriedades ou irregularidades, deve-se incluí-las na seção “Achados de Auditoria” ou “Achados não decorrentes da investigação de questões de auditoria”, conforme o caso.

6.2. Recomendações específicas

A investigação de assuntos não previstos inicialmente deve ser registrada ainda na “Introdução”, subseção “Objetivo e questões de auditoria”, na qual será feita menção ao objetivo original e à inclusão dos novos temas. Nas matrizes de planejamento e de achados pode ser mantido o objetivo inicial.

Os achados não decorrentes de questões de auditoria devem constar, também, da matriz de achados, com o destaque que se referem a “Achados não decorrentes da investigação de questões de auditoria” e considerados nas conclusões e nas propostas de encaminhamento. Tais achados, como os demais, devem estar devidamente sustentados por evidências.

No relatório de auditoria, a seção que apresenta os achados é uma das principais do relatório. A correta apresentação dos achados e das evidências constituem, assim, o ponto crucial do relatório.

É importante, na descrição dos achados, fazer sempre remissão às folhas do processo onde se encontram as evidências que os suportam. Nas folhas referidas, destacar, sempre que possível, os termos que a equipe deseja ressaltar, para facilitar leitura posterior.



Achados não decorrentes da investigação de questões de auditoria, caso constatados, devem ser examinados em seção específica e ter o mesmo tratamento dos demais achados.

A avaliação dos efeitos dos achados deve considerar e relatar não somente os fatos já ocorridos, mas também eventuais riscos de que o resultado venha a ser agravado caso o órgão/entidade não adote medida efetiva.

Boas práticas (achados positivos) também devem ser relatadas, desde que possam ser registradas como propostas de encaminhamento para que sejam adotadas como exemplo por outros gestores. Tais achados devem ser relatados como “Achados não decorrentes da investigação de questões de auditoria”.

A seção “Conclusão” destina-se a sintetizar os fatos apurados no trabalho realizado. Aqui o leitor deverá encontrar, narradas de forma sucinta, as questões de auditoria e as respostas e, se for o caso, resumo dos achados resultantes da investigação de outros fatos não previstos no planejamento inicial, bem como poderá indicar ainda as questões que não resultaram em achados de auditoria.

Na “Conclusão” a equipe deverá registrar também eventual impacto dos achados nas contas dos órgãos/entidades auditados e os benefícios das propostas de encaminhamento, com menção, sempre que possível, ao montante dos benefícios quantificáveis.

Na seção “Proposta de Encaminhamento” devem ser reunidas todas as proposições formuladas para cada achado de auditoria, com a devida identificação dos responsáveis e propostas de audiência ou citação.

Caso seja proposta audiência ou citação do responsável, a equipe deverá preencher a matriz de responsabilização. O preenchimento da matriz de responsabilização é importante porque a avaliação de culpabilidade e, se for o caso, considerações acerca da punibilidade (circunstâncias atenuantes ou agravantes e eventual morte do agente, fato este que impossibilita a aplicação de multa) devem ser redigidas com base nas informações consolidadas nessa matriz.

Caso tenha sido constatado débito, deve ser fixada data de sua ocorrência. A apuração do débito far-se-á mediante verificação, quando for possível quantificar com exatidão o real valor devido, ou mediante estimativa, quando, por meios confiáveis, apurar-se quantia que seguramente não excederia o real valor devido. Para tornar o relatório conciso, considerar sempre a possibilidade de apresentar os cálculos dos débitos de forma resumida, fazendo remissão ao memorial de cálculo apresentado de forma detalhada nos anexos ao relatório.

Para finalizar as recomendações específicas, vamos falar de uma seção do relatório que não foi abordada até agora, mas que é de grande importância: o **Resumo**.

O resumo é a primeira seção do relatório que será lida – e poderá ser a última, caso este não tenha sido bem elaborado. A função do resumo é capturar a atenção do usuário do relatório e destacar a mensagem geral. É uma apresentação concisa e seletiva da auditoria, cujo objetivo é dar uma visão dos principais aspectos do trabalho realizado e de seus resultados. Deve focar as respostas específicas às perguntas do objetivo da auditoria, resumir os achados mais significativos, relatar as principais conclusões e as propostas de encaminhamento mais importantes.

O resumo deve ser escrito de forma (estilo) que possa ser adotado, após apreciação pelo Colegiado competente do Tribunal, como peça de divulgação a ser fornecida à imprensa, daí a recomendação de que não exceda a duas páginas.

6.3. Possíveis falhas na aplicação dos padrões de elaboração dos relatórios de auditoria

Mesmo tomando todos os cuidados desde a fase de planejamento, algumas falhas podem ocorrer na elaboração de relatórios de auditoria. O conhecimento prévio dessas possíveis falhas pode reduzir a possibilidade de sua ocorrência. Assim, indicamos, a seguir, algumas dessas possíveis falhas, colocadas na forma do que **não é – ou não deve ser** – um relatório de auditoria de boa qualidade:

- o relatório de auditoria não é uma peça literária. O texto de um relatório deve privilegiar a concisão, a exatidão, a objetividade e a clareza;
- o relatório de auditoria não é uma tese científica. Longas citações de textos acadêmicos devem ser evitadas, com as referências à teoria limitadas ao essencial, quando imprescindíveis para evidenciar determinado achado;
- o relatório de auditoria não é uma notícia veiculada na imprensa. Todos os achados devem estar devidamente evidenciados e todas as opiniões devem estar respaldadas em evidências juntadas ao processo e em critérios de auditoria adequadamente estabelecidos;



O relatório de auditoria não é uma peça literária, uma tese científica ou uma narrativa exaustiva de tudo o que foi feito.

