

121. A finalidade das normas de procedimento na execução da auditoria pública é estabelecer os critérios ou a forma geral das táticas ou ações intencionais, sistemáticas e equilibradas que o auditor tem que seguir. Estas táticas e ações representam as regras de inspeção que o auditor implementa, em sua busca de informações probatórias, visando a alcançar um determinado resultado.
122. Estas normas de procedimentos ditam as formas de execução e gerenciamento das atividades de auditoria. Relacionam-se com as normas gerais de auditoria que estabelecem os requisitos básicos para a realização das atividades a que se referem estas normas de procedimentos. Também se relacionam com as normas para a elaboração dos relatórios, as quais tratam da questão da comunicação na auditoria, uma vez que os resultados decorrentes do cumprimento destas normas de procedimento constituem a principal fonte para o conteúdo dos pareceres ou relatórios.
123. As normas de procedimento na execução da auditoria pública aplicáveis a todos os tipos de auditorias são:
- (a) O auditor deve planejar suas auditorias com o objetivo de garantir que sejam de alta qualidade, bem como, executadas de forma econômica, eficiente, eficaz e oportuna;

Capítulo 3
Normas de Procedimento na Execução da
Auditoria Pública

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

(c) O auditor, ao definir a extensão e o âmbito da auditoria, deve estudar e avaliar a confiabilidade do controle interno;

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

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

A auditoria de regularidade constitui uma parte essencial da auditoria pública. Um dos mais importantes objetivos que este tipo de auditoria atribui às EFSs é o de

Capítulo 3

Normas de Procedimento na Execução da Auditoria Pública

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

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

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

Capítulo 3
Normas de Procedimento na Execução da
Auditoria Pública

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

Os parágrafos seguintes explicam o planejamento como norma de procedimento.

125. As EFSs devem dar prioridade às atividades de auditoria previstas em lei e fixar uma ordem de prioridade para as atividades a serem realizadas a seu critério, de acordo com sua competência legal.
126. Ao planejar uma auditoria, o auditor deve:
- (a) identificar aspectos importantes no campo de atuação da entidade auditada;
 - (b) procurar compreender as relações de responsabilidade que o cumprimento da *accountability* pública envolve;
 - (c) considerar a forma, o conteúdo e os destinatários dos pareceres, conclusões ou relatórios de auditoria;
 - (d) especificar os objetivos da auditoria e os procedimentos de verificação necessários para alcançá-los;
 - (e) identificar os principais sistemas e controles administrativos, avaliando-os previamente para descobrir seus pontos fortes e fracos;
 - (f) determinar a relevância das questões a serem estudadas;

 - (g) revisar a auditoria interna da entidade auditada e seu programa de trabalho;
 - (h) avaliar o grau de confiança que pode ser depositado em outros auditores como, por exemplo, nos auditores internos;

Capítulo 3
Normas de Procedimento na Execução da
Auditoria Pública

- (i) determinar o método de auditoria mais eficiente e eficaz;
- (j) realizar um exame para verificar se foram tomadas providências adequadas com relação a constatações e recomendações de auditoria comunicadas anteriormente e
- (k) reunir a documentação apropriada referente ao plano de auditoria e à inspeção *in loco* proposta.

127. No planejamento de uma auditoria normalmente deve-se seguir os procedimentos abaixo:

- (a) compilar informações sobre a entidade auditada e sua organização, a fim de avaliar os riscos e determinar a relevância dos assuntos a serem auditados;
- (b) definir o objetivo e o âmbito da auditoria;
- (c) realizar uma análise preliminar para determinar o método a ser adotado assim como a natureza e a extensão das averiguações posteriores;
- (d) destacar os problemas especiais previstos ao planejar a auditoria;
- (e) elaborar um orçamento e um cronograma para a auditoria;
- (f) identificar as necessidades de pessoal e escolher a equipe de auditoria e

(g) explicar aos responsáveis da entidade auditada o âmbito, os objetivos e os critérios de avaliação da auditoria e discuti-los com eles sempre que necessário.

