

INSTITUTO SERZEDELLO CORRÊA

---

# Auditoria Governamental

## Módulo 1: Fundamentos de Auditoria

AULA 2

PRINCÍPIOS E NORMAS DE AUDITORIA  
E SUAS FONTES

TÓPICO 1

FONTES DAS NORMAS DE AUDITORIA

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

RESPONSABILIDADE PELO CONTEÚDO

Tribunal de Contas da União

Secretaria Geral da Presidência

Instituto Serzedello Corrêa

2ª Diretoria de Desenvolvimento de Competências

Serviço de Educação a Distância

SUPERVISÃO

Pedro Koshino

CONTEUDISTA

Antonio Alves de Carvalho Neto

TRATAMENTO PEDAGÓGICO

Ana Carolina Dytz Fagundes de Moraes

Salvatore Palumbo

RESPONSABILIDADE EDITORIAL

Tribunal de Contas da União

Secretaria Geral da Presidência

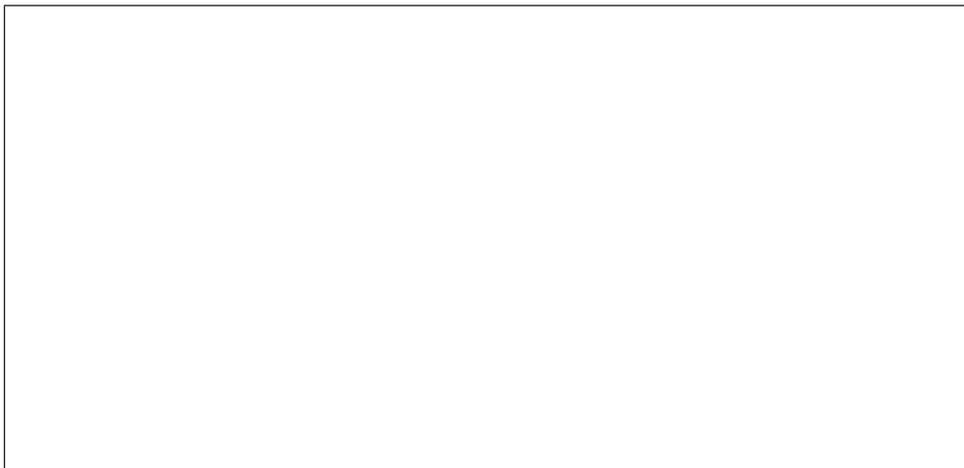
Instituto Serzedello Corrêa

Centro de Documentação

Editora do TCU

DIAGRAMAÇÃO

Herson Freitas



## Introdução

---

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 pautar 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.



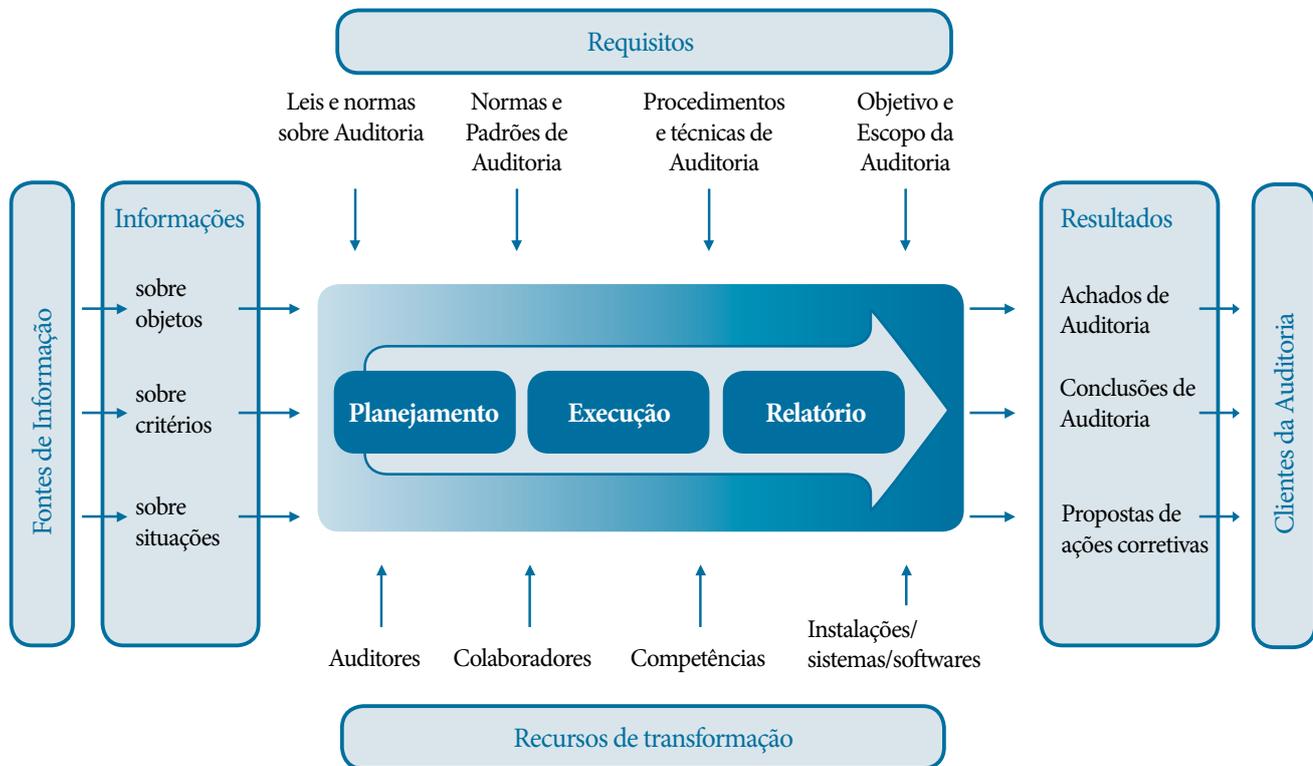
Dado que a atividade de auditoria se reveste desse acentuado caráter social, as normas que a regulam têm uma importância inegável e a sua observação interessa não só ao auditor, mas a todos aqueles que são destinatários do resultado de seus trabalhos.

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:  
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:  
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 .....	4
TÓPICO 1 – FONTES DAS NORMAS DE AUDITORIA .....	9
1. FONTES DAS NORMAS DE AUDITORIA .....	10
1.1 Fontes internacionais de normas de auditoria .....	10
1.2 Fontes nacionais de normas de auditoria .....	13
SÍNTESE .....	20

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:

<b>Federação Internacional de Contadores</b> ( <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> ).
<b>Instituto dos Auditores Internos</b> ( <i>Institute of Internal Auditors - IIA</i> )	Referência em auditoria interna. Representado no País pelo Instituto dos Auditores Internos do Brasil (Audibra).
<b>Securities and Exchange Commission</b> (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.
<b>Public Company Accounting Oversight Board</b> (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.
<b>Government Accountability Office</b> (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.
<b>National Audit Office</b> (NAO)	Órgão de controle e auditoria do Reino Unido cujas referências normativas foram muito utilizadas quando da introdução da auditoria operacional no Brasil.
<b>Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores</b> (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.

A estrutura das ISSAI é composta de quatro níveis:



**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](#).

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	
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 (CMN 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:  
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 subseqüentes.

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.



---

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).