

INSTITUTO SERZEDELLO CORRÊA

Auditoria Governamental

Módulo 1: Fundamentos de Auditoria

AULA 2

PRINCÍPIOS E NORMAS DE AUDITORIA E SUAS FONTES

TÓPICO 2

NORMAS GERAIS 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

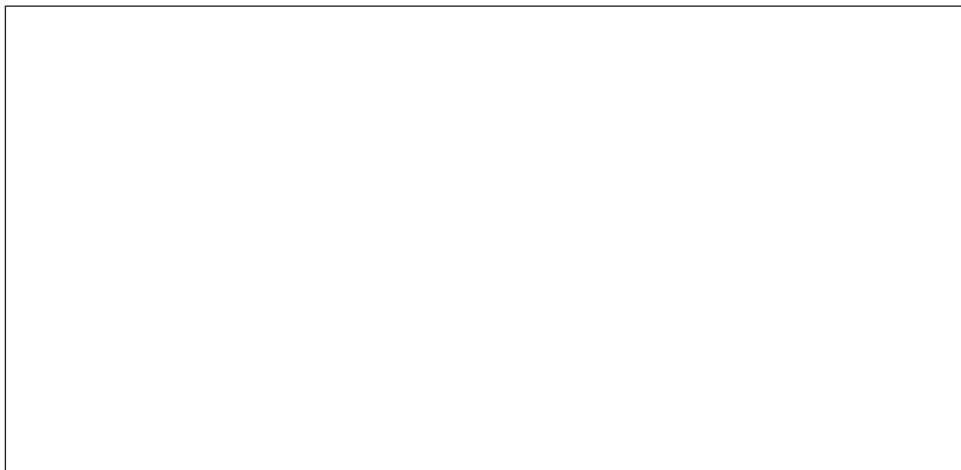
Instituto Serzedello Corrêa

Centro de Documentação

Editora do TCU

DIAGRAMAÇÃO

Herson Freitas



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.....	4
INTRODUÇÃO	5
1. NORMAS GERAIS DO GAO	7
2. NORMAS GERAIS DA INTOSAI	11
3. NORMAS GERAIS DO IIA/AUDIBRA	17
4. NORMAS GERAIS DA CGU.....	22
5. NORMAS GERAIS DO TCU	27
5.1 Princípios Éticos	29
5.2 Normas Gerais relativas ao Tribunal.....	34
5.3 Normas Gerais relativas à pessoa do Auditor.....	35
SÍNTESE	39
REFERÊNCIAS.....	41

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	<ul style="list-style-type: none">• 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	<ul style="list-style-type: none">• 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	<ul style="list-style-type: none">• 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.**



O interesse público

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

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.



Documento disponível na biblioteca do curso.

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.

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 im-
parcialidade**

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 pro-
fissional**

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 destinadas principalmente às EFS;
- ISSAI 200, 2: Normas com Significado Ético; destinadas 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

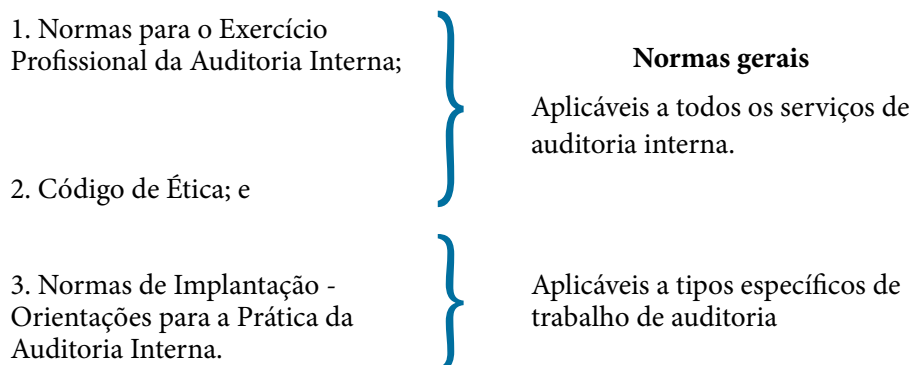
- a. o auditor e a EFS devem ser independentes;
- b. a EFS deve evitar o conflito de interesse entre o auditor e a entidade fiscalizada;
- c. o auditor e a EFS devem possuir a competência necessária; e
- d. o auditor e a EFS devem agir com o devido zelo profissional e cuidado ao observarem as normas 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:



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.
1. Integridade	A integridade dos auditores internos estabelece confiança e assim, representa a base para a confiabilidade em seu julgamento.	<p>Auditores internos:</p> <p>1.1. Devem realizar seus trabalhos com honestidade, diligência e responsabilidade.</p> <p>1.2. Devem observar a lei e divulgar informações exigidas pela lei e pela profissão.</p> <p>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.</p> <p>1.4. Devem respeitar e contribuir para os legítimos e éticos objetivos da organização.</p>

2. Objetividade	<p>Auditores internos apresentam o mais alto grau de objetividade profissional na coleta, avaliação, comunicação de informações sobre a atividade ou processo em exame. Auditores 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).</p>	<p>Auditores internos:</p> <p>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.</p> <p>2.2. Não devem aceitar qualquer coisa que possa prejudicar ou que, presumivelmente, prejudicaria seu julgamento profissional.</p> <p>2.3. Devem divulgar todos os fatos materiais de seu conhecimento que, se não divulgados, podem distorcer relatórios das atividades sob sua revisão.</p>
3. Confidencialidade	<p>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.</p>	<p>Auditores internos:</p> <p>3.1. Devem ser prudentes no uso e proteção das informações obtidas no desempenho de suas funções.</p> <p>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.</p>
4. Competência	<p>Auditores internos aplicam o conhecimento, habilidades e experiência necessários na realização de serviços de auditoria interna.</p>	<p>Auditores internos:</p> <p>4.1. Devem realizar somente aqueles serviços para os quais possuam o conhecimento, as habilidades e a experiência necessários.</p> <p>4.2. Devem realizar serviços de auditoria interna em conformidade com as Normas para a Prática Profissional da Auditoria Interna.</p> <p>4.3. Devem continuamente melhorar seu conhecimento técnico e a eficácia e qualidade de seus serviços.</p>

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 apresentadas 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:
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 a seguir 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 (CESTCU, 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 uma 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): <i>As NAT sejam observadas em todas as fases de todos os trabalhos de auditoria.</i>
Manutenção de independência, objetividade e imparcialidade	O TCU e suas unidades técnicas têm a responsabilidade de assegurar que (NAT, 48.1): <i>A independência, a objetividade e a imparcialidade sejam mantidas em todas as fases dos trabalhos.</i>
Compromisso com a competência	O TCU e suas unidades técnicas têm a responsabilidade de assegurar que (NAT, 48.2): <i>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.</i>
Utilização de julgamento profissional	O TCU e suas unidades técnicas têm a responsabilidade de assegurar que (NAT, 48.3): <i>O julgamento profissional seja utilizado ao se planejar e realizar o trabalho e ao apresentar os seus resultados.</i>

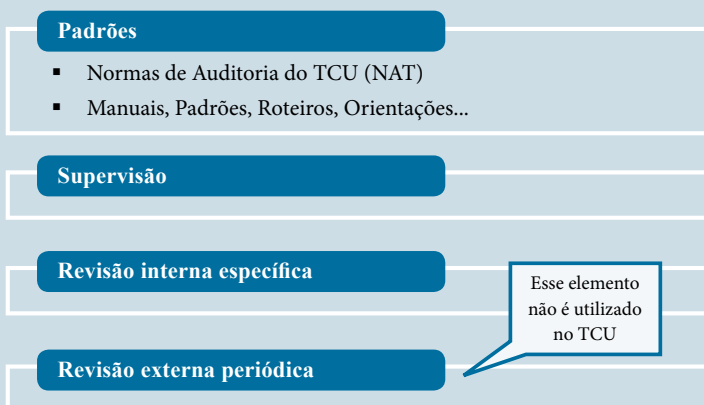
Controle e garantia de qualidade

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).

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. Auditores 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.

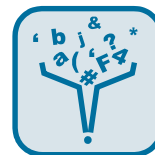
Sigilo profissional

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. Auditores 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.



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 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.