

INTOSAI



# **Código de Ética e Normas de Auditoria**



---

**Código de Ética  
e  
Normas de Auditoria**

---

---

*Comitê de Normas de Auditoria  
Inga-Britt Ahlenius, Presidente  
Riksrevisionsverket  
(Escritório Nacional de Auditoria)  
P.O. Box 45070  
S-104 30 Estocolmo  
Suécia*

*Tel: ++46 (8) 690 - 4000  
Fax: ++46 (8) 690 - 4123  
E-mail: [int@rrv.se](mailto:int@rrv.se)*

---

---

# Intosai



**INTOSAI Secretaria Geral — RECHNUNGSHOF**  
*(Tribunal de Contas da Áustria)*  
**DAMPFSCHIFFSTRASSE 2**  
**A-1033 VIENA**  
**ÁUSTRIA**

**Tel.: ++43 (1) 711 71      • Fax: ++43 (1) 718 09 69**  
**E-MAIL: [intosai@rechnungshof.gv.at](mailto:intosai@rechnungshof.gv.at);**  
**WORLD WIDE WEB: <http://www.intosai.org>**

---



# Intosai

Autorização para tradução ao idioma português concedida pela Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores em 27 de julho de 2005.

## EQUIPE DE PRODUÇÃO

### Tradução:

**Código de Ética:** Inaldo da Paixão Santos Araújo

**Normas de Auditoria:** Tribunal de Contas da União

### Revisão e Atualização

**da Tradução:** Inaldo da Paixão Santos Araújo

Lúcia Cerqueira Bittencourt

Rita de Cássia Silva Guedes Mura

**Digitação e Diagramação:** Cristiano Pereira Rodrigues

**Impressão:** Empresa Gráfica da Bahia

---

## I 61 International Organization of Supreme Audit Institutions

Código de Ética e Normas de Auditoria da INTOSAI./ - International Organization of Supreme Audit Institutions; Tradução de Inaldo da Paixão Santos Araújo e Tribunal de Contas da União. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 2005.

89 p.

Tradução de: Code of Ethics and Auditing Standards

1. Auditoria Pública: Normas. 2. Administração Pública: Áustria. 3. Tribunal de Contas da Áustria. I. Título

CDU 657.6

---

---

**CÓDIGO DE ÉTICA**  
**E**  
**NORMAS DE AUDITORIA**

---





---

## **A**presentação à versão em português

No momento em que comemora os seus 90 anos de existência, este Tribunal de Contas se incumba de fortalecer a divulgação de importantes documentos técnicos, a fim de contribuir para o aprimoramento dos trabalhos auditoriais e o cumprimento de tão importante missão constitucional.

Nesse sentido, tenho a especial satisfação em apresentar a versão traduzida para a língua portuguesa do Código de Ética e das Normas de Auditoria da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), 11º título da Série de Traduções do Tribunal de Contas do Estado da Bahia.

Os aludidos documentos representam o marco referencial de valores e princípios que devem nortear as atividades desenvolvidas pelos auditores, fazendo valer as normas de auditoria geralmente aceitas, aplicáveis à execução dos trabalhos.

Por essa razão, serão distribuídos exemplares desta publicação para as instituições de controle governamental brasileiras e de países de língua portuguesa, bem como para universidades, centros de estudo, auditores governamentais e demais interessados.

Agradeço à INTOSAI, na pessoa do Dr. Josef Moser, seu Secretário Geral e Presidente do Tribunal de Contas da Áustria, que autorizou, de pronto, a tradução para o idioma português de relevante publicação. Agradeço, também, aos Conselheiros do Tribunal de Contas do Estado da Bahia, que vêm apoiando a continuidade da série de traduções implementada, e à equipe técnica responsável, por seu interesse e dedicação.

Salvador, Bahia, Brasil, novembro de 2005.

**Manoel Figueiredo Castro**

Conselheiro-Presidente do  
Tribunal de Contas do Estado da Bahia

---



---

# *A*presentação

Na realização do XVI INCOSAI em Montevideu, no ano de 1998, o Congresso aprovou, de forma unânime, e emitiu o Código de Ética da INTOSAI.

O mesmo Congresso decidiu, ademais, que o Comitê de Normas de Auditoria deveria reestruturar as Normas de Auditoria para poder atualizá-las e ampliar pontos no futuro, sem ter que modificar o seu conteúdo. O Comitê, portanto, elaborou uma versão reestruturada das Normas de Auditoria.

Por razões práticas, propôs-se publicar o Código de Ética e as Normas de Auditoria em uma edição conjunta, muito embora seja importante estabelecer as distinções e as correlações entre esses documentos relevantes da INTOSAI.

Baseando-se na Declaração de Lima de Diretrizes sobre Preceitos da Auditoria, o Código de Ética da INTOSAI deve ser considerado como complemento necessário para reforçar as Normas de Auditoria da INTOSAI publicadas pelo seu Comitê de Normas, em junho de 1992.

As atas do XVI INCOSAI realizado em 1998 estabeleceram o seguinte.

Os distintos documentos podem ser considerados como marco global com os seguintes elementos:

- A Declaração de Lima representa o fundamento com seus conceitos gerais sobre a auditoria do setor público.
  - O Código de Ética representa o próximo nível com sua declaração dos valores e princípios apoiando os auditores na execução de suas tarefas diárias. Um dos princípios estabelecidos no Código de Ética é a obrigação do auditor de aplicar normas de auditoria geralmente aceitas.
  - As Normas de Auditoria, no nível subsequente, contêm postulados e princípios para a realização das auditorias.
-

- 
- Distintas Diretrizes, representando o quarto nível, oferecem assistência prática para as EFSs implementar e adaptar as Normas às respectivas normas de suas instituições.

Esta edição compreende, portanto, o Código de Ética e as Normas de Auditoria reestruturadas que foram aprovadas pelo XVII Congresso da INTOSAI em Seul, 2001.

**Inga-Britt Ahlenius**

Presidente do Comitê de Normas de Auditoria

---

# *Sumário*

Código de Ética .....	13
Normas de Auditoria .....	29

---

## **C**ódigo de Ética

*Aprovado pelo Comitê de Normas  
de Auditoria no XVI Congresso  
da INTOSAI de 1998 em  
Montevidéu, Uruguai*



---

# Sumário

<b>Prólogo</b> .....	17
<b>Prefácio</b> .....	19
<b>Capítulo 1</b> .....	21
<i>Introdução</i> .....	21
<b>Capítulo 2</b> .....	23
<i>Integridade</i> .....	23
<b>Capítulo 3</b> .....	24
<i>Independência, objetividade e imparcialidade</i> .....	24
<b>Capítulo 4</b> .....	26
<i>Segredo profissional</i> .....	26
<b>Capítulo 5</b> .....	27
<i>Competência profissional</i> .....	27
<b>Glossário</b> .....	28

---





---

# *P*rólogo

Tenho a satisfação de apresentar aos membros da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) este Código de Ética para os auditores do setor público, que foi aprovado pelo Comitê Diretivo em sua 44ª reunião celebrada em Montevidéu, em novembro de 1998.

Este Código constitui um passo significativo para o processo de harmonização dos conceitos éticos dentro da INTOSAI. Compõe-se unicamente de postulados éticos básicos, dado que as diferenças nacionais de cultura, idioma e sistemas jurídicos e sociais tornam necessário adaptar tais postulados ao ambiente de cada país. Por conseguinte, o presente Código deve ser considerado como um fundamento para os códigos de ética nacionais que deverão ser desenvolvidos por cada Entidade Fiscalizadora Superior (EFS).

Finalmente, desejo expressar, em nome do Comitê de Normas de Auditoria, meu profundo apreço e gratidão pela colaboração de todos os membros da INTOSAI em nosso esforço para elaborar este Código de Ética. Agradeço, ademais, aos meus companheiros da Comissão seu apoio e suas positivas contribuições para a realização desta atividade.

**Inga-Britt Ahlenius**

Presidente do Comitê de Normas de Auditoria



---

## *P*refácio

Este anteprojeto de Código de Ética é resultado do trabalho conjunto dos membros do Comitê de Normas de Auditoria da INTOSAI, do qual participaram as Entidades Fiscalizadoras Superiores da:

Arábia Saudita  
Argentina  
Austrália  
Áustria  
Brasil  
Costa Rica  
Estados Unidos  
Filipinas  
Japão  
Portugal  
Reino Unido  
Suécia; Presidente

Na 42ª reunião do Comitê Diretivo, celebrada em Viena em 24 de junho de 1996, apresentou-se o plano de trabalho da Comissão, que foi aprovado. A elaboração deste Código de Ética foi uma das tarefas que figuraram em tal plano. A primeira das atividades que deveriam se realizar consistiu em reunir os Códigos de Ética de todos os membros da INTOSAI, para estudar suas semelhanças e diferenças. Assim, teve origem um primeiro anteprojeto que foi discutido durante uma reunião do Comitê, celebrada na Suécia, em janeiro de 1997.

Depois desta reunião, elaborou-se um novo anteprojeto e se enviou a todos os membros da INTOSAI, para receber os pertinentes comentários. Uma vez considerados esses comentários, elaborou-se este anteprojeto definitivo.

O Comitê Diretivo foi informado sobre o avanço dos trabalhos em sua 43ª reunião celebrada em Montevideu, em novembro de 1997.

---

Gostaria de agradecer a todos os membros do Comitê de Normas de Auditoria da INTOSAI sua dedicação e colaboração na realização deste projeto.

**Inga-Britt Ahlenius**

Auditor Geral do Escritório Nacional de Auditoria da Suécia  
Presidente do Comitê de Normas de Auditoria da INTOSAI

---

# Capítulo I

## Introdução

---

### Noções, antecedentes e objetivos do Código de Ética

1. A INTOSAI considera que é essencial instituir um Código de Ética internacional para os auditores pertencentes ao setor público.

2. Um Código de Ética constitui uma exposição que envolve os valores e princípios que guiam o trabalho cotidiano dos auditores. A independência, as faculdades e as responsabilidades do auditor no setor público ocasionam elevadas exigências éticas das Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS), do seu pessoal e dos especialistas contratados para os trabalhos de auditoria. O código deontológico dos auditores pertencentes ao setor público deve levar em conta tanto as exigências éticas dos funcionários públicos em geral, quanto as exigências específicas dos auditores em particular, incluindo suas obrigações profissionais.

3. Tendo como fundamento a Declaração de Lima de Diretrizes sobre Preceitos da Auditoria, o Código de Ética da INTOSAI deverá constituir-se em um complemento necessário que fortaleça ainda mais as Normas de Auditoria da INTOSAI emitidas, em junho de 1992, pelo Comitê de Normas de Auditoria da INTOSAI.

4. O Código de Ética da INTOSAI está dirigido ao auditor individualmente, ao diretor da EFS, aos responsáveis executivos e todas as pessoas que trabalham a serviço da EFS ou em representação desta e que intervenham no trabalho de auditoria. Todavia, não se deve considerar que o Código influencie a estrutura organizativa da EFS.

Devido às diferenças nacionais de cultura, idioma e sistemas jurídicos e sociais, é responsabilidade de cada EFS a elaboração de um Código de Ética próprio que se ajuste otimamente às suas próprias características. Convém à EFS que esses Códigos de Ética nacionais especifiquem, com clareza, os conceitos éticos. O Código de Ética da INTOSAI se propõe a servir como fundamento aos Códigos de Ética nacionais. Cada EFS deve

---

garantir que todos seus auditores estejam familiarizados e atuem em conformidade com os valores e princípios que figuram no Código de Ética nacional.

5. A conduta dos auditores deve ser irretocável em todos os momentos e em todas as circunstâncias. Qualquer deficiência em sua conduta profissional ou qualquer conduta inadequada em sua vida pessoal prejudicam a imagem de integridade dos auditores, da EFS que representam, da qualidade e da validade de seu trabalho de auditoria, e podem ocasionar dúvidas acerca da confiabilidade e da competência profissional da própria EFS. A adoção e aplicação de um código de ética para auditores do setor público promovem a confiança nos auditores e em seu trabalho.

6. É de importância fundamental que a EFS suscite credibilidade e confiança. O auditor alcança tal resultado mediante a adoção e aplicação das exigências éticas das noções descritas nos seguintes conceitos-chave: integridade, independência e objetividade, confidencialidade e competência profissional.

---

### **Segurança, confiança e credibilidade**

7. O Poder Legislativo e/ou Executivo, o público em geral e as entidades auditadas esperam que a conduta e o enfoque da EFS sejam irretocáveis, não suscitem suspeitas e sejam dignos de respeito e confiança.

8. Os auditores devem conduzir-se de modo que promovam cooperação e bom relacionamento entre os auditores e no âmbito da profissão. O apoio à profissão por parte dos seus membros e sua cooperação recíproca constituem elementos essenciais do profissional. A confiança e o respeito público que suscita um auditor são conseqüências, basicamente, da soma de resultados de todos os auditores, anteriores e atuais. Por conseguinte, tanto para os auditores quanto para o público em geral, é interessante que o auditor trate seus colegas de uma forma justa e equilibrada.

9. O Poder Legislativo e/ou Executivo, o público em geral e as entidades auditadas deverão ter plena garantia da justiça e imparcialidade de todo o trabalho da EFS. Portanto, é essencial que exista um Código de Ética nacional ou um documento semelhante que regule a prestação dos serviços.

---

**10.** Em todos os setores da sociedade existe a necessidade de credibilidade. Assim, é essencial que os relatórios e pareceres da EFS sejam considerados minuciosamente precisos e confiáveis por terceiros especialistas na matéria.

**11.** Todo o trabalho realizado pela EFS deve ser submetido a avaliação pública acerca de sua correção, mediante a inspeção realizada pelo Poder Legislativo e/ou Executivo, e o exame comparativo com um Código de Ética nacional.

---

## Capítulo 2

### Integridade

**12.** A integridade constitui o valor central de um Código de Ética. Os auditores estão obrigados a cumprir normas elevadas de conduta (p. ex. honradez e imparcialidade) durante seu trabalho e em suas relações com o pessoal das entidades auditadas. Para preservar a confiança da sociedade, a conduta dos auditores deve ser irretocável e estar acima de qualquer suspeita.

**13.** A integridade pode ser medida em função do que é correto e justo. A integridade exige que os auditores ajustem-se tanto a forma quanto ao espírito das normas de auditoria e de ética. A integridade também exige que os auditores ajustem-se aos princípios de objetividade e independência, mantenham normas irretocáveis de conduta profissional, tomem decisões de acordo com os interesses públicos, e apliquem um critério de honradez absoluta na realização de seu trabalho e no emprego dos recursos da EFS.



---

## Capítulo 3

### Independência, objetividade e imparcialidade

14. Para os auditores é indispensável a independência com respeito à entidade auditada e outros grupos de interesses externos. Isso implica que os auditores devem atuar de um modo que aumente sua independência, ou que não a diminua por nenhum motivo.

15. Os auditores não só devem esforçar-se para serem independentes das entidades auditadas e de outros grupos interessados, como também devem ser objetivos ao tratar as questões dos temas submetidos à revisão.

16. É essencial que os auditores não-somente sejam independentes e imparciais de fato, como também pareçam ser.

17. Em todas as questões relacionadas com o trabalho de auditoria, a independência dos auditores não deve ser afetada por interesses pessoais ou externos. Por exemplo, a independência poderia ser afetada pelas pressões e por influências externas sobre os auditores; pelos julgamentos dos auditores acerca das pessoas, das entidades auditadas, dos projetos ou dos programas; por haver trabalhado recentemente na entidade auditada; ou por relações pessoais ou financeiras que provoquem conflitos de lealdade ou de interesse. Os auditores estão obrigados a não intervir em qualquer assunto em que tenham algum interesse pessoal.

18. Requer-se objetividade e imparcialidade em todo trabalho efetuado pelos auditores, e em particular em seus relatórios, que deverão ser exatos e objetivos. As conclusões dos pareceres e relatórios, por conseguinte, devem basear-se exclusivamente nas evidências obtidas e reunidas de acordo com as normas de auditoria da EFS.

19. Os auditores deverão utilizar a informação fornecida pela entidade auditada e por terceiros. Esta informação deverá ser considerada de modo imparcial nos pareceres emitidos pelos auditores. O auditor também deverá coletar informação sobre os enfoques da entidade auditada e de terceiros.

---

Todavia, esses enfoques não deverão condicionar as conclusões próprias dos auditores.

---

### **Neutralidade política**

**20.** É importante manter a neutralidade política da EFS — tanto a real quanto a percebida. Para tanto, é importante que os auditores conservem sua independência com respeito às influências políticas para desempenhar com imparcialidade suas responsabilidades de fiscalização. Isso é relevante para os auditores porque as EFSs trabalham em estreito contato com os órgãos legislativos, o Poder Executivo e outros órgãos da Administração estabelecidos por lei que utilizam os relatórios das EFSs.

**21.** Quando os auditores se dedicam ou estudam a possibilidade de dedicar-se, a atividades políticas, é importante que considerem a forma que tal dedicação poderá afetar — ou pareça afetar — sua capacidade de desempenhar, com imparcialidade, suas obrigações profissionais. Se os auditores estão autorizados a participar de atividades políticas, têm que estar conscientes de que tais atividades podem provocar conflitos profissionais.

---

### **Conflitos de interesses**

**22.** Quando os auditores estão autorizados a assessorar ou a prestar serviços distintos da auditoria a uma entidade auditada, devem atentar para que esses serviços não conduzam a um conflito de interesses. Em particular, os auditores devem garantir que tais serviços ou assessoramento não incluam responsabilidades ou faculdades de gestão, que devam continuar sendo desempenhadas com transparência pelos diretores da entidade auditada.

**23.** Os auditores deverão proteger sua independência e evitar qualquer possível conflito de interesses, rechaçando regalias ou gratificações que vir a ser interpretadas como tentativas de influir sobre sua independência e integridade.

**24.** Os auditores devem evitar qualquer tipo de relação com os diretores e o pessoal da entidade auditada e outras pessoas que possam influenciar,

---

---

comprometer ou amenizar sua capacidade de atuar e parecer que atuam com independência.

**25.** Os auditores não deverão utilizar o seu cargo oficial com propósitos privados e deverão evitar relações que impliquem risco de corrupção ou que possam suscitar dúvidas sobre sua objetividade e independência.

**26.** Os auditores não deverão utilizar informação recebida no desempenho de suas obrigações como meio de obter benefícios pessoais para si ou para outrem. Tampouco deverão divulgar informações que outorguem vantagens injustas ou injustificadas a outras pessoas ou organizações, nem deverão utilizar a informação em prejuízo de terceiros.

---

## *Capítulo 4*

### **Segredo profissional**

**27.** A informação obtida pelos auditores no processo de auditoria não deverá ser revelada a terceiros, nem oralmente nem por escrito, salvo aos responsáveis pelo cumprimento de determinações legais ou outra classe que correspondam às EFSs, como parte dos procedimentos normais desta, ou em conformidade com as leis pertinentes.

---

## Capítulo 5

### Competência profissional

28. Os auditores têm a obrigação de atuar a todo momento de maneira profissional e de aplicar elevados níveis profissionais na realização de seu trabalho, objetivando desempenhar suas atribuições de maneira competente e imparcial.
29. Os auditores não devem realizar trabalhos para os quais não possuam a competência profissional necessária.
30. Os auditores devem conhecer e cumprir as normas, as políticas, os procedimentos e as práticas aplicáveis de auditoria, contabilidade e gestão financeira. Do mesmo modo, devem entender os princípios e normas constitucionais, legais e institucionais que regem o funcionamento da entidade auditada.

---

### Desenvolvimento profissional

31. Os auditores devem atuar com o profissionalismo devido na realização e supervisão da auditoria e na preparação dos relatórios correspondentes.
32. Os auditores devem sempre em suas auditorias empregar métodos e práticas de máxima qualidade possível. Na realização da auditoria e na emissão de relatórios, os auditores têm a obrigação de ajustar-se aos postulados básicos e às normas de auditoria geralmente aceitas.
33. Os auditores têm a obrigação continuada de atualizar e melhorar as capacidades requeridas para o desempenho de suas responsabilidades profissionais.

---

## *Glossário*

Os termos empregados neste Código de Ética possuem a mesma interpretação ou definição daqueles constantes nas Normas de Auditoria da INTOSAI.

---

## **N**ormas de Auditoria

*Publicadas pelo Comitê de Normas de Auditoria no XIV Congresso da INTOSAI de 1992, em Washington, D.C., Estados Unidos, com anexos do XV Congresso da INTOSAI de 1995, no Cairo, Egito*



---

# Sumário

<b>Prólogo</b> .....	<b>33</b>
<b>Prefácio</b> .....	<b>35</b>
<b>Capítulo I</b> .....	<b>39</b>
<i>Postulados Básicos de Auditoria Pública</i> .....	39
<b>Capítulo II</b> .....	<b>49</b>
2.1 <i>Normas Gerais de Auditoria Pública</i> .....	49
2.2 <i>Normas Profissionais do Auditor</i> .....	55
<b>Capítulo III</b> .....	<b>65</b>
<i>Normas de Procedimentos na Execução da Auditoria Pública</i> .....	65
3.1 <i>Planejamento</i> .....	67
3.2 <i>Supervisão e Revisão</i> .....	68
3.3 <i>Exame e Avaliação do Controle Interno</i> .....	70
3.4 <i>Observância às Leis e Regulamentos Aplicáveis</i> .....	71
3.5 <i>Evidências de Auditoria</i> .....	73
3.6 <i>Exame das Demonstrações Contábeis</i> .....	74
<b>Capítulo IV</b> .....	<b>76</b>
<i>Normas para Elaboração dos Relatórios de Auditoria Pública</i> .....	76
<b>Glossário</b> .....	<b>84</b>

---





---

## *P*rólogo

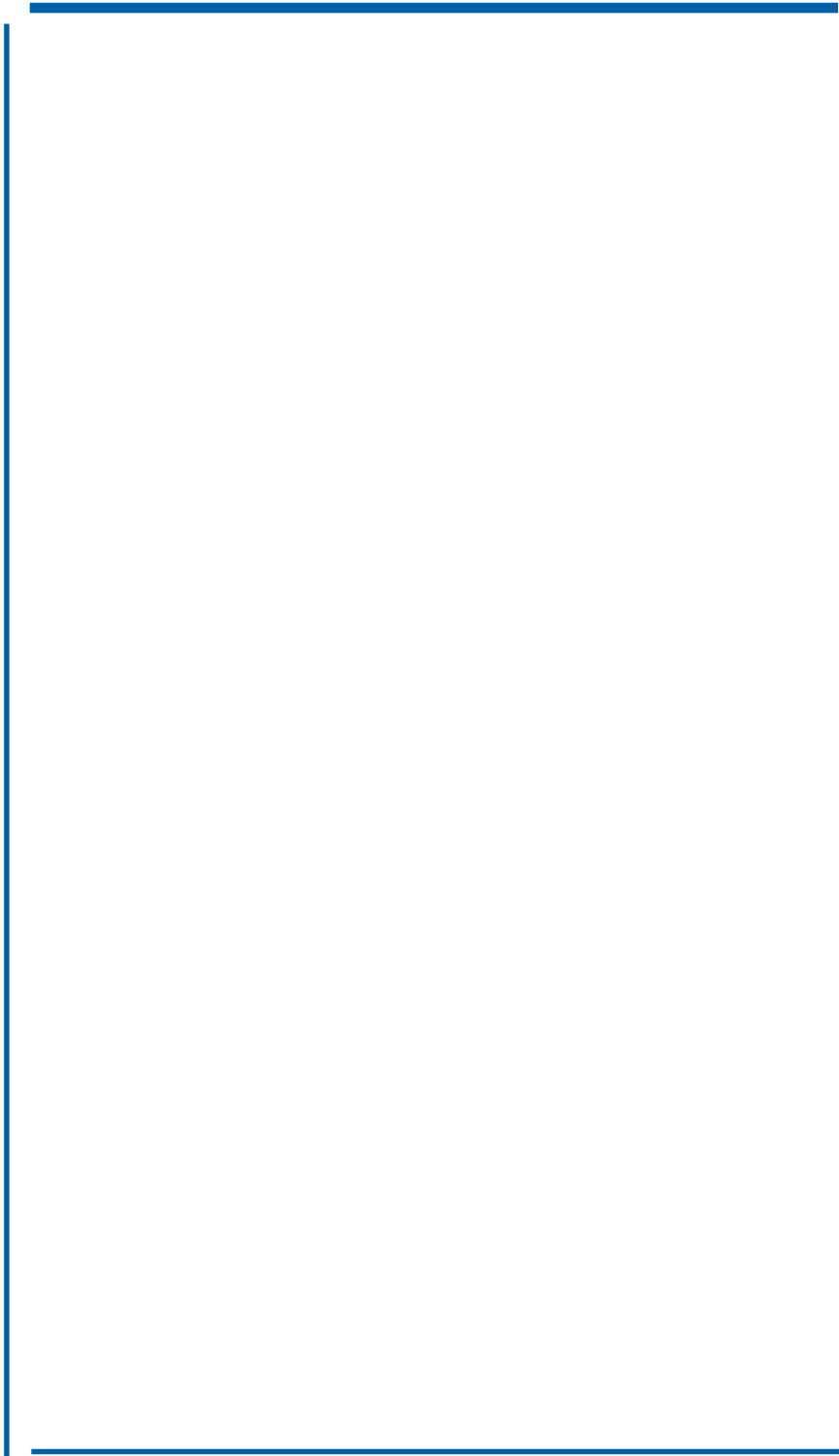
A presente revisão das Normas de Auditoria da INTOSAI constitui um passo importante no desenvolvimento de normas de auditoria verdadeiramente internacionais. Durante o XIII INCOSAI, realizado em Berlim, foi formulada a recomendação de revisar a versão inicial, visando atender às necessidades específicas dos países nos quais as Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) estão organizadas como tribunais de contas.

Falo em nome da Comissão de Normas de Auditoria, ao manifestar nosso agradecimento a todos os membros da INTOSAI pelos esforços realizados na elaboração destas normas. Em especial, gostaria de destacar as valiosíssimas contribuições do Tribunal de Contas da Bélgica, membro mais recente da Comissão, e de outras EFSs constituídas também como tribunal de contas. Desejo expressar também meus agradecimentos aos meus colegas da Comissão pelo apoio e positivas contribuições à revisão. Ainda que as normas de auditoria da INTOSAI não sejam de aplicação obrigatória pelas EFSs, expressam a opinião consensuada dessas entidades quanto à “melhor prática”. Cada EFS deve julgar em que medida a aplicação das presentes normas é compatível com o cumprimento de sua missão.

Na opinião tanto do Comitê Diretivo como da Comissão de Normas de Auditoria, estas normas constituem um documento “vivo”. Como tal, devem refletir, na medida do possível, as tendências, questões e preocupações atuais em relação aos métodos e práticas de auditoria. O Comitê Diretivo aprovou estas normas em sua 35ª reunião realizada em Washington, em outubro de 1991. Assim, coloco à disposição dos membros da INTOSAI as normas revisadas.

**J. C. Taylor**

Presidente da Comissão de Normas de Auditoria



---

## *P*refácio

Como presidente da Comissão de Normas de Auditoria da INTOSAI, tenho o prazer de apresentar o projeto final de nosso trabalho.

Nossa Comissão foi constituída em maio de 1984, objetivando apresentar recomendações e planos para a elaboração de um projeto de normas de auditoria da INTOSAI. Posteriormente esta Comissão foi ampliada, passando a integrá-la as seguintes Entidades Fiscalizadoras Superiores:

- Arábia Saudita; Presidente
- Argentina
- Austrália
- Áustria; de ofício
- Brasil
- Costa Rica
- Estados Unidos
- Filipinas
- Japão
- Reino Unido
- Suécia

Na reunião do Comitê Diretivo realizada em Sidney, em março de 1985, foi apresentado e aprovado um plano de trabalho para a nossa Comissão.

Tal plano previa a criação de quatro grupos de estudos, que dividiriam o trabalho da seguinte maneira:

- O primeiro grupo, integrado pelos Estados Unidos (Coordenador do Grupo), Costa Rica e Filipinas, encarregar-se-ia dos “Postulados gerais de auditoria pública”.
- O segundo grupo, integrado pela Austrália (Coordenador do Grupo) e Argentina, encarregar-se-ia das “Normas gerais de auditoria pública”.
- O terceiro, integrado pela Suécia (Coordenador do Grupo) e Japão, encarregar-se-ia das “Normas de procedimentos na execução da auditoria pública”.

- 
- O quarto, integrado pelo Reino Unido (Coordenador do Grupo) e Brasil, encarregar-se-ia das “Normas para a elaboração dos relatórios de auditoria pública”.

Cada um dos quatro grupos elaborou um memorando sobre o seu tema como base de discussão e recebeu de outros membros da Comissão observações e sugestões, que foram analisadas. Baseando-se nos memorandos e incorporando as observações e sugestões, foram preparados documentos de trabalho preliminares. Posteriormente também foram apresentadas outras observações e sugestões pelo Comitê Diretivo e por membros da Comissão que levaram à elaboração dos documentos finais de trabalho. Em sua reunião de maio de 1987, realizada em Viena, o Comitê Diretivo aprovou esses documentos e encarregou a Comissão de se reunir em Londres, objetivando uniformizar a terminologia e o estilo dos quatro textos.

Em junho de 1987 um grupo de especialistas, representando a Comissão, reuniu-se em Londres, durante cinco dias, para elaborar o projeto final. Esse grupo era composto das seguintes pessoas: Sr. Abdullah I. Al Saleh e Dr. Issam J. Merai, da Arábia Saudita (Presidente), Sr. W.A Broadus (EUA), Sr. Nazario Anis (Filipinas), Sr. Cyril Monaghan (Austrália), Sra. Gunhild Lindstrom (Suécia), Sr. Fernando Gonçalves (Brasil), Sr. John Pearce e Sr. Andy Burchell (Reino Unido).

Em sua 31ª reunião, em Berlim, o Comitê Diretivo concordou com os procedimentos seguintes para um novo exame das Normas de Auditoria da INTOSAI e para a consideração das observações que foram recebidas a esse respeito:

1. As observações recebidas serão compiladas pelo Secretário Geral e transmitidas por este ao presidente da Comissão.
2. O presidente da Comissão de Normas de Auditoria da INTOSAI e o Secretário Geral decidirão conjuntamente sobre a necessidade e conveniência de possíveis mudanças.
3. O documento será apresentado depois ao Congresso de Berlim para a sua aprovação.

O Presidente da Comissão e o Secretário Geral analisaram as observações recebidas e efetuaram as mudanças que foram consideradas procedentes.

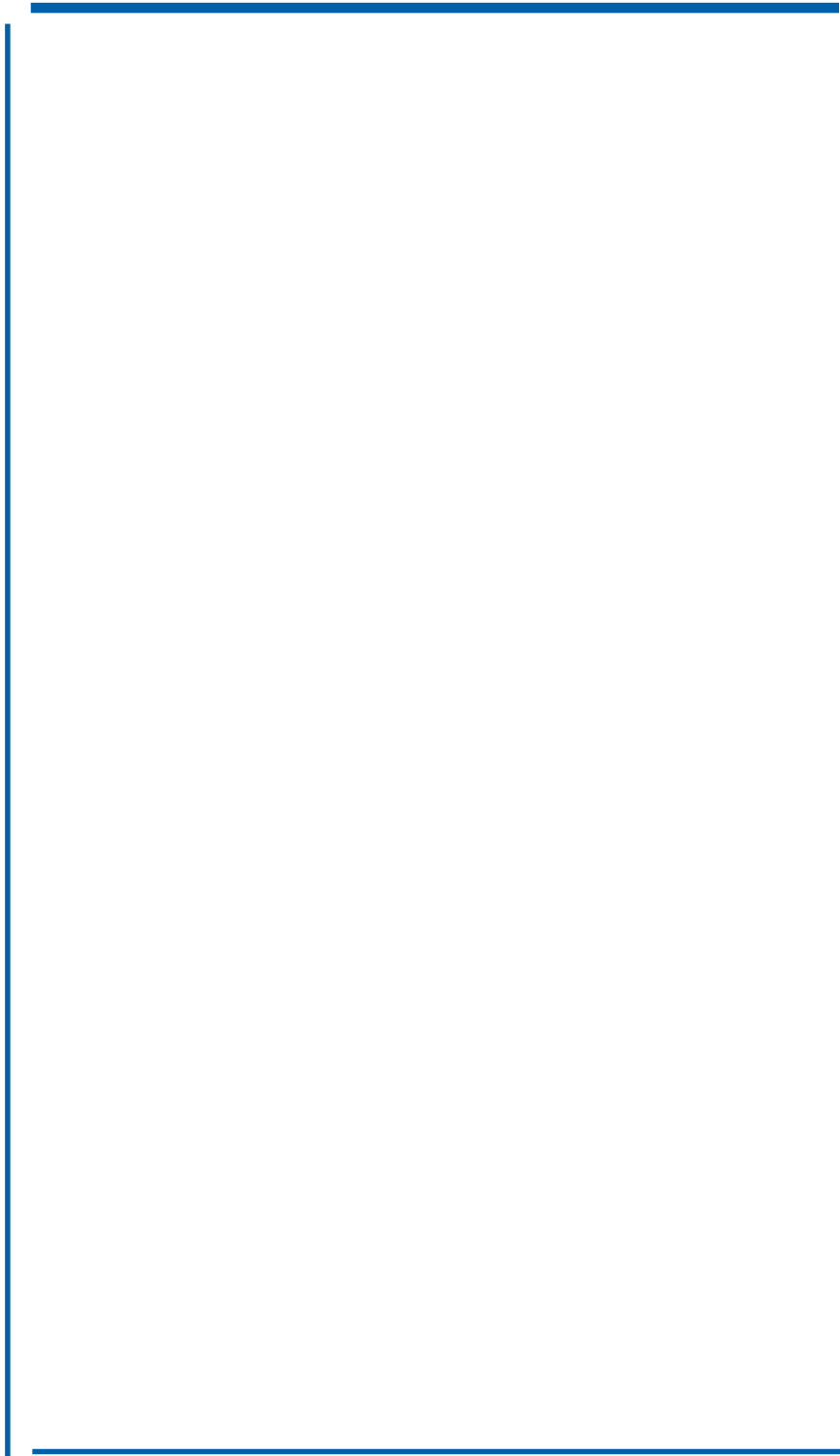
---

Não obstante o emprego da expressão “normas” em todo o documento, entende-se que essa palavra deva ser interpretada como sinônimo de “diretrizes”, possibilitando, assim, a autoridade competente para a aplicação das normas dentro da esfera de competência de cada Entidade Fiscalizadora Superior.

Gostaria de expressar meus agradecimentos a todos os membros da Comissão de Normas de Auditoria da INTOSAI pela dedicação e espírito de cooperação com que realizaram esta tarefa. Em particular, agradeço ao grupo de especialistas que aprimorou os documentos finais do trabalho, em sua reunião em Londres.

**Omar A. Fakieh, Ministro de Estado**

Presidente do Escritório Geral de Auditoria da Arábia Saudita  
Presidente da Comissão de Normas de Auditoria da INTOSAI  
Riad, março de 1989



---

# Capítulo I

## Postulados Básicos de Auditoria Pública

1.0.1 A estrutura geral das normas de auditoria da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI) baseou-se nas Declarações de Lima e de Tóquio, nas declarações e relatórios aprovados pela INTOSAI em vários Congressos e no relatório do Grupo de Especialistas em Contabilidade e Auditoria Públicas dos países em desenvolvimento junto às Nações Unidas.

1.0.2 As normas de auditoria da INTOSAI compreendem quatro partes:

- (a) Postulados Básicos
- (b) Normas Gerais
- (c) Normas de Procedimentos na Execução da Auditoria
- (d) Normas para Elaboração dos Relatórios

A INTOSAI elaborou tais normas visando proporcionar uma estrutura para o estabelecimento de procedimentos e práticas a serem seguidos na realização das auditorias, inclusive auditorias de sistemas informatizados. Elas devem ser consideradas em função das características institucionais, legais e circunstanciais de cada Entidade Fiscalizadora Superior (EFS).

1.0.3 Os postulados básicos 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.

1.0.4 As normas de auditoria devem ser conseqüentes com os postulados básicos e constituem um guia mínimo para o auditor, ajudando-o a determinar a amplitude da sua atuação e os procedimentos que devem ser aplicados na auditoria. As normas de auditoria constituem os critérios ou a medida com os quais se avalia a qualidade dos seus resultados.

1.0.5 Constitui prerrogativa do Conselho Diretor da INTOSAI interpretar e explicar estas normas, cabendo ao Congresso da INTOSAI emendá-las.



### 1.0.6 Os postulados básicos são:

- (a) As EFSs 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 EFSs — inclusive daquelas organizadas como Tribunais de Contas — nem a outros tipos de trabalhos por elas executados. As EFSs devem estabelecer as normas aplicáveis a esses tipos de trabalho, a fim de garantir efetivamente sua alta qualidade (vide parágrafo 1.0.8).
- (b) As EFSs devem aplicar seus próprios critérios de julgamento às diversas situações que surjam no curso da auditoria pública (vide parágrafo 1.0.15).
- (c) O maior grau de conscientização da sociedade torna mais evidente a necessidade de que as pessoas ou entidades gestoras de recursos públicos cumpram sua obrigação de prestar contas, como também que esse processo seja adequado e funcione eficazmente (vide parágrafo 1.0.20).
- (d) A implantação, nos órgãos públicos, de sistemas adequados de informação, controle, avaliação e elaboração de relatórios torna mais fácil o cumprimento da obrigação de prestar contas. Os administradores têm a responsabilidade de zelar para que os relatórios financeiros e outras informações sejam corretos e suficientes, tanto na forma como no conteúdo (vide parágrafo 1.0.23).
- (e) De acordo com as necessidades do governo, as autoridades competentes devem promulgar normas de contabilidade aceitáveis atinentes à elaboração e divulgação dos relatórios financeiros. Já as entidades auditadas devem estabelecer objetivos e metas de desempenho específicos e mensuráveis (vide parágrafo 1.0.25).
- (f) A aplicação efetiva de normas contábeis aceitáveis deve resultar na apresentação fidedigna da situação financeira e dos resultados das operações (vide parágrafo 1.0.28).
- (g) A existência de um sistema de controle interno adequado reduz ao mínimo o risco de erros e irregularidades (vide parágrafo 1.0.30).
- (h) O estabelecimento de disposições legais facilita a cooperação das entidades auditadas, no que diz respeito ao acesso e à

---

manutenção dos dados pertinentes, necessários à avaliação global das atividades auditadas (vide parágrafo 1.0.32).

- (i) Todas as atividades de fiscalização da EFS devem ser desempenhadas no exercício de sua competência legal (vide parágrafo 1.0.34).
- (j) As EFSs devem aperfeiçoar as técnicas usadas para auditar a validade dos procedimentos de mensuração do desempenho (vide parágrafo 1.0.45).

1.0.7 Os parágrafos seguintes tratam da importância dos postulados básicos de auditoria.

1.0.8 Os postulados básicos de auditoria estabelecem que:

As EFSs 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 EFSs — inclusive daquelas organizadas como Tribunais de Contas — nem a outros tipos de trabalhos por elas executados. As EFSs devem estabelecer as normas aplicáveis a esses tipos de trabalhos, a fim de garantir, efetiva e permanentemente, sua alta qualidade. (vide parágrafo 1.0.6a).

1.0.9. Em termos gerais, uma questão pode ser considerada relevante se houver a possibilidade de influir na opinião dos interessados nas demonstrações contábeis ou no relatório de auditoria operacional.

1.0.10 Frequentemente estima-se a relevância em termos de valor, mas determinado item ou conjunto de itens de uma questão podem, por sua natureza ou características, torná-la relevante. Isso ocorre, por exemplo, no caso em que a legislação ou os regulamentos exigem que a questão seja apresentada em separado, independentemente do seu valor.

1.0.11 Além do seu valor e natureza, determinada questão pode ser relevante em função do seu contexto. Determinado item de uma questão pode, por exemplo, ser avaliado em relação:

- (a) à situação geral apresentada pelas informações financeiras;
- (b) ao total do qual ele faça parte;
- (c) a outras condições a ele associadas; e
- (d) ao seu valor em exercícios anteriores.

---

1.0.12 As EFSs freqüentemente desempenham atividades que não são típicas de auditoria, mas que contribuem para a melhor administração pública. São exemplos destas atividades: (a) compilação de dados sem a realização de análises importantes; (b) atividades de natureza jurídica; (c) prestação de informações ao Legislativo quanto ao exame de projetos orçamentários; (d) assistência ao Legislativo em sondagens e consultas; (e) atividades administrativas; e (f) atividades de processamento eletrônico de dados. Essas atividades proporcionam informações valiosas aos responsáveis pelas decisões e devem ser comprovadamente de alta qualidade.

1.0.13 Em razão da estrutura e dos métodos de algumas EFSs, nem todas as Normas de Auditoria são aplicáveis a todos os aspectos de suas atividades. Por exemplo, a natureza colegiada e jurídica da fiscalização empreendida pelos Tribunais de Contas conferem a certos aspectos de sua atividade um caráter fundamentalmente distinto das auditorias contábeis e operacionais que realizam as EFSs organizadas em um sistema hierárquico dirigido por um Auditor Geral ou Controlador Geral.

1.0.14 Para garantir a realização de um trabalho de alta qualidade, devem-se seguir normas apropriadas. Os objetivos de determinado trabalho ou tarefa ditam as normas específicas a serem seguidas. Cabe a cada EFS estabelecer as diretrizes segundo as quais as normas da INTOSAI, ou outras normas específicas, devem ser seguidas na execução dos seus vários tipos de tarefas, a fim de garantir que o trabalho e seus resultados sejam de alta qualidade.

1.0.15 Os postulados básicos de auditoria estipulam que:

A EFS deve usar sua própria capacidade de julgamento nas diversas situações que se apresentem no exercício de sua função fiscalizadora (vide parágrafo 1.0.6b).

1.0.16 As evidências de auditoria desempenham um papel importante na decisão do auditor quanto à seleção das questões e áreas a serem auditadas, assim como quanto à natureza, cronograma e extensão dos exames e procedimentos de auditoria.

1.0.17 A competência legal da EFS está acima de quaisquer convenções contábeis ou de auditoria com as quais possa conflitar e, portanto, guarda

---

uma relação significativa com as normas de auditoria empregadas pelas EFSs. Conseqüentemente, as normas de auditoria da INTOSAI — e também quaisquer normas de auditoria de outras procedências — não podem ser prescritivas nem de aplicação compulsória por parte da EFS ou de seu pessoal.

1.0.18 A EFS deve avaliar o grau de compatibilidade das normas de auditoria de outras procedências com o exercício de sua competência legal. A EFS deve reconhecer, contudo, que as normas de auditoria da INTOSAI representam um consenso de opiniões de auditores públicos e procurar aplicá-las quando forem compatíveis com suas atribuições. A EFS deve, quando necessário, procurar eliminar as incompatibilidades, a fim de permitir a adoção de normas apropriadas.

1.0.19 Em certos aspectos de sua competência legal, em particular os relacionados com a auditoria de demonstrações contábeis, os objetivos da EFS podem ser similares aos do setor privado. Por conseguinte, normas do setor privado para a auditoria de demonstrações contábeis, emitidas por órgãos normativos oficiais, podem ser aplicáveis ao setor público.

1.0.20 Os postulados básicos de auditoria estipulam ainda que:

O maior grau de conscientização da sociedade torna mais evidente a necessidade de que as pessoas ou entidades gestoras de recursos públicos cumpram sua obrigação de prestar contas, como também que esse processo seja adequado e funcione eficazmente (vide parágrafo 1.0.6c).

1.0.21 Em alguns países, as disposições legais estabelecem que as entidades obrigadas a prestar contas apresentem relatórios ao Presidente, Rei ou Conselho de Estado, mas, na maioria deles, os relatórios são apresentados ao Poder Legislativo, diretamente, ou por intermédio do Poder Executivo. Certas EFSs têm poder judicante, que é exercido, dependendo do país, sobre as contas, sobre os responsáveis por elas ou até mesmo sobre os administradores. Os julgamentos e decisões destas instituições constituem uma complementação natural da função administrativa de auditoria de que estão incumbidas, de forma que suas atribuições judicantes devem estar inseridas na lógica dos objetivos gerais perseguidos pelo controle externo e, particularmente, naqueles relacionados a questões contábeis.

---

1.0.22 As empresas públicas também são obrigadas a prestar contas e podem ter finalidades comerciais, como é o caso de empresas criadas por lei ou por disposição do Poder Executivo ou de empresas nas quais o governo seja acionista majoritário. Independentemente da forma como estão constituídas, de suas funções, do seu grau de autonomia ou do seu regime financeiro, tais entidades devem prestar contas, em última instância, ao órgão legislativo superior.

1.0.23 Os postulados básicos de auditoria estabelecem ainda que:

A implantação, nos órgãos públicos, de sistemas adequados de informação, controle, avaliação e elaboração de relatórios torna mais fácil o cumprimento da obrigação de prestar contas. Os administradores têm a responsabilidade de zelar para que os relatórios financeiros e outras informações sejam corretos e suficientes, tanto na forma como no conteúdo (vide parágrafo 1.0.6d).

1.0.24 Relatórios e demonstrações contábeis com dados corretos e suficientes são a expressão da situação financeira e dos resultados das operações da entidade. Constitui também obrigação da entidade o desenvolvimento de um sistema prático que forneça informações pertinentes e confiáveis.

1.0.25 Os postulados básicos de auditoria estipulam que:

De acordo com as necessidades do governo, as autoridades competentes devem promulgar normas de contabilidade aceitáveis atinentes à elaboração e divulgação dos relatórios financeiros. Já as entidades auditadas devem estabelecer objetivos e metas de desempenho específicos e mensuráveis (vide parágrafo 1.0.6e).

1.0.26 As EFSs devem cooperar com os órgãos normatizadores da área contábil, a fim de garantir a adequação das normas à administração pública.

1.0.27 As EFSs também devem recomendar às entidades auditadas que estabeleçam objetivos mensuráveis e claramente explicitados, assim como metas de desempenho para esses objetivos.

1.0.28 Os postulados básicos de auditoria estabelecem que:

---

---

A aplicação efetiva de normas contábeis aceitáveis deve resultar na apresentação fidedigna da situação financeira e dos resultados das operações (vide parágrafo 1.0.6f).

1.0.29 A premissa de que um pré-requisito para a fidedignidade das demonstrações seja a aplicação consistente de normas contábeis significa que a entidade auditada deve seguir aquelas que forem apropriadas às circunstâncias e aplicá-las de maneira sistemática. O auditor não deve considerar a observância correta às normas contábeis como prova definitiva da apresentação fidedigna dos vários relatórios financeiros. A fidedignidade constitui uma expressão da opinião do auditor, que ultrapassa os limites da mera aplicação estrita de normas contábeis. Essa premissa reforça a tese de que as normas de auditoria não passam de requisitos mínimos para a atuação do auditor. A decisão de ultrapassar esse mínimo fica a seu critério.

1.0.30 Os postulados básicos de auditoria estipulam que:

A existência de um sistema de controle interno adequado reduz ao mínimo o risco de erros e irregularidades (vide parágrafo 1.0.6g).

1.0.31 A entidade auditada, e não o auditor, é responsável pelo desenvolvimento de sistemas adequados de controle interno para proteger seus recursos. Também constitui sua obrigação garantir a existência e o funcionamento desses controles, de forma a assegurar o cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis, bem como a probidade e adequação das decisões tomadas. Contudo, isso não exime o auditor de apresentar propostas e recomendações ao auditado, quando se verificarem controles inadequados ou inexistentes.

1.0.32 Os postulados básicos de auditoria estipulam que:

O estabelecimento de disposições legais facilita a cooperação das entidades auditadas, no que diz respeito ao acesso e à manutenção dos dados pertinentes, necessários à avaliação global das atividades auditadas (vide parágrafo 1.0.6h).

1.0.33 A EFS deve ter acesso às fontes de informações e aos dados, assim como aos funcionários e empregados da entidade auditada, a fim de se desincumbir eficientemente de suas responsabilidades de auditoria. O es-

---

tabelecimento de disposições legais que garantam esse acesso do auditor às informações e ao pessoal contribuirá para reduzir futuros problemas nesse campo.

1.0.34 Os postulados básicos de auditoria estipulam que:

Todas as atividades de fiscalização da EFS devem ser desempenhadas no exercício de sua competência legal (vide parágrafo 1.0.6i).

1.0.35 As EFSs geralmente são instituídas pelo órgão legislativo superior ou por disposição constitucional. Em alguns casos, a esfera de ação da EFS é regulada mais pelo costume do que por disposição legal específica. Via de regra, a lei ou regulamento estabelece a forma de constituição da EFS (por exemplo: tribunal, conselho, comissão, órgão oficial ou ministério). Também estabelece os termos e condições da competência, duração, poderes, deveres, funções, responsabilidades gerais e outras questões relativas ao exercício do cargo de seus titulares e ao cumprimento de suas respectivas funções e deveres.

1.0.36 Qualquer que seja o seu sistema organizacional, a função essencial da EFS é assegurar e promover o cumprimento da obrigação de prestar contas no setor público, incluindo-se a promoção de boas práticas de gestão econômico-financeira. Qualquer que seja a natureza das disposições adotadas, a função essencial das EFSs é garantir e promover o cumprimento do dever de prestação de contas no setor público. Em alguns países a EFS é um Tribunal, integrado por juízes, e que tem autoridade sobre os responsáveis por contas que lhe devam ser prestadas. Em virtude desta função judicante, a EFS precisa assegurar-se de que toda pessoa responsável por recursos públicos lhe preste contas e esteja, nesse sentido, sujeita à sua fiscalização.

1.0.37 Há uma importante relação complementar entre esse poder judicante e as outras características da auditoria. Estas características devem ser consideradas como parte da lógica dos objetivos gerais perseguidos pelo controle externo e mais especificamente daqueles relacionados com a gestão contábil.

1.0.38 O escopo de atuação da fiscalização pública abrange as auditorias de regularidade e as operacionais ou de gestão.

---

1.0.39 A auditoria de regularidade tem por objetivo:

- (a) certificar que as entidades responsáveis cumpriram sua obrigação de prestar contas, o que inclui o exame e a avaliação dos registros financeiros e a emissão de parecer sobre as demonstrações contábeis;
- (b) emitir parecer sobre as contas do governo;
- (c) auditar os sistemas e as operações financeiras, incluindo o exame da observância às disposições legais e regulamentares aplicáveis;
- (d) auditar o sistema de controle interno e as funções da auditoria interna;
- (e) verificar a probidade e a adequação das decisões administrativas adotadas pela entidade auditada; e
- (f) informar sobre quaisquer outros assuntos, decorrentes ou relacionados com a auditoria, que a EFS considere necessário revelar.

1.0.40 A auditoria operacional ou de gestão preocupa-se em verificar a economia, a eficiência e a eficácia, e tem por objetivo determinar:

- (a) se a administração desempenhou suas atividades com economia, de acordo com princípios, práticas e políticas administrativas corretas;
- (b) se os recursos humanos, financeiros e de qualquer outra natureza são utilizados com eficiência, incluindo o exame dos sistemas de informação, dos procedimentos de mensuração e controle do desempenho e as providências adotadas pelas entidades auditadas para sanar as deficiências detectadas; e
- (c) a eficácia do desempenho das entidades auditadas em relação ao alcance de seus objetivos e avaliar os resultados alcançados em relação àqueles pretendidos.

1.0.41 Pode haver, na prática, uma superposição entre as auditorias de regularidade e operacional ou de gestão. Nesse caso, a classificação da auditoria dependerá de seu objetivo principal.

1.0.42 Em muitos países, a competência legal da EFS com relação à auditoria operacional não inclui a revisão da orientação política dos programas de governo. De qualquer modo, essa competência deve definir claramente os poderes e responsabilidades da EFS quanto à auditoria operacional em todas as áreas da atividade governamental, a fim de facilitar, entre outras coisas, a aplicação de normas de auditoria apropriadas.



---

1.0.43 Em alguns países, as disposições constitucionais ou legais em vigor nem sempre conferem à EFS poderes para examinar a “eficácia” nem a “eficiência” da administração financeira do Executivo. Nesses casos, a avaliação da oportunidade ou da utilidade das decisões administrativas, bem como da eficácia da administração, cabe a Ministros, a quem se atribui a tarefa de organizar os serviços administrativos, sendo eles responsáveis pela sua gestão perante o Legislativo. A expressão que parece ser a mais adequada, nesse caso, para descrever as auditorias que ultrapassam os limites tradicionais da regularidade e da legalidade é “auditoria da boa gestão”. Tal auditoria não busca efetuar um exame crítico da eficácia nem da eficiência no uso dos recursos financeiros, mas sim proceder a uma análise da despesa pública à luz dos princípios gerais da boa administração. Os dois tipos de auditorias — de regularidade e de gestão — podem, na prática, ser realizados concomitantemente, porquanto são mutuamente reforçadoras: a auditoria de regularidade sendo preparatória para a de gestão, e a última levando à correção de situações causadoras de irregularidades.

1.0.44 O controle das contas públicas será promovido de forma mais efetiva quando a competência legal da EFS permitir-lhe executar ou dirigir a execução de auditorias de regularidade e operacionais em todas as organizações públicas.

1.0.45 Os postulados básicos de auditoria estipulam que:

As EFSs devem aperfeiçoar as técnicas usadas para auditar a validade dos procedimentos de avaliação de desempenho (vide parágrafo 1.0.6j).

1.0.46 O aumento das funções dos auditores requer deles o aperfeiçoamento e a elaboração de novas técnicas e metodologias para avaliar se as entidades auditadas aplicam critérios razoáveis e válidos para a avaliação de desempenho. Os auditores devem, para tanto, fazer uso de técnicas e metodologias adotadas por outras disciplinas.

1.0.47 A extensão da competência legal da EFS determinará a extensão das normas de auditoria a serem aplicadas.

---

# Capítulo II

## 2.1 Normas Gerais de Auditoria Pública

2.1.1 Este capítulo trata das normas gerais de auditoria pública, as quais estabelecem os requisitos para que o auditor e/ou a instituição fiscalizadora possam desempenhar, com competência e eficácia, as tarefas a que se referem as normas aplicáveis à execução da auditoria e à elaboração de relatórios.

2.1.2 As normas gerais de auditoria estabelecem que as EFSs devem adotar políticas administrativas e procedimentos para:

- (a) recrutar pessoal com a adequada qualificação (vide parágrafo 2.1.3);
- (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 (vide parágrafo 2.1.5);
- (c) elaborar manuais, guias e instruções para a execução das auditorias (vide parágrafo 2.1.13);
- (d) aproveitar a formação técnica e experiência profissional dos seus auditores e identificar os 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 as metas preestabelecidas com o zelo profissional e empenho devidos (vide parágrafo 2.1.15); e
- (e) revisar a eficiência e a eficácia de suas normas e procedimentos internos (vide parágrafo 2.1.25);

2.1.3 As normas gerais de auditoria aplicáveis às EFSs estabelecem que:

As EFSs devem adotar diretrizes e procedimentos para recrutar pessoal com a adequada qualificação (vide parágrafo 2.1.2a).

O parágrafo seguinte desenvolve essa norma.

2.1.4 O pessoal da EFS deve possuir formação de nível superior apropriada, bem como ser adequadamente capacitado e experiente. A EFS deve

---

estabelecer e revisar regularmente os requisitos mínimos de formação profissional exigidos para a nomeação de auditores.

2.1.5 As normas gerais aplicáveis às EFSs estabelecem que:

As EFSs devem adotar diretrizes e procedimentos para aperfeiçoar e treinar seu pessoal, a fim de capacitá-lo a desempenhar suas tarefas com eficácia, assim como definir critérios para promoção dos auditores e demais funcionários (vide parágrafo 2.1.2b).

Os parágrafos seguintes explicam o treinamento e o aperfeiçoamento como norma de auditoria.

2.1.6 A EFS deve tomar as medidas cabíveis para proporcionar um contínuo aperfeiçoamento profissional a seu pessoal, oferecendo-lhe treinamento dentro da própria instituição, bem como promovendo a sua participação em cursos externos.

2.1.7 A EFS deve manter um cadastro das qualificações profissionais de seu pessoal, com o fim de facilitar o planejamento das auditorias, bem como identificar suas necessidades de aperfeiçoamento profissional.

2.1.8 A EFS deve fixar e revisar periodicamente os critérios para a promoção de seus auditores e demais funcionários, inclusive os requisitos de formação profissional.

2.1.9 A EFS deve também estabelecer e aperfeiçoar sistemas e procedimentos que contribuam para o desenvolvimento profissional de seu pessoal no que se refere às técnicas e métodos aplicáveis às auditorias que realiza.

2.1.10 Os funcionários da EFS devem ter um amplo conhecimento do setor público, inclusive de aspectos como o papel do Legislativo, as normas legais e institucionais que regem o funcionamento do Executivo e os estatutos das empresas públicas. Da mesma forma, o pessoal especializado em auditoria deve possuir conhecimentos suficientes das normas, diretrizes, procedimentos e práticas de auditoria da EFS.

2.1.11 O exame de sistemas financeiros, de registros contábeis e demonstrações contábeis requer conhecimentos de contabilidade e de disciplinas

---

afins, assim como da legislação e das disposições aplicáveis relacionadas com a obrigação de prestar contas por parte da entidade auditada. Por outro lado, a auditoria operacional pode exigir, além desses conhecimentos, treinamento em outras áreas como administração, gestão, economia e ciências sociais.

2.1.12 A EFS deve incentivar seu pessoal a filiar-se a associações profissionais relacionadas com o seu trabalho e a participar de suas atividades.

2.1.13 As normas gerais aplicáveis às EFSs estabelecem ainda que:

As EFSs devem adotar diretrizes e procedimentos para a elaboração de manuais, guias e instruções referentes à execução das auditorias (vide parágrafo 2.1.2c).

O parágrafo seguinte explica o significado desta norma de auditoria.

2.1.14 A orientação do pessoal da EFS por meio de circulares, bem como a existência de um manual de auditoria atualizado, contendo as diretrizes, normas e práticas da EFS, são importantes para a manutenção da qualidade das auditorias.

2.1.15 As normas gerais aplicáveis às EFSs estabelecem que:

As EFSs devem adotar diretrizes e procedimentos adequados para usufruir dos meios técnicos e profissionais de que dispõe e identificar os setores onde haja alguma carência; distribuir adequadamente esses meios e designar um número suficiente de pessoas para cada auditoria; realizar um planejamento e uma supervisão adequados para alcançar as metas preestabelecidas com o zelo profissional e empenho devidos (vide parágrafo 2.1.2d).

Os parágrafos seguintes explicam esta norma de auditoria.

2.1.16 Deve-se avaliar os recursos necessários para cada auditoria, com o fim de se designar profissionais especializados adequados para o trabalho e de se estabelecer um controle sobre os recursos humanos a serem utilizados na auditoria.

---

2.1.17 O grau de especialização dos recursos humanos para cada auditoria específica varia segundo o tipo da auditoria. Não é preciso que cada auditor seja especialista em todos os assuntos da competência legal das EFSs. Contudo, as diretrizes e os procedimentos usados na designação de pessoal para a auditoria devem procurar distribuir os especialistas de acordo com a natureza do trabalho. Assim, a equipe formada reunirá a especialização e a experiência necessárias àquela auditoria específica.

2.1.18 A EFS deve ter a faculdade de recrutar especialistas de procedência externa, caso a boa execução do trabalho assim o exija, para que as constatações, conclusões e recomendações da auditoria sejam claras, bem fundamentadas e reflitam uma adequada compreensão do assunto objeto da auditoria.

Compete à EFS julgar, de acordo com as circunstâncias de cada caso, se seus próprios auditores atendem às suas necessidades ou se deve recorrer a especialistas externos.

2.1.19 O estabelecimento de diretrizes e procedimentos para a supervisão das auditorias constitui um importante fator para que as EFSs desempenhem suas funções com um nível de competência apropriado.

A EFS deve assegurar-se de que as auditorias sejam planejadas e supervisionadas por auditores competentes, conhecedores de suas normas e métodos, e familiarizados com as particularidades da área em questão.

2.1.20 Quando a EFS tiver competência legal para auditar as demonstrações contábeis do Poder Executivo como um todo, as equipes encarregadas desse trabalho devem estar capacitadas para realizar uma avaliação coordenada dos sistemas contábeis dos diferentes órgãos, assim como das formas de coordenação e dos mecanismos de controle do órgão central. Estas equipes devem conhecer os respectivos sistemas de contabilidade e de controle do governo, bem como ter suficiente domínio das técnicas usadas pela EFS nesse tipo de auditoria.

2.1.21 A menos que a EFS esteja capacitada para realizar, dentro de um prazo razoável, todas as auditorias pertinentes, inclusive auditorias operacionais que englobem o desempenho de cada entidade auditada em sua totalidade, é necessário estabelecer critérios para determinar que ati-

---

vidades de auditoria, em cada ciclo ou período de tempo, darão a maior garantia possível de que cada entidade auditada está cumprindo a *accountability*\*.

2.1.22 Ao definir a distribuição de seus recursos entre as diferentes atividades de auditoria, a EFS deve dar prioridade àquelas tarefas que, por lei, precisam ser realizadas dentro de um prazo específico. Deve-se dar especial atenção ao planejamento estratégico, a fim de se identificar a ordem adequada de prioridade das auditorias que, a seu juízo, a EFS pretenda realizar.

2.1.23 A EFS deve ser criteriosa com as informações disponíveis ao determinar suas prioridades, para que seja mantida a qualidade do trabalho no exercício de sua competência legal. A manutenção de um arquivo completo de dados sobre a estrutura, funções e operações das entidades auditadas auxiliará a EFS a identificar áreas significativas ou vulneráveis ou, ainda, que precisem ter sua administração melhorada.

2.1.24 As autoridades competentes da EFS devem dar sua devida autorização antes do início de cada auditoria. Essa autorização deve indicar claramente os objetivos da auditoria e seu escopo, os recursos aplicáveis, tanto em qualidade quanto em quantidade, os procedimentos de revisão do seu andamento em ocasiões oportunas e as datas para a conclusão dos trabalhos e para a entrega do respectivo relatório.

2.1.25 As normas gerais aplicáveis às EFS estabelecem que:

As EFSs devem adotar diretrizes e procedimentos adequados para revisar a eficiência e a eficácia de suas normas e procedimentos internos (vide parágrafo 2.1.2e).

Os parágrafos seguintes explicam esta norma de auditoria.

2.1.26 Dada a importância de que as EFSs realizem suas funções da melhor maneira possível, deve ser prestada especial atenção aos programas relativos ao controle de qualidade de suas atividades fiscalizadoras e dos resultados alcançados. Os benefícios advindos de tais programas tornam

---

\* (N. do T.) Obrigação de prestar contas por uma responsabilidade recebida.

---

essencial a destinação de recursos suficientes para esse fim. É importante que o valor dos recursos usados nesses programas corresponda aos benefícios a serem obtidos.

2.1.27 As EFSs devem implantar sistemas e procedimentos para:

- (a) confirmar se os procedimentos de controle de qualidade funcionam satisfatoriamente;
- (b) assegurar a qualidade dos relatórios de auditoria; e
- (c) promover melhorias e evitar que se repitam as deficiências.

2.1.28 Como forma adicional de assegurar a qualidade do seu desempenho, além da supervisão das atividades de auditoria por parte do pessoal hierarquicamente responsável por elas, é aconselhável que as EFSs estabeleçam procedimentos próprios para garantir a qualidade do seu trabalho. Por exemplo, o planejamento, a execução e o relatório de auditorias escolhidas por amostragem podem sofrer uma minuciosa revisão por parte de funcionários devidamente qualificados não envolvidos nessas auditorias, consultando os respectivos dirigentes sobre os resultados dos procedimentos internos de garantia da qualidade e informando periodicamente às autoridades superiores da EFS.

2.1.29 Convém que as EFSs instituam um sistema próprio de auditoria interna, dotado de amplos poderes, para ajudá-las a administrar eficazmente suas atividades e a manter a qualidade do seu trabalho.

2.1.30 A qualidade do trabalho das EFSs pode melhorar com o fortalecimento dos seus sistemas de revisão interna e, possivelmente, mediante a avaliação independente desse trabalho.

2.1.31 Em certos países, a auditoria de regularidade e legalidade assume a forma de um controle preventivo da despesa pública, mediante a aprovação da EFS da execução do gasto.

2.1.32 Geralmente, entende-se por auditoria preventiva aquela realizada a tempo de ainda permitir à instituição de auditoria evitar a execução de um ato considerado irregular.

2.1.33 Enquanto a auditoria a *posteriori* pode apenas constatar as irregularidades, após terem ocorrido e ser tarde demais para corrigi-las, a auditoria

---

a *priori*, ao contrário, implica ação imediata: possibilidade de impugnação da despesa em caso de irregularidade de natureza jurídica ou contábil verificada pela EFS.

2.1.34 Algumas EFSs colaboram na criação e/ou revisão e aprovação de sistemas contábeis e posteriormente revisam o funcionamento desses sistemas.

2.1.35 As EFSs devem verificar a observância às normas aplicáveis, tanto nas auditorias a *priori*, como nas a *posteriori*, bem como se são documentados os desvios destas normas eventualmente considerados apropriados.

## 2.2 Normas Profissionais do Auditor

2.2.1 As normas gerais de auditoria estabelecem:

- (a) o auditor e a EFS devem ser independentes (vide parágrafo 2.2.2);
- (b) a EFS deve evitar o conflito de interesse entre o auditor e a entidade auditada (vide parágrafo 2.2.31);
- (c) o auditor e a EFS devem possuir a competência necessária (vide parágrafo 2.2.33); 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 (vide parágrafo 2.2.39).

---

### Independência

2.2.2 As normas gerais aplicáveis tanto ao auditor quanto à EFS estabelecem:

O auditor e a EFS devem ser independentes (vide parágrafo 2.2.1a).

Os parágrafos seguintes explicam a independência como uma norma de auditoria. Especificamente, os parágrafos 2.2.5 e 2.2.12 explicam a independência em relação ao Legislativo; os parágrafos 2.2.13 e 2.2.24 expli-



---

cam-na em relação ao Executivo e os parágrafos 2.2.25 e 2.2.29 em relação à entidade auditada.

2.2.3 A necessidade de se proceder com independência e objetividade na auditoria é vital, qualquer que seja a forma de governo. Um grau adequado de independência, tanto em relação ao Poder Legislativo, como ao Executivo, é essencial para a execução da auditoria e para a credibilidade dos seus resultados.

2.2.4 Critérios para o estabelecimento e manutenção da adequada independência da EFS podem ser fixados, de forma mais fácil e clara, nos países onde o Poder Legislativo for distinto do Executivo (quer sejam ou não os membros do Poder Executivo também membros do Legislativo). Uma vez que isso ocorre em um grande número de países integrantes da INTOSAI, essas normas estabelecem os critérios para a independência das EFSs desses países, sendo necessário modificá-los e adaptá-los para os demais países.

2.2.5 O Poder Legislativo é um dos principais beneficiários dos serviços da EFS. A competência legal da EFS provém da Constituição ou de outras disposições legais e uma característica geral de sua função é fornecer informações ao legislativo. Espera-se que a EFS trabalhe estreitamente com o Poder Legislativo, inclusive com quaisquer de suas comissões encarregadas de examinar os relatórios da EFS. Tal cooperação pode contribuir para a eficaz continuidade do trabalho da EFS.

2.2.6 Da mesma forma, os resultados importantes da fiscalização da execução orçamentária do governo e dos órgãos da administração pública, assim como as controvérsias e desentendimentos com os órgãos auditados, devem ser levados ao conhecimento do Legislativo por meio de relatório anual ou comunicação especial.

2.2.7 Comissões especiais do Legislativo podem ser encarregadas de examinar, na presença de ministros, de representantes dos órgãos auditados e de outros representantes, as observações constantes dos relatórios e comunicações especiais da EFS. O estreito vínculo entre o Legislativo e a EFS pode também ser implementado por meio de um exame do orçamento, assim como pela assistência técnica ao trabalho das comissões parlamentares incumbidas de examinar os projetos orçamentários.

---

2.2.8 A EFS pode fornecer aos membros do Legislativo resumos de fatos constantes dos relatórios de auditoria, mas é importante que a EFS se mantenha à margem de influências políticas, a fim de preservar a imparcialidade no desempenho de suas funções fiscalizadoras. Isso implica que a EFS não seja susceptível a interesses políticos particulares, nem tampouco dê a impressão de sê-lo.

2.2.9 Embora a EFS deva observar as leis, sua independência exige que não se sujeite ao comando do Legislativo ao programar, planejar e executar suas auditorias. A EFS precisa de liberdade para estabelecer prioridades e programar seu trabalho de acordo com sua competência legal e também para adotar metodologias apropriadas às auditorias a serem realizadas.

2.2.10 Em alguns países, a fiscalização da gestão financeira do governo constitui uma prerrogativa do Parlamento ou Assembléia eleita; isso pode também ocorrer com a auditoria da receita e da despesa, em nível regional, onde o controle externo cabe à Assembléia Legislativa. Nesses casos, a fiscalização é realizada em nome do Legislativo, sendo conveniente que a EFS leve em conta seus pedidos de investigações específicas, ao programar os trabalhos de auditoria. Contudo, é importante que a EFS mantenha sua liberdade para conduzir todas as suas atividades, inclusive as tarefas solicitadas pelo Parlamento.

2.2.11 É conveniente que a legislação estabeleça os requisitos mínimos necessários à elaboração dos relatórios, assim como os temas sujeitos a auditoria, fixando prazos razoáveis para a sua apresentação.

Além disso, a existência de disposições flexíveis referentes aos relatórios a serem apresentados ao legislativo, sem restrições quanto ao seu conteúdo e periodicidade, contribuiria para a manutenção da independência da EFS.

2.2.12 O Poder Legislativo precisa prover a EFS com recursos suficientes para o exercício eficaz de sua competência legal. Por sua vez, ela deve responder pelo uso desses recursos.

2.2.13 O Poder Executivo e a EFS podem ter interesses comuns em promover a *accountability* no setor público. Entretanto, a relação precípua da EFS para com o Executivo deve corresponder à de um auditor externo.

---

Como tal, os relatórios da EFS auxiliam o Executivo ao apontarem as deficiências da administração e recomendarem medidas saneadoras. A EFS deve tomar cuidado no sentido de evitar participar de atividades da alçada do Executivo que possam prejudicar a sua independência e objetividade no cumprimento de suas funções.

2.2.14 É importante para a independência da EFS que o governo não tenha nenhum poder de ingerência sobre o desempenho de suas funções. A EFS não deve ser obrigada a executar, modificar ou abster-se de realizar determinadas auditorias, nem tampouco retirar ou alterar constatações, conclusões e recomendações.

2.2.15 Uma certa cooperação entre a EFS e o Executivo é recomendável em determinadas áreas. A EFS deve estar apta para, com presteza, assessorar o executivo em questões relativas a princípios e normas contábeis e aspectos formais das demonstrações contábeis. A EFS deve assegurar-se de que, ao prestar tal assessoramento, não estará assumindo qualquer compromisso explícito ou implícito que impeça o exercício independente de sua competência legal.

2.2.16 A preservação da independência da EFS não impede que o Executivo lhe proponha auditoria de certos assuntos. Entretanto, para que a EFS exerça sua independência plenamente deve-lhe ser facultado recusar qualquer dessas propostas. É fundamental para a independência da EFS que as decisões relativas à programação dos trabalhos de auditoria caibam, em última instância, à própria EFS.

2.2.17 O provimento de recursos à EFS constitui um aspecto delicado quanto ao seu relacionamento com o Executivo. Como reflexo de diferenças constitucionais e institucionais, as disposições que regem provimento de recursos à EFS podem estar relacionadas, de várias formas, à situação financeira e à política de execução da despesa do Executivo. Em contrapartida, para promover o controle eficaz das contas públicas, a EFS precisa contar com os recursos necessários ao desempenho satisfatório de suas atribuições.

2.2.18 A EFS deve comunicar ao Legislativo qualquer restrição em matéria de recursos ou quaisquer outras restrições, por parte do Executivo, que possam cercear o exercício de sua competência legal.

---

2.2.19 A legislação que dispõe sobre a competência legal da EFS deve prever seu livre e total acesso a todas as instalações e registros referentes às entidades e operações auditadas, devendo ainda conferir à EFS poderes suficientes para obter informações pertinentes das pessoas ou entidades que as possuam.

2.2.20 O Poder Executivo também deve, por praxe ou imposição legal, permitir o acesso da EFS às informações confidenciais que sejam necessárias e pertinentes para o cumprimento de suas funções.

2.2.21 A existência de condições que definam o tempo de permanência no cargo dos titulares das EFSs pode contribuir para a sua independência em relação ao Executivo. Por exemplo, os titulares das EFSs podem ser designados para ocupar o cargo por um longo período fixo de tempo ou então até que atinjam uma idade limite para a aposentadoria. Por outro lado, condições que obriguem a EFS a sujeitar-se à vontade do Executivo exercerão uma influência negativa sobre a sua independência. Assim sendo, é desejável que, em princípio, ao se estabelecerem as condições para o término do exercício do cargo ou para a destituição do seu titular, sejam adotadas disposições similares às aplicadas aos cargos do Poder Judiciário ou assemelhados.

2.2.22 A independência dos membros das EFSs que exercem função judicante e que freqüentemente são organizadas de forma colegiada deve ser garantida de vários modos, particularmente pelo princípio da inamovibilidade dos juízes, pela prerrogativa do exercício do poder judicante, pela definição de sua situação perante a lei e pela sua independência como magistrado.

2.2.23 A fim de que a EFS não apenas exerça suas funções com independência do Executivo, mas também para que isto seja manifestado claramente, é importante que sua competência legal e posição independente sejam bem compreendidas pela sociedade. A EFS deve, ao surgirem oportunidades adequadas, promover um trabalho educativo nesse sentido.

2.2.24 A independência funcional da EFS não impede que ela compartilhe, com órgãos do Poder Executivo, certos aspectos de sua administração, tais como relações trabalhistas, administração de pessoal, administração do patrimônio ou aquisição de equipamentos e materiais. Os órgãos

---

do Executivo não devem, entretanto, tomar decisões que possam por em risco a independência da EFS no exercício de sua competência legal.

2.2.25 A EFS deve ser independente das entidades auditadas. Contudo, deve procurar promover, entre essas entidades, a compreensão de seu papel e função, objetivando manter com elas um bom relacionamento que possa ajudar a EFS a obter informações espontâneas e fidedignas, bem como a conduzir discussões numa atmosfera de respeito e compreensão mútuos. Por outro lado, o relacionamento com as entidades auditadas não deve ser tão estreito que impeça que o planejamento, a realização e a elaboração do relatório das auditorias sejam eficazes e imparciais. Nesse sentido, enquanto seja preservada sua independência, a EFS pode consentir em participar de reformas planejadas pelo governo, em áreas envolvendo contas públicas ou legislação financeira, ou pode também anuir em ser consultada, quando da elaboração de projetos de leis ou outras disposições legais que afetem suas atribuições e poderes. Contudo, nesses casos, a EFS não deve interferir na administração do governo e sim cooperar com certos órgãos, prestando-lhes assistência técnica ou oferecendo-lhes sua experiência administrativa e financeira.

2.2.26 Ao contrário da auditoria do setor privado, onde se estipula o trabalho do auditor em um contrato de prestação de serviços, a entidade auditada não mantém uma relação de cliente para com a EFS. Essa última deve ser livre e imparcial no desempenho de sua competência legal e levar em consideração as opiniões da administração ao formular seus pareceres, conclusões e recomendações de auditoria, sem assumir, todavia, qualquer responsabilidade perante a administração da entidade auditada quanto ao escopo ou natureza de sua auditoria.

2.2.27 A EFS não deve tomar parte na administração nem nas atividades das entidades auditadas. Os auditores não devem ser membros de conselhos diretores e, caso necessitem prestar algum assessoramento, devem fazê-lo sob a forma de sugestão ou recomendação de auditoria, deixando isso bem claro.

2.2.28 O auditor da EFS que mantiver estreitas relações com a administração da entidade auditada, sejam sociais, de parentesco ou de qualquer outro tipo, que possam provocar uma diminuição de sua objetividade, não deverá ser designado para auditar essa entidade.

---

2.2.29 O pessoal da EFS deve abster-se de instruir funcionários da entidade auditada quanto às suas obrigações. No caso de a EFS resolver designar funcionários para atuarem permanentemente junto à entidade auditada, com o fim de facilitar a fiscalização contínua de suas operações, programas e atividades, esses funcionários não devem participar de nenhum processo de decisão nem de autorização que seja da responsabilidade da administração da entidade auditada.

2.2.30 Para obter assistência em geral de profissionais experientes, a EFS pode cooperar com instituições acadêmicas e manter relações formais com associações profissionais, desde que não comprometam a sua independência e objetividade.

---

### **Conflitos de interesses**

2.2.31 A EFS deve evitar o conflito de interesse entre o auditor e a entidade auditada (vide parágrafo 2.2.1b).

2.2.32 A EFS desempenha seu papel realizando auditoria nas entidades jurisdicionadas e informando acerca dos resultados auditoriais. Para o cumprimento desta atribuição, a EFS deve manter sua independência e objetividade. Outrossim, a aplicação de normas gerais de auditoria adequadas auxiliará a EFS no cumprimento desses requisitos.

---

### **Competência**

2.2.33 As normas gerais aplicáveis tanto ao auditor quanto à EFS estabelecem que:

O auditor e a EFS devem possuir a competência necessária (vide parágrafo 2.2.1c).

Os parágrafos seguintes explicam a competência como norma de auditoria.

2.2.34 Em virtude de sua competência legal, a EFS geralmente deve elaborar e relatar pareceres, conclusões e recomendações de auditoria. Em algumas EFSs esta obrigação é prerrogativa do seu titular e, nas de estrutura colegiada, da própria instituição.

---

2.2.35 As discussões no seio da EFS imprimem objetividade e autoridade aos pareceres e decisões. Nas EFSs colegiadas, os pareceres e decisões finais representam a opinião da organização como um todo, mesmo quando a ação for tomada ou exercida por unidades que constituam subdivisões da entidade, embora conservando sua competência como, por exemplo, uma Câmara, Câmara Mista ou seção de uma Câmara. Possuindo a EFS um único titular, todos os pareceres e decisões são proferidos por ele ou em seu nome.

2.2.36 Dado que o cumprimento dos deveres e obrigações que recaem sobre as EFSs é decisivo para o controle das contas públicas, as EFSs devem aplicar, no desenvolvimento de suas funções, as metodologias e práticas da mais alta qualidade. Incumbe-lhes, portanto, fixar as normas e os procedimentos que têm de ser aplicados de modo que fique garantido o exercício eficaz de sua competência legal, o que supõe, por parte tanto de seu pessoal como dos especialistas contratados, uma estrita observância de suas normas, procedimentos de planejamento, metodologias e supervisão.

2.2.37 A EFS deve dispor de qualificação técnica e de experiência necessária ao desempenho eficaz de sua competência legal. Qualquer que seja a natureza da auditoria, ela deve ser realizada por pessoas cuja formação e experiência correspondam à natureza, escopo e complexidade do trabalho de auditoria. A EFS deve contar com uma gama completa de métodos atualizados de auditoria, inclusive técnicas de análise de sistemas, métodos analíticos de exame e de amostragem estatística e de auditoria de sistemas informatizados.

2.2.38 Quanto mais ampla e irrestrita for a natureza da competência legal da EFS, mais complexa tornar-se-á a tarefa de garantir a qualidade de todo o seu trabalho. Assim, poderes que deixem a critério da EFS a frequência com que deve realizar suas auditorias, bem como a natureza de seus relatórios, requerem dela um elevado nível gerencial.

---

### **Zelo Profissional**

2.2.39 As normas gerais aplicáveis tanto ao auditor quanto à EFS estabelecem que:

---

O auditor e a EFS devem agir com o devido zelo profissional e interesse ao observarem as normas de auditoria da INTOSAI. Isso inclui o devido zelo profissional ao planejar e executar, reunir e avaliar informações probatórias e ao relatar suas constatações, conclusões e recomendações (vide parágrafo 2.2.1d).

Os parágrafos seguintes explicam o zelo profissional como norma de auditoria.

2.2.40 A EFS deve proceder e demonstrar que procede com objetividade nas auditorias dos órgãos e empresas públicas. Deve também ser imparcial em suas avaliações e nos seus relatórios de auditoria.

2.2.41 O uso e aplicação dos diferentes conhecimentos técnicos devem ser de uma qualidade apropriada à complexidade de cada auditoria. Os auditores devem estar atentos às falhas de controle, impropriedades contábeis, erros e operações ou resultados incomuns que possam ser indícios de fraude, gastos impróprios ou ilegais, operações não autorizadas, desperdício, ineficiência ou improbidade.

2.2.42 Quando instituições autorizadas ou reconhecidas estabelecerem normas ou critérios para a contabilidade e para os relatórios das empresas públicas, a EFS poderá usá-los em seus exames.

2.2.43 Quando a EFS valer-se de especialistas de procedência externa para prestar-lhe assessoramento, deve fazê-lo com o devido zelo profissional, verificando se eles têm competência e capacidade para realizar o respectivo trabalho. Esta norma também se aplica ao se contratarem auditores externos. Ademais, deve-se tomar cuidado para garantir que, nesse tipo de contrato, fique estipulado que a definição do planejamento, do escopo, da execução e do relatório da respectiva auditoria caberá à EFS.

2.2.44 Caso a EFS, no cumprimento de suas funções, recorra ao assessoramento de especialistas de procedência externa, as normas que recomendam agir com o devido zelo profissional, nessas situações, também têm aplicação para a manutenção da qualidade do trabalho. O auxílio profissional de especialistas externos não exime a EFS da responsabilidade pelas opiniões formadas ou conclusões emitidas no trabalho de auditoria.



---

2.2.45 Quando a EFS usar o trabalho de outros auditores, deve aplicar os procedimentos adequados para ter certeza de que eles agiram com o devido zelo profissional e observaram as normas de auditoria pertinentes, podendo revisar seu trabalho para comprovação da qualidade.

2.2.46 As informações sobre a entidade auditada, obtidas em função do trabalho de auditoria, não devem ser usadas para fins que extrapolem o escopo da auditoria, da elaboração do parecer e do relatório do auditor. É fundamental que a EFS mantenha sigilo sobre o objeto da auditoria e das informações obtidas durante a sua realização. Contudo, a EFS deve ter a faculdade de comunicar às autoridades judiciais competentes quaisquer ilegalidades.

---

## Capítulo III

### Normas de Procedimentos na Execução da Auditoria Pública

3.0.1 O objetivo das normas de procedimento na execução da auditoria é estabelecer os critérios ou sistemas gerais que o auditor deve seguir para permitir que suas atuações sejam objetivas, sistemáticas e equilibradas. Essas táticas e ações representam as regras de inspeção que o auditor implementa, em sua busca de informações probatórias, visando a alcançar um determinado resultado.

3.0.2. Essas 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 essas 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.

3.0.3 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 (vide parágrafo 3.1.1).
- (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 (vide parágrafo 3.2.1).
- (c) O auditor, ao definir a extensão e o escopo da auditoria, deve examinar e avaliar a confiabilidade do controle interno (vide parágrafo 3.3.1).
- (d) Nas auditorias de regularidade (contábil e de cumprimento legal) deve-se verificar a observância às 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 contábeis 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 contábeis ou sobre os resultados das auditorias de regularidade.

Nas auditorias operacionais, deve-se avaliar a observância às leis e regulamentos aplicáveis, sempre que necessário, para satisfazer aos objetivos da auditoria. O auditor deve planejar a auditoria de forma a garantir adequadamente a detecção de atos ilegais que possam afetar significativamente 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.

Qualquer indício da existência de irregularidades, atos ilegais, fraude ou algum erro que possa ocasionar efeitos materiais sobre a auditoria em andamento deve motivar o auditor a aprofundar seus procedimentos auditoriais, com vistas a verificar ou dissipar esse tipo de incerteza.

A auditoria de regularidade constitui uma parte essencial da auditoria pública. Um dos mais importantes objetivos que esse 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. Isso 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 esse objetivo, as EFSs examinam as contas e demonstrações contábeis da administração pública, com o intuito de garantir que todas as operações tenham sido corretamente contraídas, autorizadas, liquidadas e registradas. A ausência de irregularidades resulta geralmente na concessão de quitação (vide parágrafo 3.4.1).

- (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 (vide parágrafo 3.5.1).
- (f) Na auditoria de regularidade (contábil e de cumprimento legal) e, quando for o caso, em outros tipos de auditoria, o auditor deve

analisar as demonstrações contábeis para verificar a observância às normas contábeis aceitáveis na elaboração e divulgação dos relatórios financeiros. A análise das demonstrações contábeis deve ser feita visando a proporcionar uma fundamentação sólida que permita a expressão de um parecer sobre elas (vide parágrafo 3.6.1).

## 3.1 Planejamento

3.1.1 As normas de procedimento na execução da auditoria prescrevem que:

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 (vide parágrafo 3.0.3a).

Os parágrafos seguintes explicam o planejamento como norma de procedimento.

3.1.2 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.

3.1.3 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;
- (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.

3.1.4 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 escopo da auditoria;
- (c) realizar uma análise preliminar para determinar o método a ser adotado, assim como a natureza e a extensão dos exames 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) levar ao conhecimento dos responsáveis pela entidade auditada o escopo, os objetivos e os critérios de avaliação da auditoria e discutirlos com eles sempre que necessário.

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

## 3.2 Supervisão e Revisão

3.2.1 As normas de procedimento na execução da auditoria estipulam que:

O trabalho realizado pela equipe de auditoria, em todos os seus níveis e fases, deve ser adequadamente supervisionado durante a auditoria e a documentação obtida deve ser revisada por um membro experiente da equipe (vide parágrafo 3.0.3b).

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

3.2.2 A supervisão é essencial para garantir a consecução dos objetivos da auditoria e a manutenção da qualidade do trabalho. Uma supervisão e um

---

controle adequados são, portanto, sempre necessários, independentemente da competência individual dos auditores.

3.2.3 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 especificada 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.

3.2.4 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. Isso deve ser feito à medida em que se vai cumprindo cada fase da auditoria. Essa revisão contribui para a auditoria muito mais que a uniformidade de critério e de avaliação e deve 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.

---

3.2.5 Esta norma funciona de modo diferente nas EFSs colegiadas. Nesse 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 alcance da inspeção e sobre as verificações e métodos a serem usados.

### **3.3 Exame e Avaliação do Controle Interno**

3.3.1 As normas de procedimento na execução da auditoria prescrevem que:

O auditor, ao definir a extensão e o escopo da auditoria, deve estudar e avaliar o grau de confiabilidade do controle interno (vide parágrafo 3.0.3c).

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

3.3.2 O exame e a avaliação do controle interno devem ser realizados de acordo com o tipo de auditoria. No caso da auditoria contábil, o exame 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 operacional, devem recair sobre os controles que ajudam a entidade auditada a desempenhar suas atividades de modo econômico, eficiente e eficaz, assegurando a observância à orientação política da administração e fornecendo informações financeiras e administrativas oportunas e confiáveis.

3.3.3 A extensão do exame e da avaliação do controle interno depende dos objetivos da auditoria e do grau de confiabilidade pretendido.

3.3.4 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.

---

## 3.4 Observância às Leis e Regulamentos Aplicáveis

3.4.1 As normas de procedimento na execução da auditoria estipulam que:

Nas auditorias de regularidade (contábil) deve-se verificar a observância às 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 contábeis 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 contábeis ou sobre os resultados das auditorias de regularidade.

Nas auditorias operacionais, deve-se avaliar a observância às leis e regulamentos aplicáveis, sempre que necessário, para satisfazer aos objetivos da auditoria. O auditor deve planejar a auditoria de forma a garantir adequadamente a detecção de atos ilegais que possam afetar significativamente 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 esse 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 esse objetivo, as EFSs examinam as contas e demonstrações contábeis da administração pública com o intuito de garantir que todas as operações tenham sido corretamente contraídas, autorizadas, liquidadas e registradas. A ausência de irregularidades resulta geralmente na concessão de quitação (vide parágrafo 3.0.3d).

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

3.4.2 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.

3.4.3 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.

3.4.4 O auditor também deve estar atento para situações ou operações que possam constituir indícios de atos ilegais capazes de afetar indiretamente e substancialmente os valores constantes das demonstrações contábeis ou os resultados da auditoria. Quando as táticas e os procedimentos de auditoria indicarem que atos ilegais ocorreram ou podem ter ocorrido, o auditor precisa determinar até que ponto esses atos vão afetar os resultados da auditoria.

3.4.5 Ao realizar auditorias segundo esta norma, os auditores devem escolher e adotar as táticas e os procedimentos que, a seu julgamento profissional, sejam apropriados às circunstâncias. Essas táticas e procedimentos de auditoria devem visar a obtenção de informações probatórias suficientes e adequadas que constituam uma criteriosa fundamentação para a opinião e conclusões dos auditores.

3.4.6 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 esse 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.

3.4.7 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 interferi-

---

rem 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.

## **3.5 Evidências de Auditoria**

3.5.1 As normas de procedimento na execução da auditoria estipulam que:

Para fundamentar as opiniões e as conclusões do auditor relativas à organização, ao programa, à atividade ou à função auditada, devem ser obtidas evidências adequadas, relevantes e razoáveis (vide parágrafo 3.0.3e).

Os parágrafos seguintes explicam as evidências de auditoria como uma norma de auditoria.

3.5.2. As constatações, conclusões e recomendações de auditoria devem basear-se em evidências de auditoria. 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 computadorizados 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.

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

3.5.4 A escolha dos métodos e procedimentos deve levar em conta a qualidade das evidências de auditoria a serem obtidas, as quais devem ser adequadas, pertinentes e razoáveis.

---

3.5.5 Os auditores devem documentar adequadamente as evidências de auditoria nos papéis de trabalho, incluindo a fundamentação e o alcance do planejamento, do trabalho executado e das constatações da auditoria.

3.5.6 A documentação adequada é importante por vários motivos:

- (a) confirma e fundamenta as opiniões 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 às 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
- (h) proporciona provas do trabalho realizado para futuras referências.

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

## 3.6 Exame das Demonstrações Contábeis

3.6.1 As normas de procedimento na execução da auditoria estabelecem que:

Na auditoria de regularidade (contábil e de cumprimento legal) e, quando for o caso, em outros tipos de auditoria, o auditor deve analisar as demonstrações contábeis para verificar a observância às normas contábeis aceitáveis na elaboração e divulgação dos relatórios financeiros. A análise das demonstrações contábeis deve ser feita visando a proporcionar uma fundamentação sólida que permita a emissão de um parecer sobre elas (vide parágrafo 3.0.3f).

---

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

3.6.2 A análise das demonstrações contábeis visa a 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
- (d) seus diversos elementos foram avaliados, mensurados e apresentados de forma apropriada.

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

3.6.4 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, taxas e contribuições especiais e multas imputadas pode ser feito por comparação com as demonstrações contábeis 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 contábeis do exercício anterior.

---

## Capítulo IV

### Normas para Elaboração dos Relatórios de Auditoria Pública

4.0.1 É praticamente impossível formular uma regra específica para cada relatório de auditoria a ser elaborado. Estas normas buscam auxiliar e não substituir o julgamento criterioso do auditor ao elaborar um parecer ou relatório.

4.0.2 A expressão “elaboração de um relatório” abrange tanto o parecer e outras observações do auditor sobre um conjunto de demonstrações contábeis, formulados em decorrência de uma auditoria de regularidade (contábil e de cumprimento legal), como também o relatório propriamente dito do auditor, ao término de uma auditoria operacional.

4.0.3 O parecer do auditor sobre um conjunto de demonstrações contábeis apresenta-se geralmente de forma concisa e padronizada, refletindo os resultados de uma ampla gama de verificações e de outras atividades de auditoria. Normalmente, é obrigatório informar em relatórios se as operações obedeceram às leis e regulamentos e também informar sobre sistemas de controle inadequados, atos ilegais e fraudes. Em certos países, disposições constitucionais ou legais obrigam as EFSs a apresentarem relatórios específicos sobre a execução das leis orçamentárias, conciliando as previsões e autorizações nas demonstrações contábeis.

4.0.4 Os relatórios de auditoria operacional informam sobre a economia e a eficiência com que os recursos são obtidos e usados e sobre a eficácia com que os objetivos são alcançados. Esses relatórios podem variar consideravelmente em extensão e natureza, contendo, por exemplo, observações sobre a correção com que os recursos foram aplicados e sobre os efeitos da política administrativa e dos programas, assim como recomendando mudanças que visem a um melhor desempenho.

4.0.5 Para atender às necessidades dos destinatários, pode ser necessário que os relatórios de auditoria, tanto na de regularidade como na operacional, sejam elaborados em períodos de tempo ou ciclos maiores e de acordo com os requisitos pertinentes e apropriados aplicáveis à divulgação de informações.

---

4.0.6 Para facilidade de referência, a palavra “parecer”, neste capítulo, é usada para as conclusões do auditor resultantes de uma auditoria de regularidade (contábil e de cumprimento legal), podendo incluir os assuntos descritos no parágrafo 4.0.3; a palavra “relatório” é usada para as conclusões do auditor resultantes de uma auditoria operacional, conforme descrito no parágrafo 4.0.4.

4.0.7 As normas para a elaboração do relatório prescrevem que:

- (a) Ao final de cada auditoria, o auditor deve redigir, conforme o caso, um parecer ou relatório expondo apropriadamente suas constatações; seu conteúdo deve ser de fácil compreensão e isento de incertezas ou ambigüidades, incluindo apenas dados fundamentados em informações comprobatórias legítimas e pertinentes; deve também ser independente, objetivo, imparcial e construtivo.
- (b) Cabe à EFS decidir, em última instância, sobre as providências a serem tomadas com relação a práticas fraudulentas ou irregularidades graves constatadas pelos auditores.

Nas auditorias de regularidade, o auditor deve redigir um parecer sobre a verificação do cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis, o qual pode tanto fazer parte do parecer sobre as demonstrações contábeis, como constituir um parecer separado. A observância às leis e regulamentos, quando comprovada, deve ser mencionada no relatório. Devem também ser claramente citados os pontos que não tiverem sido objeto desse tipo de verificação.

Nas auditorias operacionais, o relatório deve consignar todos os casos relevantes de descumprimento das leis e regulamentos que sejam relacionados com os objetivos da auditoria.

Os parágrafos seguintes explicam por que as normas para a elaboração de relatórios constituem normas de auditoria. O parágrafo 4.0.8 diz respeito tanto aos pareceres como aos relatórios; os parágrafos 4.0.9 e 4.0.20 dizem respeito aos pareceres e os parágrafos 4.0.21 e 4.0.26 aos relatórios.

4.0.8 A forma e o conteúdo de todos os pareceres e relatórios de auditoria fundamentam-se nos seguintes princípios gerais:

- 
- (a) **Título.** O parecer ou relatório devem vir precedido de um título ou cabeçalho adequado que ajude o leitor a distingui-lo das declarações e informações prestadas por terceiros.
  - (b) **Assinatura e data.** O parecer ou relatório devem ser devidamente assinado. A aposição de uma data informa ao leitor que o auditor levou em consideração o efeito de fatos ou operações das quais teve conhecimento até aquela data, assim a data, nas auditorias de regularidade (contábil e de cumprimento legal), pode ser posterior ao período das demonstrações contábeis.
  - (c) **Objetivos e escopo.** O parecer ou relatório devem mencionar os objetivos e o escopo da auditoria. Essa informação estabelece o propósito e o escopo da auditoria.
  - (d) **Integridade.** Deve-se anexar os pareceres às demonstrações contábeis correspondentes e publicá-los em conjunto, condição que, entretanto, não é obrigatória para os relatórios de auditoria operacional. Os pareceres e relatórios do auditor devem ser apresentados conforme preparados por ele. No exercício de sua independência, a EFS deve poder incluir nos relatórios quaisquer informações que julgar conveniente. Contudo, em certas ocasiões, é possível que ela obtenha informações que não possam ser divulgadas abertamente por razões de interesse nacional. Esse fato pode afetar a integridade do relatório de auditoria. Nesse caso, o auditor tem a obrigação de examinar a necessidade de elaborar um relatório à parte, não sujeito à publicação, incluindo talvez o material reservado ou confidencial.
  - (e) **Destinatário.** O parecer ou relatório devem identificar seus destinatários de acordo com as circunstâncias que determinaram a realização da auditoria e conforme as disposições ou práticas vigentes exigirem. Isto pode ser desnecessário quando já existirem procedimentos formais para a sua destinação.
  - (f) **Identificação do assunto.** Os pareceres ou relatórios devem identificar as demonstrações contábeis ou a área a que se referem, em se tratando, respectivamente, de auditorias de regularidade (contábil e de cumprimento legal) ou operacional. Deve-se informar o nome da entidade auditada, a data e o período abrangido pelas demonstrações contábeis, assim como o assunto auditado.
  - (g) **Fundamento legal.** Os pareceres e relatórios devem identificar a legislação ou outras disposições que determinaram a execução da auditoria.

- (h) **Conformidade às normas de auditoria.** Os pareceres e relatórios de auditoria devem indicar as normas ou práticas de auditoria seguidas em sua realização, proporcionando, assim, ao leitor, a certeza de que a auditoria foi executada de acordo com procedimentos geralmente aceitos.
- (i) **Oportunidade.** O parecer ou relatório de auditoria devem ser emitidos prontamente para que sejam da maior utilidade aos leitores e destinatários, especialmente aqueles a quem cabe tomar as providências necessárias.

4.0.9 O parecer de auditoria normalmente é redigido de forma padronizada e refere-se às demonstrações contábeis como um todo, evitando, assim, a necessidade de alongar-se nos dados que o fundamentam, embora proporcionando aos leitores, por sua própria natureza, uma compreensão geral do seu significado. A natureza dos seus termos depende das disposições legais aplicáveis à auditoria. Entretanto, o conteúdo do parecer deve indicar claramente quando se trata de um parecer pleno, de um parecer com ressalvas quanto a certos aspectos, de um parecer adverso (parágrafo 4.0.14) ou de um parecer com negativa de opinião (parágrafo 4.0.15).

4.0.10 O **Parecer Pleno** é dado quando o auditor fica convencido, em todos os aspectos relevantes, de que:

- (a) as demonstrações contábeis foram elaboradas segundo princípios e normas de contabilidade aceitáveis, aplicados de modo consistente;
- (b) as demonstrações obedeceram às exigências legais e regulamentares pertinentes;
- (c) a situação refletida pelas demonstrações contábeis está de acordo com os conhecimentos do auditor sobre a entidade; e
- (d) todos os assuntos relevantes relativos às demonstrações contábeis foram evidenciados adequadamente.

4.0.11 **Parágrafo de Ênfase.** Em determinadas circunstâncias, o auditor pode achar que o leitor não compreenderá plenamente as demonstrações contábeis, a menos que chame sua atenção para certos assuntos incomuns ou importantes. O auditor, via de regra, ao emitir um parecer pleno, não deve fazer referência a aspectos específicos das demonstrações contábeis, para que isso não seja interpretado como uma ressalva. A fim de evitar dar



---

essa impressão, as referências a título de “parágrafo de ênfase” devem constar de um parágrafo separado do parecer. Contudo, o auditor não deve usar os parágrafos de ênfase para suprir a falta de esclarecimentos adequados nas demonstrações contábeis, nem tampouco como uma alternativa ou um substituto de um parecer com ressalvas.

4.0.12 O auditor pode ver-se impossibilitado de dar um parecer pleno quando ocorrer qualquer uma das circunstâncias abaixo, cujo efeito, na sua opinião, for ou puder ser significativo para as demonstrações contábeis:

- (a) limitações ao escopo da auditoria;
- (b) demonstrações consideradas pelo auditor como incompletas ou enganosas ou que tenham, injustificadamente, se desviado das normas contábeis geralmente aceitas; e
- (c) incertezas quanto às demonstrações contábeis.

4.0.13 **Parecer com Ressalvas.** O auditor deve emitir um parecer com ressalvas quando discordar ou tiver dúvida quanto a um ou mais elementos específicos das demonstrações contábeis que sejam relevantes, mas não fundamentais para a compreensão delas. Os termos do parecer normalmente indicam um resultado satisfatório para a auditoria, expondo, de forma clara e concisa, os pontos de discordância ou incerteza que deram margem à emissão do parecer com ressalvas. Seria ideal para os usuários das demonstrações se o auditor pudesse quantificar o efeito financeiro desses pontos, embora nem sempre isto seja viável ou pertinente.

4.0.14 **Parecer Adverso.** O auditor deve emitir um parecer adverso quando for incapaz de formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis como um todo, em virtude de discordar tão fundamentalmente delas, que a situação por elas apresentada fica comprometida, tornando inadequada a emissão de um parecer com ressalvas. O teor do parecer adverso deve ressaltar que as demonstrações contábeis não foram apresentadas de forma correta e especificar clara e concisamente todos os pontos de discordância. Seria também ideal se o efeito financeiro sobre as demonstrações pudesse ser quantificado, sempre que pertinente e viável.

4.0.15 **Parecer com Negativa de Opinião.** O auditor deve emitir um parecer com negativa de opinião acerca das demonstrações contábeis como um todo se houver incertezas ou restrições ao escopo da auditoria tão

---

fundamentais que tornem inadequada a emissão de um parecer com ressalvas. O teor do parecer com negativa de opinião deve explicar claramente que não se pode dar uma opinião e especificar, clara e concisamente, todos os pontos incertos.

4.0.16 As EFSs costumam apresentar um relatório detalhado, ampliando seu parecer, nos casos em que não tenha sido possível emitir um parecer pleno.

4.0.17 Além disso, quando há deficiências nos sistemas de controle financeiro e contábil, a auditoria de regularidade geralmente exige a elaboração de relatório (como aspectos distintos daqueles próprios da auditoria operacional). Isso ocorre não apenas quando as deficiências afetam os próprios procedimentos da entidade auditada, mas também quando se relacionam com o controle que ela exerce sobre as atividades de outras entidades. O auditor também deve informar sobre irregularidades relevantes, sejam elas concretas ou prováveis, assim como sobre a inobservância de disposições regulamentares ou sobre fraudes e casos de corrupção.

4.0.18 As EFS com poder judicante têm competência para tomar medidas quanto a determinadas irregularidades descobertas nas demonstrações contábeis. Elas podem impor multas aos responsáveis e, em certos casos, suspendê-los ou demiti-los.

4.0.19 Ao relatar irregularidades ou casos de inobservância às leis e regulamentos, os auditores devem procurar expor suas constatações de auditoria de forma apropriada. A extensão dos casos de inobservância às leis e regulamentos pode ser avaliada em função do número de casos examinados ou quantificados monetariamente.

4.0.20 Os relatórios sobre irregularidades podem ser preparados independentemente da emissão de um parecer com ressalvas pelo auditor. Em razão de sua natureza, esses relatórios tendem a fazer críticas importantes, mas para que sejam construtivos também devem sugerir medidas saneadoras para o futuro, fazendo constar observações por parte da entidade auditada ou do auditor, inclusive conclusões ou recomendações.

4.0.21 Em contraste com a auditoria de regularidade, sujeita a exigências e expectativas relativamente específicas, a auditoria operacional é bastante

---

abrangente por natureza e mais susceptível de julgamentos e interpretações. Sua abrangência é também mais seletiva, podendo estender-se a ciclos de vários anos, ao invés de apenas um exercício financeiro. Além disso, a auditoria operacional normalmente não lida com demonstrações contábeis específicas, nem de qualquer outra natureza. Por conseguinte, seus relatórios são variados e apresentam mais pontos de discussão e argumentação criteriosa.

4.0.22 O relatório de auditoria operacional deve mencionar claramente os objetivos e o escopo da auditoria. Pode incluir críticas (quando, por exemplo, em nome do interesse público ou da obrigação de prestar contas dos recursos públicos, ressalta casos graves de desperdícios, exageros ou ineficiências) ou pode não fazer críticas significativas, mas fornecer, de modo independente, informações, orientações ou garantias de que se vem obtendo, ou se obteve, economia, eficiência e eficácia e em que proporção.

4.0.23 Normalmente, não é preciso que o auditor emita uma opinião global sobre os níveis de economia, eficiência e eficácia alcançados pela entidade auditada, como ocorre com o parecer sobre suas demonstrações contábeis. Quando a natureza da auditoria permitir que isso seja feito com relação a áreas específicas das atividades da entidade, o auditor deve, em relatório, descrever as circunstâncias do caso e chegar a uma conclusão específica, ao invés de apenas dar um parecer segundo um modelo padronizado. Quando a auditoria se limitar à verificação da existência de controles suficientes para garantir a economia, a eficiência e a eficácia, o auditor pode emitir um parecer mais geral.

4.0.24 Os auditores devem reconhecer que aplicam sua capacidade de julgamento a atos resultantes de decisões administrativas passadas. Portanto, devem tomar cuidado ao exercer essa capacidade e seus relatórios devem indicar a natureza e a extensão das informações que estavam, ou deveriam estar, à disposição da entidade auditada à época em que as decisões foram tomadas. Ao ressaltar claramente o escopo, os objetivos e as constatações da auditoria, o relatório demonstra que o auditor está sendo imparcial. A imparcialidade também implica que as deficiências ou constatações críticas sejam apresentadas de tal modo a incentivar a sua correção e o aperfeiçoamento dos sistemas e das diretrizes adotadas pela entidade auditada. Portanto, geralmente se busca entrar em acordo com a entidade auditada quanto aos fatos, para garantir que sejam completos,

---

exatos e adequadamente apresentados no relatório. Pode também ser preciso incluir, na íntegra ou resumidamente, as respostas da entidade auditada às questões levantadas, principalmente quando a EFS expuser seus próprios pontos de vista ou recomendações.

4.0.25 Os relatórios de auditoria operacional, ao invés de se limitarem a criticar fatos passados, devem ser construtivos. As conclusões e recomendações do auditor constituem um aspecto importante da auditoria e, quando apropriado, representam diretrizes a serem seguidas. Essas recomendações geralmente sugerem o aperfeiçoamento necessário, mas não a forma de alcançá-lo, embora determinadas circunstâncias, às vezes, justifiquem uma recomendação específica como, por exemplo, no sentido de se alterar a legislação com o intuito de melhorar a administração.

4.0.26 Ao formular recomendações e posteriormente acompanhá-las, o auditor deve manter sua objetividade e independência e, portanto, preocupar-se em verificar mais a correção das deficiências identificadas do que o cumprimento de recomendações específicas.

4.0.27 Ao formular seu parecer ou relatório, o auditor deve levar em conta ou a relevância de determinada questão no contexto das demonstrações contábeis (auditoria de regularidade — contábil) ou a natureza da entidade ou da atividade auditada (auditoria operacional).

4.0.28 Na auditoria de regularidade (contábil), se o auditor concluir que, segundo os critérios mais apropriados para as circunstâncias, determinada questão não afeta de forma significativa a situação das demonstrações contábeis, deve emitir um parecer pleno. Quando, ao contrário, estiver convencido de que aquela questão é relevante, deve emitir um parecer com ressalvas (parágrafos 4.0.12 — 4.0.13).

4.0.29 Na auditoria operacional, o julgamento do auditor é mais subjetivo, uma vez que o relatório não se relaciona tão diretamente com demonstrações, sejam elas contábeis ou de outra natureza. Por conseguinte, é possível que o auditor considere determinada questão mais relevante em função de sua natureza ou contexto do que em função do seu valor monetário.

---

## **Glossário**

---

### **Accountability Pública (Obrigação de Prestar Contas Públicas)**

A obrigação que têm as pessoas ou entidades as quais se tenham confiados recursos públicos (incluídas as empresas e corporações públicas) de assumir as responsabilidades de ordem fiscal, gerencial e programática que lhes foram conferidas; e de informar a quem lhes delegou essas responsabilidades.

---

### **Auditoria da devida gestão**

Análises dos gastos públicos com base nos princípios gerais da devida gestão.

---

### **Auditoria de Regularidade**

Compreende a certificação das contas prestadas pelas entidades obrigadas a fazê-lo, incluindo o exame e avaliação dos registros contábeis e a expressão da opinião sobre as demonstrações contábeis; a certificação das Contas Gerais do Estado; a auditoria das operações e dos sistemas financeiros, assim como a avaliação do cumprimento das disposições legais e regulamentares aplicáveis; a auditoria dos sistemas de controle e das funções da auditoria interna; a auditoria da probidade e correção das decisões administrativas adotadas pela entidade fiscalizada; e o relatório sobre qualquer outra questão surgida em decorrência da auditoria ou relacionada com ela e que as EFSs considerem que deve ser revelada.

---

### **Auditoria Interna**

Meio funcional que permite aos dirigentes de uma entidade receber de fontes internas a segurança de que os processos pelos quais são responsáveis funcionam com as probabilidades de ocorrência de fraudes, erros ou práticas ineficientes e antieconômicas reduzidas ao mínimo. A auditoria interna possui muitas das características da auditoria externa, porém pode, perfeitamente, atender a instruções dos dirigentes da entidade a que deve informar.

---

### **Auditoria Operacional ou de Gestão**

Uma avaliação do grau de economia, eficiência e eficácia na utilização pela entidade auditada dos seus recursos no desempenho de suas responsabilidades.

---

### **Competências Legais**

As responsabilidades, atribuições, poderes discricionais e obrigações conferidos a uma EFS, em virtude da Constituição ou de qualquer outra autoridade legítima de um país.

---

### **Constitucional**

Aquilo que a lei máxima de um país permite ou autoriza.

---

### **Controle Interno**

Conjunto de sistemas de controles financeiros e outros — que abarcam a estrutura organizacional, os métodos, os procedimentos e a auditoria interna — estabelecido pela direção como parte de seus objetivos corporativos para ajudar a realizar as operações da entidade auditada de forma regular, econômica, eficiente e eficaz; para permitir a observância às políticas administrativas; para salvaguardar os bens e recursos; para assegurar a exatidão e a completude dos registros contábeis; e para produzir informação financeira e gerencial oportuna e confiável.

---

### **Economia**

Consiste em reduzir ao mínimo o custo dos recursos utilizados para desempenhar uma atividade a um nível de qualidade apropriado.

---

### **Eficácia**

A medida em que se alcançam os objetivos, e a relação entre os resultados pretendidos e os resultados alcançados.

---

### **Eficiência**

Relação entre o produto — expresso em bens, serviços e outros produtos — e os recursos utilizados para produzi-los.

---

### **Entidade Auditada**

A organização, o programa, a atividade ou a função sujeitos à auditoria da EFS.

---

### **Entidade Fiscalizadora Superior (EFS)**

Órgão público de um Estado que, qualquer que seja a sua denominação ou a forma em que seja constituído ou organizado, exerce, em virtude da lei, a suprema função de auditoria pública desse Estado.

---

---

### **Escopo da Auditoria**

O marco ou limites da auditoria e as matérias que são objeto da mesma.

---

### **Evidências de Auditoria**

Informação que constitui a base em que se sustentam as opiniões, conclusões ou relatórios do auditor ou da EFS.

**Adequadas:** informação que, quantitativamente, é suficiente e apropriada para alcançar os resultados da auditoria; e que, qualitativamente, tem a imparcialidade necessária para inspirar confiança e confiabilidade.

**Pertinentes:** informação que é pertinente em relação aos objetivos da auditoria.

**Razoáveis:** informação que é econômica, ou seja, que o custo de reuni-la guarda razoável proporção com o resultado que o auditor ou a EFS tem de alcançar.

---

### **Fundamental**

Um assunto que adquire caráter fundamental, quer dizer, tem importância suficiente, em virtude de sua repercussão nas contas ser tão grande que pode torná-las enganosas em seu conjunto.

---

### **Independência**

Liberdade da EFS, nas matérias que são objeto de auditoria, para atuar conforme sua competência legal de auditoria, sem sujeição a diretrizes ou interferências externas de nenhuma classe.

---

### **Normas de Auditoria**

As normas de auditoria proporcionam ao auditor uma orientação mínima que ajuda a determinar a amplitude das medidas e dos procedimentos de auditoria que devem ser aplicados para o cumprimento do objetivo da auditoria. São os critérios ou padrões utilizados para avaliação dos resultados da auditoria.

---

### **Normas de Execução**

Pressupostos básicos que deve observar o auditor para cumprir sistematicamente o objetivo da auditoria, incluindo o seu planejamento e supervi-

---

---

são, a obtenção de evidências adequadas, pertinentes e razoáveis, e um estudo e avaliação apropriados dos controles internos.

---

### **Normas Gerais**

A preparação e a competência, a independência e objetividade necessárias, e o zelo profissional que se exigirão do auditor, com vistas ao cumprimento de forma competente, eficiente e eficaz das tarefas relacionadas com as normas de procedimento e com as normas para a elaboração de relatórios.

---

### **Normas para a Elaboração de Relatórios**

Pressupostos básicos que deve observar o auditor ao informar sobre os resultados da auditoria; compreendem orientações sobre a forma e o conteúdo do relatório do auditor.

---

### **Objetivo da Auditoria**

Uma declaração precisa do que se pretende alcançar com a auditoria e/ou as questões que serão respondidas. Pode incluir questões contábeis, de regularidade ou operacionais.

---

### **Opinião**

As conclusões de um auditor referentes a um conjunto de demonstrações contábeis como resultado de uma auditoria contábil ou de regularidade.

---

### **Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI)**

Organismo internacional independente que tem por objetivo fomentar o intercâmbio de idéias e experiências entre Entidades Fiscalizadoras Superiores, no que se refere à auditoria pública.

---

### **Planejamento**

Consiste em definir os objetivos, traçar políticas e determinar a natureza, o escopo, a extensão e o período de aplicação dos procedimentos e dos exames necessários para a consecução dos objetivos.

---

### **Poder Executivo**

Ramo dos poderes públicos que deve executar e observar as leis.

---

### **Poder Legislativo**

A autoridade que, em um país, elabora as leis; por exemplo, um Parlamento.

---



---

## **Postulados**

Pressupostos básicos, premissas coerentes e princípios lógicos que representam o marco geral de referência para a elaboração de normas de auditoria.

---

## **Procedimentos de Auditoria**

Comprovações, instruções e detalhes incluídos no programa de auditoria que devem ser executados de forma sistemática e razoável.

---

## **Relatório**

Opinião escrita e outras observações do auditor sobre um conjunto de demonstrações contábeis como resultado de uma auditoria contábil ou de regularidade ou de achados decorrentes de uma auditoria operacional ou de gestão.

---

## **Relevância e Significância (Relevante)**

Em termos gerais, pode-se considerar uma questão relevante ou de importância relativa se seu conhecimento pode ter conseqüências para o destinatário das demonstrações contábeis ou dos informes. O que é relevante ou de importância relativa, muitas vezes, é estimado em termos quantitativos. No entanto, a natureza ou as características inerentes a uma conta ou grupo de contas podem também fazer com que uma questão se converta em relevante, por exemplo, quando a lei ou qualquer outra regulamentação exige a demonstração de uma conta sem levar em consideração o montante envolvido. Ademais, por seu valor ou por sua natureza, uma questão pode ter importância relativa no contexto em que faz parte. Por exemplo, a relação que guarda uma conta ou a impressão geral causada pelas contas; o total de que faz parte; os elementos relacionados com ela; o valor dessa mesma conta em anos anteriores. As evidências de auditoria desempenham um papel importante na decisão do auditor com respeito à seleção das matérias e áreas da auditoria, natureza, prazo de execução e extensão das comprovações e dos procedimentos de auditoria.

---

## **Resultados, Conclusões e Recomendações**

Os resultados ou fatos postos em destaque são as evidências concretas reunidas pelo auditor para cumprir os objetivos da auditoria; as conclusões são declarações deduzidas pelo auditor a partir desses fatos; as recomendações são medidas sugeridas pelo auditor, atendendo aos objetivos da auditoria.

---

---

### **Sistema de Controle**

Série de ações que se consideram como parte do sistema total de controle interno e que se refere à realização dos fins contábeis da entidade. Isto inclui o cumprimento das políticas e dos procedimentos contábeis e financeiros, a salvaguarda dos recursos da entidade e a preparação de relatórios contábeis confiáveis.

---

### **Sistema de Controle Administrativo**

Série de ações que é parte integrante do sistema de controle interno e que se refere aos procedimentos administrativos necessários para adotar decisões gerais, alcançar a máxima eficiência econômica e administrativa possível, e assegurar a aplicação das políticas administrativas relacionados ou não a assuntos financeiros.

---

### **Sistemas Financeiros**

Procedimentos para preparar, registrar e disponibilizar informação confiável sobre as operações financeiras.

---

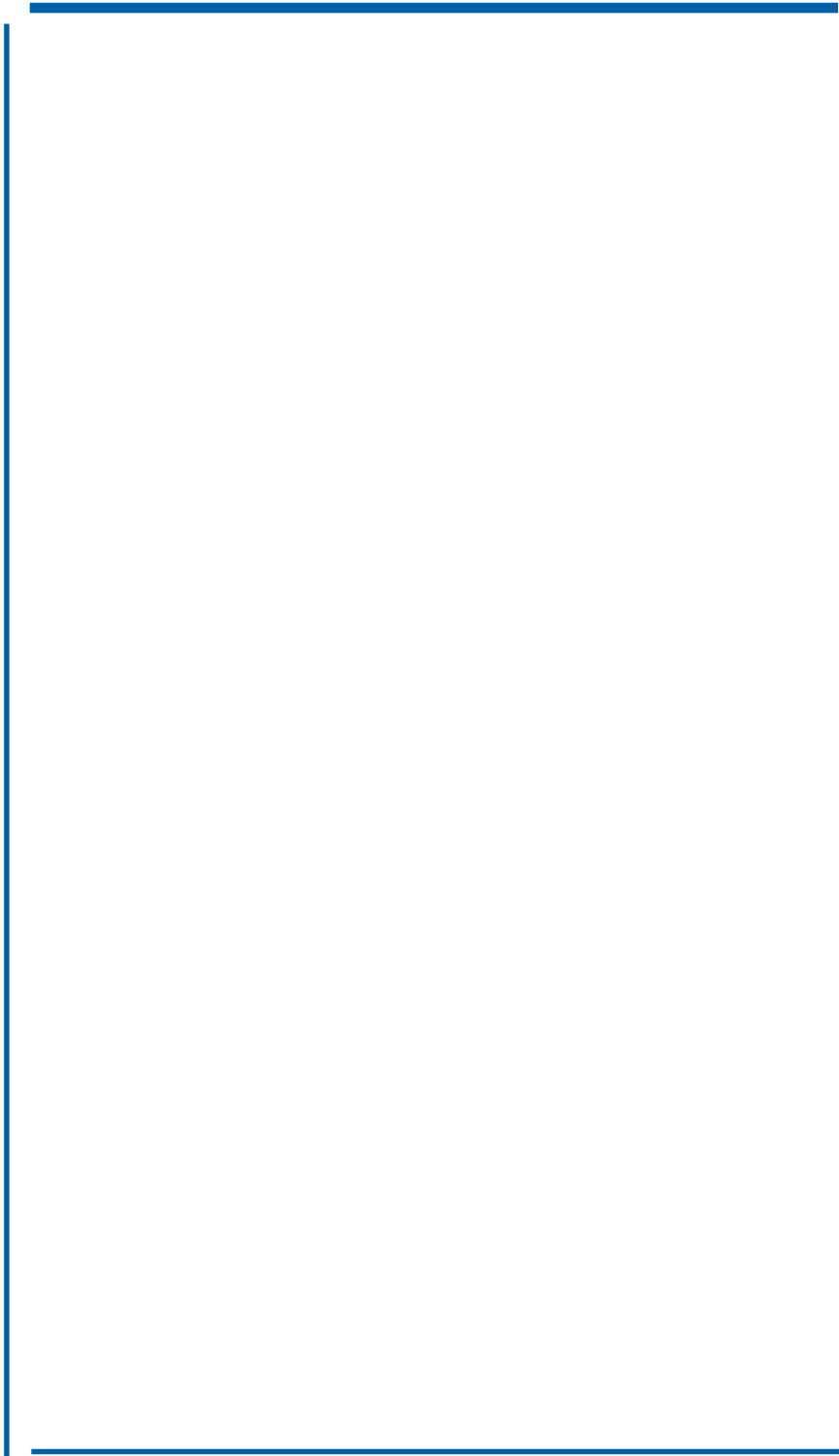
### **Supervisão**

Requisito essencial da auditoria, que abrange liderança, direção e controle corretos em todas as etapas, a fim de assegurar um trabalho competente e eficaz entre as atividades, os procedimentos e as comprovações efetuadas e os propósitos almejados.

---

### **Zelo Profissional**

O necessário cuidado e aptidão profissional que se espera de um auditor capacitado, considerando-se a complexidade dos trabalhos de auditoria, incluindo a cuidadosa atenção ao planejamento, a obtenção e avaliação de evidência, a formação de opiniões e conclusões, e a formulação de recomendações.





Cópias desta tradução podem ser adquiridas, sem custo, no Tribunal de Contas do Estado da Bahia, Centro Administrativo da Bahia, Plataforma 5. Salvador, Bahia, Brasil ([www.tce.ba.gov.br](http://www.tce.ba.gov.br)).



A presente tradução foi impressa pela EGBA, em novembro de 2005, em Salvador, Bahia, Brasil.

ISBN 858552426-X



9 788585 152426 5