- o relatório de auditoria não é uma peça da Inquisição. Ao relatar achados que se constituam em irregularidades, a equipe de auditoria deve apurar de forma adequada a responsabilização de cada agente, preenchendo a matriz de responsabilização e evidenciando a responsabilidade de cada responsável na análise dos achados;
- o relatório de auditoria não é uma narrativa exaustiva de tudo o que aconteceu nas fases de planejamento e execução. O texto deve ser conciso, descrevendo de forma equilibrada como os resultados foram obtidos (metodologia utilizada, procedimentos e técnicas, amostra examinada) e com caracterização adequada dos achados de auditoria, devidamente evidenciados;
- o relatório de auditoria não é um papel de trabalho destinado a coletar evidências. Todas as evidências dos achados de auditoria devem ser coletadas durante a fase de execução. Achados com evidências insuficientes ao final da fase de execução deixam duas opções à equipe de auditoria: o abandono desses achados (indesejável) ou a realização de diligências, ao final do relatório, para obtenção dessas evidências (inadmissível);
- os autos do relatório de auditoria não são um arquivo para todos os documentos e papéis de trabalho colecionados ao longo do trabalho. Evite juntar documentos desnecessários ao processo de auditoria. Como regra geral, somente os papéis de trabalho permanentes que se constituam em evidências dos achados devem ser juntados aos autos;
- o conteúdo do relatório de auditoria não se restringe ao texto principal. Documentos que, embora diretamente relacionados aos assuntos do relatório, não sejam essenciais à compreensão devem compor seus anexos;
- o relatório de auditoria não é um quebra-cabeças ou enigma a ser decifrado. Evidências decorrentes de revisão analítica devem ser detalhadas de forma clara, demonstrando como a equipe chegou às conclusões expressas no relatório. Como regra geral, o memorial de cálculo ou a análise devem compor os anexos do relatório. A separação dessas análises não deve, contudo, prejudicar o entendimento do leitor, cabendo à equipe de auditoria avaliar cada caso.

7. Etapas posteriores à elaboração do relatório

A entrega do relatório ao supervisor formaliza o término dos trabalhos da equipe de auditoria, porém não encerra os autos do processo de auditoria. Ao contrário, o relatório inicia a etapa subsequente de apreciação dos resultados da auditoria por parte do Tribunal.

Da elaboração do relatório até a apreciação, informações adicionais podem ser incorporadas ao processo, a depender da proposta de encaminhamento formulada pela equipe. É o caso, por exemplo, em que a equipe formulou proposta de audiência de responsáveis e o relator resolve acolher: o responsável apresenta razões de justificativa, que são examinadas pela unidade técnica e submetidas à apreciação do relator e dos Colegiados do Tribunal.

O exemplo apresentado reforça a importância de um relatório bem elaborado. Um relatório de boa qualidade tornará mais fácil as análises subsequentes que vierem a ser realizadas acerca dos achados constatados na auditoria.

Propostas formuladas com base em achados adequadamente evidenciados, terão maior probabilidade de serem acolhidas pelos Colegiados do Tribunal.

Determinações e recomendações expedidas pelo Tribunal tomarão como base a análise das causas dos achados, portanto, causas adequadamente identificadas permitem que o Tribunal delibere sobre as medidas necessárias para evitar que novas ocorrências similares venham a ocorrer.

No caso de irregularidades, a responsabilização adequadamente fundamentada permitirá a aplicação de multa aos responsáveis, após a promoção das audiências pertinentes.

Após a etapa de apreciação do processo de auditoria por parte dos Colegiados, inicia-se outra, a de monitoramento das determinações e recomendações expedidas pelo Tribunal. Etapa em que, todas as normas e procedimentos aplicáveis à auditoria que acabamos de estudar neste curso, deverão ser seguidas com o mesmo rigor.



Síntese

Vimos, nesta aula, que o relatório é o instrumento formal e técnico por intermédio do qual a equipe de auditoria comunica aos leitores: o objetivo e as questões de auditoria; a metodologia utilizada; os achados de auditoria; as conclusões; e a proposta de encaminhamento.

Trata-se do principal produto da auditoria, que servirá de insumo para as etapas subsequentes: a apreciação dos resultados da auditoria por parte dos Colegiados do Tribunal e o monitoramento das determinações e recomendações expedidas.