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

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

Capítulo 3
Normas de Procedimento na Execução da
Auditoria Pública

e Revisão

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

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

129. A supervisão é essencial para garantir a consecução dos objetivos de auditoria e a manutenção da qualidade do trabalho. Uma supervisão e um controle adequados são, portanto, sempre necessários, independentemente da competência individual dos auditores.
130. A supervisão deve ser orientada tanto para o conteúdo como para o método de auditoria e isto implica garantir que:
- (a) os membros da equipe de auditoria tenham uma nítida e sólida compreensão do plano de auditoria;
 - (b) a auditoria seja realizada de acordo com as normas e práticas da EFS;
 - (c) o plano de auditoria e a estratégia de ação nele especificado sejam seguidos, a menos que alguma alteração seja autorizada;
 - (d) os papéis de trabalho contenham informações probatórias que fundamentem adequadamente todas as conclusões, recomendações e pareceres;
 - (e) o auditor atinja os objetivos de auditoria estabelecidos e
 - (f) o relatório de auditoria contenha todas as conclusões, recomendações e pareceres pertinentes.

Capítulo 3
Normas de Procedimento na Execução da
Auditoria Pública

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

(a) todas as avaliações e conclusões tenham sido solidamente fundamentadas e respaldadas em informações probatórias adequadas, pertinentes e razoáveis, que sirvam de base para o parecer ou relatório final de auditoria.

(b) todos os erros, deficiências e questões incomuns tenham sido convenientemente identificados, documentados e sanados a contento ou levados ao conhecimento de um funcionário hierarquicamente superior da EFS e

(c) as alterações e melhorias necessárias à realização de auditorias posteriores tenham sido identificadas, registradas e sejam levadas em conta nos futuros planos de auditoria e atividades de aperfeiçoamento de pessoal.

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

Estudo e 132.
Avaliação do
Controle Interno

As normas de procedimento na execução da auditoria prescrevem que:

Capítulo 3
Normas de Procedimento na Execução da
Auditoria Pública

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

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

133. O estudo e a avaliação do controle interno devem ser realizados de acordo com o tipo de auditoria. No caso da auditoria financeira, o estudo e a avaliação devem recair principalmente sobre os controles existentes para proteger bens e recursos e para garantir a exatidão e a integridade dos registros contábeis. No caso da auditoria de cumprimento legal o estudo e a avaliação devem recair principalmente sobre os controles que auxiliam a administração a cumprir as leis e os regulamentos. No caso da auditoria de otimização de recursos, devem recair sobre os controles que ajudam entidade auditada a desempenhar suas atividades de modo econômico, eficiente e eficaz, assegurando a observância da orientação política da administração e fornecendo informações financeiras e administrativas oportunas e confiáveis.
134. A extensão do estudo e da avaliação do controle interno depende dos objetivos da auditoria e do grau de confiabilidade pretendido.
135. Quando a contabilidade ou outros sistemas de informação forem computadorizados, o auditor deve verificar se os controles internos estão funcionando convenientemente para garantir a exatidão, a confiabilidade e a integridade dos dados.
- Cumprimento das Leis e Regulamentos Aplicáveis** 136. As normas de procedimento na execução da auditoria estipulam que:

Capítulo 3

Normas de Procedimento na Execução da Auditoria Pública

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

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

A auditoria de regularidade constitui uma parte essencial da auditoria pública. Um dos mais importantes objetivos que este tipo de auditoria atribui às EFSs é o de assegurar, por todos os meios à sua disposição, a integridade e a validade do orçamento e das contas públicas. Isto faz com que o Parlamento e outros destinatários dos relatórios de auditoria tenham certeza quanto ao volume e crescimento das obrigações do governo. Para atingir este objetivo, as EFSs examinam as contas e demonstrações financeiras da administração pública com

Capítulo 3
Normas de Procedimento na Execução da
Auditoria Pública

o intuito de garantir que todas as operações tenham sido corretamente contraídas, concluídas, autorizadas, liquidadas e registradas. A ausência de irregularidades resulta geralmente na concessão de quitação.

Os parágrafos seguintes explicam a legalidade como uma norma de auditoria.

137. A verificação do cumprimento das leis e regulamentos é, particularmente, importante na auditoria de programas governamentais uma vez que os responsáveis pelas decisões precisam saber se as leis e regulamentos estão sendo obedecidos, se os resultados desejados estão sendo alcançados e, em caso contrário, que alterações são necessárias. Além disso, as organizações, programas, serviços, atividades e funções públicas são criadas por leis e estão sujeitas a regras e regulamentos específicos.
138. Os responsáveis pelo planejamento da auditoria precisam conhecer as exigências que a entidade auditada tem que cumprir com relação às leis e regulamentos a ela aplicáveis. Uma vez que as leis e regulamentos aplicáveis a uma auditoria específica geralmente são numerosos, os auditores precisam usar sua capacidade de julgamento profissional para determinar aqueles que possam influir significativamente nos objetivos da auditoria.
139. O auditor também deve estar atento para situações ou operações que possam constituir indícios de atos ilegais capazes de afetar indiretamente os resultados da auditoria. Quando as táticas e os procedimentos de auditoria indicarem que atos ilegais

Capítulo 3
Normas de Procedimento na Execução da
Auditoria Pública

ocorreram ou podem ter ocorrido, o auditor precisa determinar até que ponto estes atos vão afetar os resultados da auditoria.

140. Ao realizar auditorias segundo esta norma, os auditores devem escolher e adotar as táticas e os procedimentos que, a seu critério profissional, sejam apropriadas às circunstâncias. Estas táticas e procedimentos de auditoria

devem visar a obtenção de informações probatórias adequadas, pertinentes e razoáveis, que constituam uma criteriosa fundamentação para a opinião e conclusões dos auditores.

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

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

Capítulo 3

Normas de Procedimento na Execução da Auditoria Pública

**Informações
Comprobatórias de
Auditoria**

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

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

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

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

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

Capítulo 3
Normas de Procedimento na Execução da
Auditoria Pública

146. A escolha dos métodos e procedimentos deve levar em conta a qualidade das informações probatórias a serem obtidas, as quais devem ser adequadas, pertinentes e razoáveis.
147. Os auditores devem documentar adequadamente as informações probatórias nos papéis de trabalho, incluindo a fundamentação e o alcance do planejamento, do trabalho executado e das constatações da auditoria.
148. A documentação adequada é importante por vários motivos:
- (a) confirma e fundamenta os pareceres e relatórios do auditor;
 - (b) aumenta a eficiência e a eficácia da auditoria;
 - (c) serve como fonte de informações para preparar relatórios ou para responder a consultas da entidade auditada ou de quaisquer outros interessados;
 - (d) serve como prova da observância das normas de auditoria por parte do auditor;
 - (e) facilita o planejamento e a supervisão;
 - (f) contribui para o desenvolvimento profissional do auditor;
 - (g) ajuda a garantir a execução satisfatória das tarefas delegadas e outros funcionários e
 - (h) proporciona provas do trabalho realizado para futuras referências.

O auditor deve ter em mente que o conteúdo e a organização dos papéis de trabalho refletem seu grau de preparação, experiência e conhecimento. Os papéis de trabalho devem ser suficientemente completos e detalhados para permitir a um auditor

Capítulo 3
Normas de Procedimento na Execução da
Auditoria Pública

experiente, sem prévio envolvimento na auditoria, verificar, posteriormente, por meio deles, o trabalho realizado para fundamentar as conclusões.

Análise das 149.
Demonstrações
Financeiras

As normas de procedimento na execução da auditoria estabelecem que:

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

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

150. A análise das demonstrações financeiras visa apurar se elas mantêm entre si e entre seus vários elementos a correlação esperada, identificando quaisquer desvios e tendências anômalas. O auditor deve, portanto, analisá-las detidamente e apurar se:
- (a) foram preparadas de acordo com normas contábeis aceitáveis;
 - (b) foram apresentadas levando em conta as peculiaridades da entidade auditada;
 - (c) foram prestadas informações suficientes sobre seus diversos elementos e

Capítulo 3
Normas de Procedimento na Execução da
Auditoria Pública

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

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

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

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

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