Dada a sua importância, a elaboração do relatório cumpre diversas etapas, incluindo a revisão de papéis de trabalho e de achados, bem como do relatório preliminar, tanto pela equipe como pelo coordenador e pelo supervisor dos trabalhos, observando critérios técnicos rigorosos fixados nas Normas de Auditoria do Tribunal (geral e específicas), como as NAT, os Padrões de Auditoria de Conformidade, o Manual de Auditoria Operacional e os Padrões de Monitoramento.

Os requisitos de qualidade que regem a produção do conteúdo dos relatórios de auditoria podem resumidos na palavra “CERTO”: **C**lareza, **C**onvicção, **C**oncisão, **C**ompletude, **E**xatidão, **R**elevância, **T**empestividade e **O**bjetividade. Requisitos estes que são tratados em todas as normas de auditoria do TCU estudadas.

Finalmente, por meio de recomendações gerais e específicas, abordamos como observar esses padrões e como reconhecer falhas na aplicação de padrões de elaboração dos relatórios de auditoria.

Referências

BRASIL. TCU – Tribunal de Contas da União. Padrões de monitoramento. BTCU – Boletim do Tribunal de Contas da União Especial. Ano XLII, nº 6, 2009.

_____. _____. Padrões de auditoria de conformidade (PAC). Segunda revisão, aprovada pela Portaria Segecex 26/2009. BTCU – Boletim do Tribunal de Contas da União Especial. Ano XLIII, nº 2, 2010a.

_____. _____. Orientações para auditorias de conformidade. BTCU – Boletim do Tribunal de Contas da União Especial. Ano XLIII, nº 3, 2010b.

_____. _____. Manual de auditoria operacional. BTCU – Boletim do Tribunal de Contas da União Especial. Ano XLIII, nº 4, 2010c.

_____. _____. Normas de auditoria do Tribunal de Contas da União (NAT). BTCU – Boletim do Tribunal de Contas da União Especial. Ano XLIII, nº 29, 2010d.

EISENHARDT, K. M. Agency Theory: an Assessment and Review. Academy of Management Review. 1989. Vol. 14, nº 1, p. 57-74.

MÓDULO 4 - Resultados de auditoria

Aula 2 - Conclusões, responsabilização e proposta de encaminhamento



Este texto e as orientações para a resolução da tarefa estão disponíveis no AVEC.

Ao final desta aula esperamos que você tenha condições de:

- dado um contexto de auditoria e o respectivo conjunto de achados, elaborar a matriz de responsabilização conforme padrões do TCU;
- elaborar a conclusão de relatório de auditoria;
- elaborar propostas de encaminhamento pertinentes para cada um dos achados de auditoria.

Para isto, leia o texto “Contexto de auditoria e conjunto de achados”, que descreve um contexto de auditoria, relata os achados, indica os responsáveis arrolados pela equipe de auditoria e os principais aspectos a serem considerados na responsabilização dos gestores e realize a tarefa desta aula.

MÓDULO 4 - Resultados de auditoria

Aula 3 - Estratégias de divulgação de resultados

Ao final desta aula esperamos que você tenha condições de:

- Discutir a importância de avaliar de forma adequada os benefícios das ações de controle do TCU;
- Dado um relatório de auditoria, elaborar resumos para o público interno e para divulgação pela imprensa.

Para conhecer a sistemática de quantificação e registro dos benefícios das ações de controle externo, leia a Portaria-TCU nº 59, de 30 de janeiro de 2004, que a instituiu e realize as atividades propostas no AVEC.

MÓDULO 4 - Resultados de auditoria

Aula 4 - Monitoramento e Sistemática de Controle de Qualidade das Auditorias

Ao final desta aula esperamos que você tenha condições de:

- Dado um conjunto de determinações e recomendações, elaborar uma estratégia de monitoramento de acordo com os padrões do TCU;
- Discutir a sistemática de controle de qualidade dos trabalhos adotados pelo TCU.

Esta é a última das quatro aulas do curso. Encerraremos o curso discutindo duas questões relevantes para a efetividade dos resultados das auditorias: o monitoramento das deliberações e o controle de qualidade das fiscalizações.

O monitoramento permite avaliar a eficácia e a efetividade das determinações e recomendações decorrentes dos julgamentos das fiscalizações.

A sistemática de controle de qualidade tem como objetivo assegurar que o relatório de auditoria atende aos padrões o tribunal.

A partir do *feedback* obtido com o monitoramento e com o controle de qualidade, o TCU pode aprimorar de maneira contínua a metodologia adotada em futuras fiscalizações.

Documentos que tratam da sistemática de controle de qualidade das auditorias no TCU

Propomos a leitura dos seguintes documentos:

- Normas de auditoria do TCU (Portaria-TCU nº 280, de 8 de dezembro de 2010).
- Portaria-Segecex nº 18/2009, alterada pela Portaria-Segecex nº 14/2010.
- Seção V, parágrafos 67 a 70, do documento “Padrões de Auditorias de Conformidade” (Portaria-Segecex nº 26, de 19 de outubro de 2010)
- Seção “Controle de Qualidade”, parágrafos 219 a 239 do Manual de Auditoria Operacional (Portaria-Segecex nº 4, de 26 de fevereiro de 2010).



Documentos disponíveis na biblioteca do curso (AVEC).



TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO