

Estados Unidos,
Escritório da Controladoria Geral
Washington, D.C.20548

Negócios Oficiais
Penalidade por uso Privado \$300

Escritório da Controladoria Geral dos Estados Unidos

Pelo Controlador Geral dos
Estados Unidos da América

GAO

Dezembro 1994

Normas de Auditoria Governamental

Revisão 1994

A presente tradução foi impressa pela EGBA em
dezembro de 1995, em Salvador, Bahia, Brasil.

NORMAS DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL: REVISÃO 1994



TCE

Tradução do
Tribunal de Contas do Estado da Bahia - Brasil
Programa de Desenvolvimento da Auditoria - Escola de Auditoria Pública
Série de Traduções do TCE nº 04

Tribunal de Contas do Estado da Bahia

Composição do Tribunal - 1995

Conselheiro Presidente
Adhemar Martins Bento Gomes

Conselheiro Vice-Presidente
Renan Rodrigues Baleeiro

Conselheiro Corregedor
Faustino Dias Lima

Conselheiros
Bernardo Spector
Filemon Matos
Antônio França Teixeira
Eliel Silva Martins

Chefe de Gabinete da Presidência
Carlos Vasconcelos Domingues

Assessor Chefe da Assessoria Jurídica
Roberto Maia de Atafde

Assessor Chefe da Assessoria de Planejamento
Eliaana Moura Costa Menezes

Assessor Chefe da Assessoria Técnica
Edna Maria Delmondes de Carvalho

Secretário Geral
Telma Almeida de Oliveira

Coordenador do Programa de Desenvolvimento da Auditoria
Pedro Humberto Teixeira Barretto

Coordenador de Controle Externo da 1ª CCE
Vivaldo Evangelista Ribeiro

Coordenador de Controle Externo da 2ª CCE
Frederico de Freitas Tenório de Albuquerque

Coordenador de Controle Externo da 3ª CCE
Inaldo da Paixão Santos Araújo

Coordenador de Controle Externo da 4ª CCE
Ivonete Dionizio de Lima

Coordenador de Atos e Registros de Pessoal - COAP
Lilian Damasceno Ferreira Santos

Coordenador de Administração - CAD
Geraldo Mesquita de Figueiredo Barbosa

Chefe da Inspeção de Finanças - IF
Cleuza Catarina Magalhães Cerqueira

Diretor Geral - CEDASC
Sandra Bokor Ferreira Andrade Lima

GAO

Escritório da Controladoria Geral dos Estados Unidos

Pelo Controlador Geral dos
Estados Unidos da América

Junho 1994

Normas de Auditoria Governamental

Revisão 1994

A presente revisão das normas substitui a revisão de 1988. Seus dispositivos são aplicáveis às auditorias financeiras de períodos que terminem em 01 de janeiro de 1995 ou depois desta data, e às auditorias de otimização de recursos que comecem a partir de 01 de janeiro de 1995. É permitida a aplicação das normas antes dessas datas.



Tradução do
Tribunal de Contas do Estado da Bahia - Brasil
Programa de Desenvolvimento da Auditoria - Escola de Auditoria Pública
Série de Traduções do TCE nº 04

Junho 1994

Autorização para tradução ao idioma português concedida pelo Escritório da Controladoria Geral dos Estados Unidos em 26 de junho de 1995.

EQUIPE DE PRODUÇÃO

Tradução: Inaldo da Paixão Santos Araújo

Revisão de Tradução: Ana Maria de Oliveira e Lícia Margarida S. Borges de Barros, professoras universitárias

Revisão Técnica: Inaldo da Paixão Santos Araújo, Pedro Humberto Teixeira Barretto, Jorge Luiz Santos da Costa, auditores e Cláudia Maria Seabra Martins, técnica do Tribunal de Contas do Estado da Bahia

Digitação: Carla da Silva Souza

Diagramação e Impressão: Empresa Gráfica da Bahia - EGBA

Em junho de 1994, o Escritório da Controladoria Geral dos Estados Unidos - GAO, sob o comando de Dr. Charles A. Bowsher, apresentou a terceira revisão das Normas de Auditoria Governamental (Livro Amarelo), publicada inicialmente em 1972.

Em novembro de 1994, a Controladoria Geral da República do Peru, sob a condução do CPC Víctor Caso Lay, apresentou a versão em espanhol das mencionadas normas.

Na certeza de que o auditor público moderno está cada vez mais consciente do seu imprescindível papel na consecução do bem comum, buscando melhores técnicas e modernos métodos para a auditoria e controle da administração pública, o Tribunal de Contas do Estado da Bahia, no ano em que comemora seu 80º Aniversário, oferece aos Tribunais de Contas do Brasil e dos países de língua portuguesa versão em idioma nacional das Normas de Auditoria Governamental do GAO.

*Conselheiro Adhemar Martins Bento Gomes,
Presidente do Tribunal de Contas do Estado da Bahia
Setembro de 1995*

United States General Accounting Office

Normas de Auditoria Governamental do Escritório da Controladoria Geral dos Estados Unidos. Trad. de Inaldo da Paixão Santos Araújo. 1ª ed. Salvador: Tribunal de Contas do Estado da Bahia, 1995.

132 p.

Título Original: "Government Auditing Standards"

1. Auditoria Pública: Estados Unidos
2. Administração Pública: Estados Unidos
3. Órgão Público: Estados Unidos
- I. Escritório da Controladoria Geral

II. Título

CDU 657.6 (420)

EGBA

Prefácio

Para satisfazer às exigências de governos cada vez mais responsáveis e ao mesmo tempo mais sensíveis à relação custo-benefício, os encarregados pelo planejamento de políticas e os gerentes necessitam de informações confiáveis sobre aspectos financeiros e operacionais. A segurança que os auditores proporcionam, com respeito às mencionadas informações, tanto quanto aos sistemas que as produzem, pode ser mais importante agora do que nunca. A confiança nos auditores amplia a necessidade de normas para guiá-los e permite que terceiros confiem no trabalho de auditoria.

Certas leis, regulamentos e contratos requerem que os auditores sigam as normas de auditoria governamental geralmente aceitas, promulgadas pelo Controlador Geral dos Estados Unidos. Esta é a terceira revisão das normas desde que meu antecessor as emitiu, em 1972.

Estas normas são amplas afirmações das responsabilidades dos auditores. Estes enfrentarão muitas situações nas quais poderão prestar melhor serviço ao público, através de um trabalho que atenda às exigências mínimas das normas. Eu lhes recomendo que busquem oportunidades para realizar esse trabalho adicional, particularmente ao examinarem e apresentarem relatórios sobre os controles internos.

Agradeço àqueles que sugeriram melhorias às normas e, em especial, ao Conselho Consultivo de Normas de Auditoria e à equipe encarregada do projeto por todos os seus esforços.

Charles A. Bowsher
Controlador Geral dos Estados Unidos
Junho de 1994.

Sumário

Prefácio	5
Capítulo 1	11
Introdução	11
Objetivo	11
Aplicação	11
Accountability	14
Premissas Básicas	15
Responsabilidades dos Auditores	17
Contratação de Serviços de Auditoria	17
Capítulo 2	19
Tipos de Auditorias Governamentais	19
Objetivo	19
Auditorias Financeiras	19
Auditorias de Otimização de Recursos	21
Outras Atividades de uma Organização de Auditoria	24
Capítulo 3	25
Normas Gerais	25
Objetivo	25
Capacitação Profissional	25
Independência	29
Devido Zelo Profissional	36
Controle de Qualidade	37
Capítulo 4	41
Normas para o Trabalho de Campo de Auditorias Financeiras	41
Objetivo	41
Relação com as Normas do AICPA	41
Planejamento	42
Irregularidades, Atos Ilícitos e Outras Inobservâncias	44
Controles Internos	48
Papéis de Trabalho	54
Auditorias Relacionadas com Assuntos Financeiros	56

Capítulo 5		
Normas para a	Objetivo	59
Apresentação de	Relação com as Normas do AICPA	59
Relatórios de	Comunicação aos Comitês de Auditoria e a	59
Auditorias	Outros Indivíduos Responsáveis	60
Financeiras	Apresentação de Relatórios sobre a Observância de	
	Normas de Auditoria Governamental	
	Geralmente Aceitas (GAGAS)	63
	Apresentação de Relatórios sobre a Observância de	
	Leis e Regulamentos e sobre o Controle Interno	64
	Informação Confidencial e de Acesso Restrito	71
	Distribuição do Relatório	72
	Auditorias Relacionadas com Assuntos Financeiros	73
Capítulo 6		77
Normas para o	Objetivo	77
Trabalho de	Planejamento	77
Campo de	Supervisão	87
Auditorias de	Observância às Leis e Regulamentos	88
Otimização de	Controles Administrativos	93
Recursos	Evidência	97
Capítulo 7		107
Normas para a	Objetivo	107
Apresentação de	Forma	107
Relatórios de	Oportunidade	108
Auditorias de	Conteúdos do Relatório	109
Otimização de	Apresentação do Relatório	118
Recursos	Distribuição do Relatório	122
Apêndice	Apêndice I: Government Auditing Standards	
	Advisory Council (Conselho Consultivo de	
	Normas de Auditoria Governamental)	125
Índice Remissivo		127

Abbreviations/Abreviaturas

AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i> (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados)
FASAB	<i>Federal Accounting Standards Advisory Board</i> (Conselho Consultivo sobre Normas de Contabilidade Financeira)
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i> (Conselho Normativo de Contabilidade Financeira)
GAGAS	<i>Generally Accepted Government Auditing Standards</i> (Normas de Auditoria Governamental Geralmente Aceitas)
GASB	<i>Governmental Accounting Standards Board</i> (Conselho Normativo de Contabilidade Governamental)
GAO	<i>U.S. General Accounting Office</i> (Escritório da Controladoria Geral dos Estados Unidos)
OMB	<i>Office of Management and Budget</i> (Escritório de Administração e Orçamento)
SAS	<i>AICPA's Statement on Auditing Standards</i> (Instruções Normativas de Auditoria do AICPA)
SSAE	<i>AICPA's Statement on Standards for Attestation Engagements</i> (Instruções Normativas sobre Emissão de Pareceres)

Introdução

Objetivo

1.1 O presente documento contém normas aplicáveis às auditorias de organizações, programas, atividades e funções governamentais, assim como às auditorias de assistências governamentais recebidas por partes contratadas, instituições sem fins lucrativos e outras organizações não-governamentais. Estas normas, também conhecidas como normas de auditoria governamental geralmente aceitas (GAGAS), devem ser seguidas pelos auditores e pelas organizações de auditoria quando assim exijam as leis, regulamentos, convênios, contratos ou políticas. As normas referem-se à adequada qualificação profissional dos auditores, às características dos importantes relatórios profissionais de auditoria e à qualidade do trabalho de auditoria.

Aplicação

1.2 A legislação federal exige que os inspetores gerais federais cumpram as normas do Controlador Geral em auditorias de organizações, programas, atividades e funções governamentais. Ademais, a legislação dispõe, ainda, que os inspetores gerais devem assegurar-se de que os trabalhos de auditoria realizados por auditores não governamentais em relação a organizações, programas, atividades e funções governamentais se adequem a estas normas.¹

1.3 Outros auditores governamentais também devem seguir estas normas. O Escritório de Administração e Orçamento (OMB: *Office of Management and Budget*) incluiu estas normas na Circular A-73² como critérios básicos de auditoria que devem ser aplicados pelos departamentos e agências do poder executivo federal.

¹ Lei do Inspetor Geral de 1978 (*The Inspector General Act of 1978*), conforme emenda, 5 U.S.C App. (1982).

² Seção 6 da Circular A-73 da OMB, "Auditoria de Projetos e Programas Federais" (*Audit of Federal Operations and Programs*).

1.4 A Lei de Principais Funcionários da Área Financeira de 1990 requer que estas normas sejam seguidas em auditorias dos departamentos e agências federais.³

1.5 A Lei Única de Auditoria de 1984 exige que estas normas sejam observadas em auditorias de governos estaduais e municipais que recebem assistência financeira do Governo Federal.⁴

1.6 Outras políticas e disposições governamentais, como a Circular A-133 da OMB, exigem que estas normas sejam cumpridas na auditoria de instituições de ensino superior e outras organizações sem fins lucrativos que recebem assistência financeira do Governo Federal.⁵

1.7 Os auditores que realizam auditorias governamentais por convênio ou contrato também podem estar sujeitos ao cumprimento destas normas, de acordo com os termos do convênio ou contrato correspondentes.

³ Lei de Principais Funcionários da Área Financeira de 1990 (*The Chief Financial Officers Act of 1990*) (Lei Pública 101-576).

⁴ Lei Única de Auditoria de 1984 (*The Single Audit Act of 1984*) (31 U.S.C 7501-7507).

⁵ Circular A-133 da OMB "Auditoria de Instituições de Ensino Superior e outras Instituições sem Fins Lucrativos" (*Audits of Institutions of Higher Education and Other Nonprofit Institutions*).

1.8 As normas de auditoria estabelecidas neste documento, geralmente, são pertinentes e usadas pelos auditores de governos estaduais ou municipais e por contadores públicos⁶ que realizam auditorias de organismos, programas, atividades e funções de governos estaduais e municipais. Várias organizações de auditoria estaduais e municipais, da mesma forma que vários países, adotaram oficialmente estas normas.

1.9 O Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (*American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)*) emitiu normas de auditoria e atestação que se aplicam às auditorias financeiras tal como se descreve nos capítulos 4 e 5. O Instituto de Auditores Internos (*Institute of Internal Auditors*) e a Associação Americana de Avaliação (*American Evaluation Association*), antes chamada Sociedade de Pesquisa e Avaliação (*Evaluation Research Society*), publicaram normas afins.⁷

⁶ N. T. No Brasil, são chamados "auditores externos".

⁷ *Codificação das Normas para a prática profissional de Auditores Internos* (*Codification of the Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*), *The Institute of Internal Auditors, Inc.*, copyright 1993; e *Novas Orientações para a Avaliação de Programas: Normas para a Prática da Avaliação* (*New Directions for Program Evaluation: Standards for Evaluation Practice*) N° 15. San Francisco: Jossey-Bass, setembro 1982.

Accountability⁸

1.10 Nosso sistema de administração de programas públicos se apoia atualmente em uma complexa estrutura de relações entre todos os níveis de governo. Os funcionários e empregados públicos que administram os programas devem prestar contas de suas atividades ao público. Embora este conceito nem sempre esteja especificado na legislação, a obrigação de prestar contas é inerente aos processos de governo desta nação.

1.11 A necessidade de *accountability* originou uma demanda de melhor informação relacionada com os programas e serviços governamentais. Os funcionários públicos, os legisladores e os cidadãos desejam e necessitam saber não somente se os fundos públicos são administrados corretamente e se estão em conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis, mas também se os organismos, programas e serviços governamentais estão alcançando seus objetivos e se estão funcionando com economia e eficiência.

1.12 O presente documento contém um conjunto de normas de auditoria que tem como objetivo contribuir para a aplicação da *accountability* e auxiliar os funcionários e empregados públicos a levarem a termo suas responsabilidades. Estas normas são mais que a codificação de práticas vigentes. Incluem conceitos e áreas de auditoria que ainda evoluem e são vitais para os objetivos da *accountability* preconizados nas auditorias de programas e serviços governamentais.

⁸ N.T. Em inglês o termo utilizado "*accountability*" significa a obrigação de responder por uma responsabilidade conferida. Presume a existência de pelo menos duas partes: uma que confere a responsabilidade e outra que a aceita, com o compromisso de prestar contas da forma como usou a responsabilidade conferida. (Definição extraída do Manual de Auditoria Integrada do Escritório do Auditor Geral do Canadá).

Premissas Básicas

1.13 As seguintes premissas servem de fundamento às normas do presente documento e foram consideradas em seu desenvolvimento:

a. O termo "auditoria" inclui tanto a auditoria financeira como a de otimização de recursos.

b. Os funcionários públicos e outros aos quais foi confiada a administração de recursos públicos (por exemplo, administradores de uma organização sem fins lucrativos, que recebe recursos federais) são responsáveis pela aplicação desses recursos com eficiência, economia e eficácia, a fim de alcançar os propósitos para os quais foram destinados. Essa responsabilidade se aplica a todos os recursos que tenham sido confiados aos funcionários públicos ou a outros por seus próprios eleitores ou por outros setores do governo.

c. Os funcionários públicos e outros aos quais foram confiados recursos públicos são responsáveis por cumprir as leis e regulamentos aplicáveis. Esta responsabilidade abrange a identificação das exigências que a entidade e os funcionários devem cumprir e a implementação de sistemas para que se alcance esse cumprimento.

d. Os funcionários públicos e outros aos quais foram confiados recursos públicos são responsáveis por estabelecer e manter controles eficazes para garantir que as metas e os objetivos pertinentes sejam alcançados, os recursos salvaguardados, as leis e regulamentos aplicáveis cumpridos e que os dados confiáveis sejam obtidos, mantidos e divulgados de forma adequada.

e. Os funcionários públicos e outros aos quais foram confiados recursos públicos são responsáveis, perante o público e outros níveis e esferas governamentais, pelos recursos destinados à realização de programas e serviços governamentais. Portanto, devem apresentar relatórios adequados para aqueles perante os quais são responsáveis.

f. Os relatórios de auditoria governamental são um importante elemento de controle público e de *accountability*. A auditoria confere credibilidade à informação apresentada pela gerência ou dela obtida, através da evidência objetivamente levantada e avaliada. A importância e natureza integral da auditoria impõem uma grande responsabilidade aos funcionários públicos e outros aos quais foram confiados recursos públicos, a fim de que autorizem ou tomem as providências necessárias para que as auditorias sejam realizadas em conformidade com estas normas. Essa responsabilidade implica determinar o alcance da auditoria e que essa seja suficientemente abrangente para satisfazer as necessidades razoáveis dos potenciais usuários do relatório de auditoria. Os auditores podem assessorar os funcionários públicos e outros a fim de que compreendam as responsabilidades dos auditores de acordo com as GAGAS e outros aspectos de auditoria exigidos por lei ou regulamento. Essa natureza integral da auditoria também ressalta a importância de que os auditores compreendam claramente os objetivos da auditoria, o escopo do trabalho a ser feito e os requisitos referentes aos relatórios.

g. A auditoria financeira contribui para a *accountability*, posto que proporciona relatórios independentes sobre a razoabilidade das informações financeiras que a entidade apresenta, e/ou relatórios sobre seus controles internos e referentes ao cumprimento das leis e regulamentos.

h. A auditoria de otimização de recursos também contribui para a *accountability*, posto que proporciona uma avaliação independente do desempenho de uma organização, programa, atividade ou função governamental de maneira que se obtenha informação que sirva para melhorar a *accountability* pública e facilitar a tomada de decisões por parte dos responsáveis pela supervisão ou início das ações corretivas.

1. Para que exista a *accountability* governamental, os cidadãos, seus representantes eleitos e os administradores de programas necessitam de informações para avaliar a integridade, desempenho e orientação das atividades do governo. Portanto, a menos que restrições legais ou considerações éticas lhes impeçam, os relatórios de auditoria devem estar à disposição do público e dos outros níveis de governo que tenham fornecido os recursos.⁹

Responsabilidades dos Auditores

1.14 A natureza integral da auditoria efetuada em conformidade com estas normas impõe à organização de auditoria a responsabilidade de assegurar que (1) a auditoria seja conduzida por pessoal que, em seu conjunto, possua a capacitação necessária para realizá-la, (2) a independência seja mantida, (3) sejam seguidas as normas aplicáveis para planejar e realizar a auditoria e para preparar os relatórios sobre os resultados, (4) seja estabelecido um sistema interno apropriado de controle de qualidade, e (5) a organização estabeleça um programa de revisão externa de controle de qualidade.

Contratação de Serviços de Auditoria

1.15 Ainda que não se constitua uma norma de auditoria, é importante que sejam aplicadas políticas idôneas para a contratação de serviços de auditoria. Deverão ser implantados procedimentos idôneos para a adjudicação e autorização dos contratos respectivos, assim como para assegurar que as auditorias se realizem nas condições pactuadas. Os objetivos e o escopo da auditoria deverão ser especificados claramente.

⁹ A Lei Única de Auditoria (*The Single Audit Act*) (31 U.S.C. 7502(f)) exige que os relatórios de auditorias únicas devem ser simplificados para facilitar sua apreciação pública.

Além do preço, outros fatores que deverão ser considerados são: a qualidade técnica da proposta do potencial prestador dos serviços, sua experiência, se dispõe de pessoal com a capacitação profissional necessária e os resultados das revisões externas de controle de qualidade.¹⁰

¹⁰ Ver *Como Evitar uma Auditoria que não cumpre com as Normas: Sugestões para a Contratação de uma Auditoria (How to Avoid a Substandard Audit: Suggestions for Procuring an Audit)*, National Intergovernmental Audit Forum, maio de 1988.

Tipos de Auditorias Governamentais

Objetivo

2.1 Neste capítulo, são descritos os tipos de auditorias realizadas por organizações governamentais e não-governamentais de auditoria e aquelas por essas contratadas, para que efetuem auditorias dos organismos, programas, atividades, funções e fundos do governo. Esta descrição não pretende limitar ou determinar os tipos de auditorias que podem ser praticados ou contratados. Ao realizar esses tipos de auditoria, os auditores devem observar as normas aplicáveis incluídas e incorporadas aos capítulos seguintes.

2.2 Todas as auditorias se iniciam com a definição de objetivos que determinam o tipo de auditoria a ser praticada e as normas a serem observadas. Os tipos de auditorias, definidos conforme seus objetivos, se classificam nestas normas como auditorias financeiras ou de otimização de recursos.

2.3 As auditorias podem ser uma combinação de objetivos financeiros e de desempenho operacional ou podem ter objetivos restritos a somente alguns aspectos de um determinado tipo de auditoria. Por exemplo, os auditores realizam exames de doações e contratos do governo com organizações do setor privado, assim como do governo com organizações sem fins lucrativos, que geralmente incluem objetivos relativos a auditorias financeiras e de otimização de recursos. Essas são comumente conhecidas como "auditorias de contrato" ou "auditorias de doações". Exemplos adicionais de tais auditorias são os exames de controles internos específicos, questões de conformidade e sistemas computadorizados. Os auditores devem seguir as normas aplicáveis aos objetivos específicos da auditoria.

Auditorias Financeiras

2.4 As auditorias financeiras compreendem a auditoria das demonstrações financeiras e de assuntos relativos à área financeira.

a. As auditorias das demonstrações financeiras têm por objetivo determinar, de maneira razoável, se as

demonstrações financeiras da entidade auditada representam adequadamente sua situação financeira, os resultados de suas operações e seus efetivos fluxos de caixa, de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos.¹ Elas também podem incluir auditorias de demonstrações financeiras preparadas em conformidade com algumas das várias bases de contabilidade e discutidas nas normas de auditoria emitidas pelo Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA).

b. As auditorias de assuntos financeiros, em particular, têm como propósito determinar: (1) se a informação financeira se apresenta de acordo com critérios estabelecidos ou expressamente declarados; (2) se a entidade auditada cumpriu requisitos financeiros específicos; ou (3) se a estrutura de controle interno da entidade, com relação à apresentação dos relatórios financeiros e/ou a salvaguarda dos seus ativos, tem sido planejada e implementada para alcançar os objetivos de controle.

¹ Três entidades normativas dos princípios de contabilidade geralmente aceitos são o Conselho Normativo de Contabilidade Governamental (*Governmental Accounting Standards Board (GASB)*), o Conselho Normativo de Contabilidade Financeira (*Financial Accounting Standards Board (FASB)*), e os membros do Conselho Consultivo Federal sobre Normas de Contabilidade Financeira (*Federal Accounting Standards Advisory Board, (FASAB)*). O GASB estabelece princípios de contabilidade e normas para a apresentação de relatórios financeiros de entidades pertencentes a governos municipais e estaduais. O FASB estabelece princípios de contabilidade e normas para a apresentação de relatórios financeiros de entidades não-governamentais. Os membros do FASB - o Secretário de Estado, o Diretor do Escritório de Administração e Orçamento e o Controlador Geral - estabelecem conjuntamente os princípios fundamentais contábeis e as normas para a apresentação de relatórios financeiros do governo federal, baseados nas recomendações do FASAB.

N.T. No Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade, em 29 de dezembro de 1993 (Resolução nº 750), instituiu os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

2.5 A auditoria de assuntos financeiros pode referir-se, por exemplo, aos seguintes itens:

a. Partes de demonstrações financeiras, informações financeiras (por exemplo, demonstração de receitas e despesas, demonstração de recursos recebidos e aplicados, demonstração de ativos permanentes), modificações orçamentárias e variações entre o desempenho financeiro estimado e o real.

b. Controles internos sobre a observância das leis e regulamentos, como os que regem as (1) licitações, (2) prestações de contas e (3) apresentação de relatórios sobre doações e contratos (incluindo propostas, montantes faturados, montantes devidos em rescisões contratuais, etc.).

c. Controles internos sobre relatórios financeiros e/ou salvaguarda de ativos, incluindo os controles sobre os sistemas computadorizados.

d. A observância das leis e regulamentos e alegações de fraude.

Auditorias de Otimização de Recursos

2.6 A auditoria de otimização de recursos é um exame objetivo e sistemático de evidências, com o fim de proporcionar uma avaliação independente do desempenho de uma organização, programa, atividade ou função governamental, no sentido de fornecer informações para melhorar a *accountability* pública e facilitar o processo de tomada de decisões pelos envolvidos na responsabilidade de supervisionar ou iniciar ações corretivas.

2.7 As auditorias de otimização de recursos abrangem a auditoria de economia e a de eficiência e a auditoria de programas.

a. As auditorias de economia e eficiência têm como propósito determinar (1) se a entidade está adquirindo

do, protegendo e empregando seus recursos (tais como pessoal, bens e infra-estrutura física) econômica e eficientemente; (2) as causas de ineficiências ou de práticas antieconômicas; e (3) se a entidade tem cumprido as leis e regulamentos aplicáveis em matéria de economia e eficiência.

b. As auditorias de programas incluem a determinação (1) do grau em que os resultados ou benefícios previstos pelo órgão legislador ou outro autorizado estão sendo alcançados; (2) a eficácia das organizações, programas, atividades ou funções; e (3) se a entidade tem cumprido as leis pertinentes e regulamentos aplicáveis ao programa.

2.8 Nas auditorias de economia e eficiência pode-se examinar, por exemplo, se a entidade auditada:

- a.** aplica políticas idôneas para efetuar suas aquisições;
- b.** obtém os recursos de que precisa, com a qualidade e quantidade apropriadas, quando necessários e ao menor custo possível;
- c.** protege e mantém adequadamente seus recursos;
- d.** evita a duplicação de esforços de seu pessoal e o trabalho de pouca ou nenhuma utilidade;
- e.** evita o ócio e o excesso de pessoal;
- f.** utiliza procedimentos operacionais eficientes;
- g.** emprega a quantidade ideal de recursos (pessoal, equipamentos e instalações) para produzir bens ou prestar serviços na quantidade, qualidade e prazo apropriados;
- h.** cumpre requisitos de leis e regulamentos que poderiam afetar significativamente a aquisição, salvaguarda e uso de seus recursos;

i. utiliza um sistema de controle administrativo adequado para medir, preparar relatórios e monitorar a economia e a eficiência de um programa e

j. emite relatórios válidos e confiáveis relacionados com as medidas de economia e eficiência.

2.9 As auditorias de programas², por exemplo, podem:

- a.** avaliar se os objetivos de um programa proposto, de criação recente ou em curso, são apropriados, convenientes ou relevantes;
- b.** determinar em que medida um programa alcança os resultados desejados;
- c.** avaliar a eficácia de um programa e/ou, de componentes específicos desse programa;
- d.** identificar os fatores inibidores de um desempenho satisfatório;
- e.** determinar se a administração considerou alternativas para a execução do programa, que poderiam conduzir aos resultados desejados com maior eficácia e a menor custo;
- f.** determinar se o programa complementa, sobrepõe-se ou conflita com outros programas a ele relacionados;
- g.** recomendar medidas para melhorar a execução dos programas;
- h.** avaliar o cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis ao programa;

² Essas auditorias podem ser aplicadas a serviços, atividades e funções, assim como a programas.

i. avaliar a adequação do sistema de controle administrativo para medir a eficácia, preparar os relatórios correspondentes e supervisionar a execução do programa e

j. determinar se a administração apresentou relatórios, válidos e confiáveis, sobre medidas válidas e confiáveis relacionadas com a eficácia do programa.

2.10 Os auditores podem prestar serviços distintos aos de auditoria. Por exemplo, alguns auditores podem:

a. assessorar o poder legislativo no desenvolvimento das perguntas que serão usadas em audiências;

b. desenvolver métodos e enfoques que serão aplicados na avaliação de um programa novo ou proposto;

c. prognosticar o resultado potencial de um programa, com base em diversas hipóteses, sem ter que avaliar as operações vigentes e

d. realizar trabalhos de investigação.

Outras Atividades de uma Organização de Auditoria

2.11 O responsável pela organização de auditoria pode desejar estabelecer políticas para determinar que as normas de auditoria do presente documento, ou outras que sejam consideradas apropriadas, sejam observadas pelo pessoal que desempenha essas auditorias e outros tipos de atividades.

Normas Gerais

Objetivo

3.1 Neste capítulo, são apresentadas normas gerais que deverão ser observadas nas auditorias financeiras e de otimização de recursos. Estas normas gerais estão relacionadas com a capacitação profissional do pessoal, com a independência da organização de auditoria e do auditor individualmente, com o exercício do devido zelo profissional para a execução da auditoria e para a preparação dos relatórios respectivos e com a existência de controles de qualidade. As normas gerais se distinguem das relacionadas com a execução do trabalho de campo e com a preparação dos relatórios correspondentes.

3.2 Estas normas gerais são aplicáveis a todas as organizações de auditoria, sejam elas governamentais ou não-governamentais (por exemplo, firmas de contadores públicos¹ e empresas de consultoria), que realizem auditoria de organizações, programas, atividades e funções de governo e de assistência governamental recebida por organizações não-governamentais.

Capacitação Profissional

3.3 A primeira norma geral de auditoria governamental estabelece:

A equipe designada para executar a auditoria deverá possuir, em seu conjunto, a capacitação profissional necessária para realizar as tarefas requeridas.

3.4 Esta norma impõe à organização de auditoria a responsabilidade de garantir que o trabalho de auditoria seja executado por pessoal que, em seu conjunto, possua os conhecimentos e habilidades necessários para concluí-lo. O pessoal também deverá possuir um amplo conhecimento de auditoria governa-

¹ N.T. No Brasil são as chamadas firmas de auditoria externa.

mental e do ambiente peculiar ou específico no qual opera a entidade auditada, em relação com a natureza da auditoria que está sendo realizada.

3.5 Os requisitos, aqui mencionados, dizem respeito aos conhecimentos e às habilidades da organização de auditoria, em seu conjunto, e não necessariamente aos que possua cada auditor em particular. Uma organização pode ter a necessidade de empregar pessoal ou contratar consultores externos com conhecimento e experiência aceitáveis em áreas como contabilidade, estatística, direito, engenharia, planejamento e metodologia de auditoria, processamento eletrônico de dados, administração pública, economia, ciências sociais e ciência atuarial.

Requisitos de Educação Continuada

3.6 A fim de cumprir esta norma, a organização de auditoria deverá estabelecer um programa permanente de educação e capacitação com o objetivo de garantir que seu *staff* de auditores² mantenha sua capacidade profissional. Desta forma, cada auditor responsável por planejar, dirigir e executar auditoria governamental ou preparar os relatórios sobre auditoria, segundo estas normas, deverá completar, a cada dois anos, pelo menos 80 horas de educação e capacitação continuada que contribuam para aprimorar sua competência profissional. Pelo menos 20 horas deverão ser cumpridas em qualquer dos anos do biênio. Os responsáveis pelo planejamento, direção e execução das partes substanciais do trabalho de campo ou pela preparação dos relatórios de auditoria governamental, segundo estas normas, devem completar, pelo menos, 24 horas das 80 horas de educação e capacitação em áreas diretamente relacionadas com o ambiente de governo e com a auditoria governamental. Se a entidade auditada opera em um

² N.T. Equipe de auditoria.

ambiente específico ou peculiar, os auditores deverão receber capacitação relacionada com esse ambiente.

3.7 A organização de auditoria é responsável por estabelecer e aplicar um programa para garantir que os auditores cumpram com os requisitos de capacitação e educação continuada antes expostos. A organização deve conservar a documentação dos programas de educação e capacitação efetuados³.

3.8 A educação e a capacitação continuada podem versar sobre matérias, tais como os últimos avanços alcançados na metodologia de auditoria, contabilidade, avaliação de controles internos, princípios de administração e supervisão, administração financeira, amostragem estatística, projetos de avaliação e análises de dados. Também podem tratar sobre matérias relacionadas com o trabalho de campo do auditor, como a administração pública, política e estrutura governamental, engenharia industrial, economia, ciências sociais e processamento eletrônico de dados.

3.9 Os consultores externos, peritos e especialistas internos devem estar qualificados e aprimorar sua competência profissional em seu campo e/ou especialidade, porém não estarão obrigados a cumprir os requisitos de educação e capacitação continuada acima mencionados. Os auditores que realizem atividade

³ A norma de requisitos de capacitação e educação continuada define que as responsabilidades são da organização de auditoria e do auditor individualmente. Para se cumprir tais responsabilidades se requer uma adequada opinião profissional. Para auxiliar as firmas de auditoria e os auditores individuais no exercício dessa opinião, o Escritório da Controladoria Geral dos Estados Unidos (GAO) emitiu a Interpretação de Educação Continuada e Requisitos de Treinamento (*Interpretation of Continuing Education and Training Requirements*), abril de 1991, Escritório de Imprensa do Governo, número de estoque 020-000-00250-6.

des e prestem serviços que não estão relacionados com as auditorias também não necessitam cumprir estes requisitos de educação e capacitação continuada.

Qualificações da Equipe de Auditoria

3.10 As qualificações da equipe de auditoria responsável pela realização dos trabalhos incluem:

a. Conhecimento de métodos e técnicas aplicáveis à auditoria governamental, assim como a educação, capacitação e experiência necessária para aplicar esses conhecimentos na auditoria que está sendo realizada.

b. Conhecimento das organizações, programas, atividades e funções governamentais.

c. Habilidade para comunicar-se com clareza e eficácia, tanto na forma oral como escrita.

d. Habilidade específica necessária para desempenhar o trabalho de auditoria que está sendo realizado. Por exemplo:

(1) se o trabalho requer aplicação de técnicas de amostragem estatística, a equipe de auditores ou seus consultores devem contar com peritos nesta área;

(2) se o trabalho requer uma revisão extensiva dos sistemas computadorizados, a equipe de auditores ou seus consultores devem contar com técnicos competentes em informática aplicada à auditoria;

(3) se o trabalho implica revisar informações complexas de engenharia, a equipe de auditores ou seus consultores devem contar com profissionais em engenharia; ou

(4) se o trabalho exige a aplicação de métodos de auditoria não tradicionais, a equipe de auditores ou

seus consultores devem incluir especialistas com treinamento e experiência necessária nessa metodologia.

e. Os seguintes requisitos devem ser cumpridos no caso de auditorias financeiras que conduzam à expressão de uma opinião:

(1) Os auditores devem dominar os princípios de contabilidade que sejam aplicáveis e ser competentes nas normas de auditoria governamental.

(2) Os contadores públicos contratados para realizar a auditoria devem ser (a) contadores públicos certificados registrados ou pessoas que trabalhem em uma firma de contadores públicos licenciada para praticar a profissão, ou (b) contadores públicos registrados para exercer sua profissão antes de 31 de dezembro de 1970 ou nessa data, bem como pessoas que trabalhem em uma firma de contadores públicos cuja licença tenha sido expedida antes de 31 de dezembro de 1970 ou nesta data.⁴

Independência

3.11 A segunda norma geral de auditoria estabelece:

Em todos os assuntos relacionados com os trabalhos de auditoria, a organização de auditoria e os auditores governamentais ou públicos, individualmente, devem estar livres de impedimentos pessoais e externos quanto à independência; devem ser organizacionalmente independentes e manter uma atitude e postura independentes.

⁴ Os contadores e sociedades de contadores, que reúnem os requisitos relacionados com a licença para exercer a profissão, deverão também cumprir disposições legais e regulamentares que sejam aplicáveis à contabilidade pública nas jurisdições onde pratiquem a auditoria e na(s) jurisdição(ões) onde seja válida sua licença.

3.12 Esta norma impõe a cada auditor, e à organização de auditoria, a responsabilidade de preservar sua independência para conseguir que suas opiniões, conclusões, juízos e recomendações sejam imparciais e que sejam reconhecidos como tal por terceiros, detentores de conhecimento sobre a questão.

3.13 Os auditores devem considerar não somente se são independentes, se suas atitudes e convicções lhes permitem assim proceder, mas também a existência de alguma situação que poderia dar lugar a que outros questionem sua independência. Todas as situações merecem consideração, pois é essencial não somente que os auditores sejam, de fato, independentes e imparciais, mas também que assim sejam considerados por terceiros, que detenham o conhecimento sobre o assunto.

3.14 Os auditores governamentais, incluindo os consultores externos, peritos e especialistas internos, devem considerar três tipos gerais de impedimentos à independência - pessoal, externo e organizacional. Se uma ou mais dessas três classes de impedimentos limitam a capacidade do auditor para desempenhar seu trabalho e para informar seus achados com imparcialidade, aquele auditor deverá se abster de realizar a auditoria ou, naquelas situações em que possa fazê-lo, deverá manifestar seu impedimento na seção do relatório referente ao escopo da auditoria. Ademais, nos casos em que os auditores sejam empregados da entidade auditada, far-se-á constar o fato em um lugar de destaque do relatório de auditoria.

3.15 Os auditores não-governamentais também necessitam considerar todos aqueles impedimentos pessoais e externos que podem afetar sua capacidade para desempenhar o trabalho e para informar seus resultados com imparcialidade. Se sua capacidade for adversamente afetada, eles devem se abster de praticar a auditoria. Os contadores públicos também devem cumprir o código de ética profissional do Instituto

Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) e o código de ética profissional do conselho estadual que tenha jurisdição sobre a prática profissional dos contadores públicos e da organização de auditoria, assim como as disposições do presente documento que se referem aos impedimentos pessoais e externos.

Impedimentos Pessoais

3.16 Em certas circunstâncias, os auditores podem não ser imparciais ou poderiam dar a impressão de que não o são. A organização de auditoria é responsável por estabelecer políticas e procedimentos que ajudem a determinar se os auditores possuem algum impedimento pessoal. Os gerentes e supervisores devem estar alerta para detectar os impedimentos pessoais da equipe a seu cargo. Os auditores são responsáveis por informar, ao funcionário competente da organização de auditoria a que pertençam, sobre quaisquer impedimentos pessoais que possam ter. Estes impedimentos, que se referem individualmente aos auditores, também podem se aplicar à organização de auditoria. Os impedimentos pessoais podem incluir, porém sem se limitar, os seguintes casos:

a. relações oficiais, profissionais, pessoais ou financeiras que possam influir para que o auditor limite o escopo de seu exame e o grau de divulgação, ou para que atenuar ou altere de qualquer maneira os resultados da auditoria;

b. idéias preconcebidas sobre indivíduos, grupos, organizações e objetivos de um programa em particular, que possam influenciar a imparcialidade da auditoria;

c. responsabilidade prévia na tomada de decisões ou na administração de uma entidade, que possa afetar as operações atuais dessa entidade ou programa sob auditoria;

d. preconceitos, incluindo os de convicções políticas ou sociais, que resultem de vínculo empregatício ou lealdade a determinado grupo, organismo ou setores de governo;

e. auditoria realizada pela mesma pessoa que, por exemplo, tenha autorizado anteriormente faturas, folha de pessoal, pagamentos de reclamações e outras obrigações relacionadas com a entidade ou com o programa sob auditoria;

f. auditoria realizada, concomitante ou posteriormente, pela mesma pessoa encarregada dos registros oficiais de contabilidade;⁵ e

g. interesse econômico e financeiro direto ou substancial, embora indireto na entidade ou no programa auditado.

Impedimentos Externos

3.17 Fatores externos à organização de auditoria podem limitar a auditoria ou interferir na capacidade do auditor de formar uma opinião e conclusão independentes e objetivas. Por exemplo, as seguintes condições podem influenciar adversamente a auditoria e impedir que o auditor formule com inteira liberdade um julgamento independente e objetivo:

a. interferência ou influência externa na organização de auditoria que, de forma imprópria ou imprudente,

⁵ Por exemplo, quando a pessoa que pratica a auditoria teve a seu cargo uma parte importante do processo ou ciclo de contabilidade, como analisar, registrar os fatos no diário e no razão, formular os registros de ajuste e de encerramento, e preparar as demonstrações financeiras. Nos casos em que o auditor atua como o principal processador de transações realizadas pela entidade auditada, porém esta assume a responsabilidade dos registros de contabilidade e das demonstrações financeiras, a independência do auditor não fica necessariamente comprometida.

limite o escopo de uma auditoria ou modifique seu enfoque;

b. interferência externa à organização de auditoria na seleção ou aplicação dos procedimentos de auditoria ou na seleção de transações que necessitem ser examinadas;

c. restrições injustificadas quanto ao tempo permitido para concluir uma auditoria;

d. interferência externa à organização de auditoria no que diz respeito à designação, nomeação e promoção do pessoal de auditoria;

e. restrições dos fundos e outros recursos que são fornecidos à organização de auditoria que possam limitar sua capacidade para cumprir as responsabilidades de seu cargo;

f. autoridade para invalidar ou influenciar o julgamento do auditor, quanto ao conteúdo apropriado de um relatório de auditoria e

g. influências que tragam riscos de permanência do auditor em seu emprego por motivos alheios à sua capacidade profissional ou à necessidade dos serviços de auditoria.

Independência Organizacional

3.18 A independência dos auditores governamentais pode ser afetada por sua posição na estrutura organizacional da entidade governamental para a qual foram designados e também pelo fato de estarem realizando uma auditoria interna ou auditando outras entidades.

Auditores Internos

3.19 Uma organização de auditoria do governo federal ou de um governo estadual ou municipal, ou órgão de auditoria interna de uma entidade pública, como uma faculdade pública, universidade ou hospi-

tal governamental, pode estar subordinada administrativamente à direção de pessoas que participem no processo administrativo governamental. Para garantir sua independência, as organizações de auditoria deverão informar os resultados da auditoria e prestar contas de sua gestão ao diretor ou ao vice-diretor da entidade governamental a que pertença e, do ponto de vista organizacional, não deve manter nenhuma dependência linear ou de assessoria em relação à direção da unidade auditada. A independência da organização de auditoria é ampliada quando, além disso, também informa regularmente ao comitê de auditoria independente da entidade e/ou ao órgão supervisor governamental apropriado.

3.20 Os auditores também devem estar livres de pressões políticas para se assegurarem de que podem praticar a auditoria com objetividade e informar seus achados, opiniões e conclusões sem temor de repercussões políticas. Sempre que possível, devem estar sujeitos a um sistema de administração de pessoal em que as remunerações, capacitação, estabilidade no emprego e promoções se efetuem de acordo com seus méritos.

3.21 Cumpridas as condições anteriores, e não existindo impedimentos pessoais ou externos, a equipe de auditoria pode se considerar organizacionalmente independente para praticar auditorias internas e livre para apresentar relatórios objetivos à administração superior.

3.22 Quando os auditores internos são organizacionalmente independentes e efetuam auditorias externas à entidade do governo, para a qual foram diretamente designados, eles podem ser considerados independentes da entidade auditada e livres para apresentar relatórios objetivos à chefia ou subchefia da entidade governamental à qual estejam vinculados.

Auditores Externos

3.23 Os auditores governamentais empregados pelas organizações de auditoria do governo, cujos chefes são eleitos, e os auditores do poder legislativo que auditem as entidades do poder executivo podem se considerar livres de impedimentos organizacionais quando pratiquem auditoria fora da entidade governamental a que estejam vinculados.

3.24 Considerar-se-á que os auditores governamentais são independentes da entidade auditada, desde que não existam impedimentos pessoais nem externos, quando essa entidade:

a. pertencer a um nível de governo distinto daquele ao qual estejam vinculados os auditores (federal, estadual ou municipal); ou

b. fazer parte de um ramo de governo diferente dentro do nível de governo ao qual estejam vinculados os auditores (poder legislativo, executivo e judiciário).

3.25 Também se considerará que os auditores governamentais são independentes, supondo que não existam impedimentos pessoais ou externos, quando o chefe da organização de auditoria for:

a. eleito pelos cidadãos de sua jurisdição;

b. eleito ou nomeado por um órgão legislativo pertencente ao setor de governo ao qual os auditores são vinculados, para o qual informem os resultados das auditorias e ao qual os auditores devam prestar contas; ou

c. nomeado pelo chefe do poder executivo, porém confirmado em seu posto pelo poder legislativo correspondente ao setor de governo ao qual está vincu-

lado, a quem informe os resultados da auditoria e ao qual deva prestar contas de sua gestão.

Devido Zelo Profissional

3.26 A terceira norma geral de auditoria estabelece:

Deve-se proceder à execução da auditoria e à preparação dos relatórios correspondentes com o devido zelo profissional.

3.27 Esta norma exige que o auditor realize seu trabalho com o devido zelo profissional, que impõe responsabilidade a cada auditor de uma organização de auditoria de cumprir as normas de auditoria governamental geralmente aceitas.

3.28 Proceder com o devido zelo profissional, significa empregar um julgamento bem fundamentado para determinar o escopo da auditoria e para selecionar a metodologia, exames e demais procedimentos de auditoria. Esse julgamento também deve ser empregado na realização de exames e demais procedimentos para avaliar os resultados da auditoria e para apresentar os relatórios correspondentes.

3.29 Os auditores devem aplicar seu bem fundamentado julgamento profissional para determinar as normas de auditoria aplicáveis ao trabalho que vão realizar. A determinação dos auditores de que certas normas não são aplicáveis à auditoria deve estar documentada em papéis de trabalho. Em algumas situações, os auditores governamentais não podem seguir uma norma aplicável e não podem afastar-se da auditoria. Nessas situações, os auditores devem revelar, na seção do escopo do trabalho de seu relatório, o fato de que não seguiram uma norma aplicável, as suas razões e o efeito nos resultados da auditoria por não ter aplicado tal norma.

3.30 Embora estas normas estabeleçam que tanto o auditor como a organização de auditoria são responsáveis por exercer o devido zelo profissional no desempenho de um trabalho de auditoria, isto não implica em uma responsabilidade ilimitada, bem como não implica a infalibilidade por parte do auditor ou da organização de auditoria.

Controle de Qualidade

3.31 A quarta norma geral estabelece que:

As organizações de auditoria que realizam auditorias em consonância com essas normas devem ter um apropriado sistema interno de controle de qualidade em uso e participar de um programa de revisão externa de controle de qualidade.

3.32 O sistema interno de controle de qualidade implementado pela organização de auditoria deve oferecer segurança razoável de que a organização (1) adotou e observa as normas de auditoria aplicáveis, e (2) estabeleceu e segue políticas e procedimentos de auditoria adequados. A natureza e a dimensão do sistema interno de controle de qualidade de um organismo depende de vários fatores, como por exemplo: seu tamanho, o grau de autonomia operacional permitido a seu pessoal e aos escritórios de auditoria, a natureza de seu trabalho, sua estrutura organizacional e considerações apropriadas de custo/benefício. Portanto, os sistemas implementados pelas distintas organizações serão necessariamente diferentes, na medida em que suas documentações variem.

3.33 As organizações que realizam auditorias de acordo com estas normas devem submeter-se, pelo menos em cada três anos, a uma revisão externa de controle de qualidade, que deverá ser praticada por uma organização que não seja afiliada ao organis-

mo que está sendo objeto de revisão.⁶ O programa de revisão externa de controle de qualidade deve estar direcionado para determinar se a organização estabeleceu um sistema interno de controle de qualidade e se opera com eficácia, bem como para proporcionar a segurança razoável de que as normas de auditoria aplicáveis, os procedimentos e políticas estabelecidas estão sendo seguidos.

3.34 Uma revisão externa de controle de qualidade⁷ em conformidade com a presente norma deve cumprir os seguintes requisitos:

a. Os revisores devem estar capacitados e possuir um conhecimento atualizado do tipo de trabalho que vão revisar e das normas de auditoria aplicáveis. Por exemplo, quem vai revisar as auditorias governamentais deve ter um conhecimento profundo do meio governamental e da auditoria de governo relacionada com o trabalho que vai revisar.

b. Os revisores devem ser independentes (tal como são definidos nesta presente norma) da organização de auditoria sob revisão, de seu pessoal e das empresas e organizações auditadas que foram selecionadas para sua revisão. Uma organização de auditoria não pode revisar a mesma organização que realizou a mais recente revisão de seu controle de qualidade.

⁶ As organizações de auditoria devem submeter-se a uma revisão externa completa de controle de qualidade (isto é, com relatório emitido) em um prazo de três anos contados a partir da data em que a organização efetuou sua primeira auditoria, com base nas presentes normas. Devem submeter-se a revisões externas de controle de qualidade a cada três anos.

⁷ As revisões externas de controles de qualidade realizadas por meio de ou pelo AICPA, a Associação Nacional de Auditores Estatais, Associação Nacional de Auditores Governamentais Municipais, o Conselho do Presidente sobre Integridade e Eficiência, o Conselho Executivo sobre Integridade e Eficiência e o Instituto de Auditores Internos satisfazem esses requisitos.

c. Os revisores devem utilizar seu bem fundamentado julgamento profissional ao realizarem o trabalho e ao emitirem os relatórios sobre os resultados da revisão externa de controle de qualidade.

d. Os revisores devem utilizar uma das seguintes abordagens na seleção de auditorias para a revisão: (1) selecionar auditorias que proporcionem uma amostragem razoável dos elementos dos trabalhos efetuados de acordo com estas normas, ou (2) selecionar auditorias que proporcionem uma amostragem razoável das auditorias da organização, incluindo uma ou mais auditorias efetuadas de acordo com as presentes normas.

e. Esta revisão deve incluir uma análise dos relatórios de auditoria, papéis de trabalho e outros documentos necessários (por exemplo, documentação relacionada com a correspondência e educação continuada), assim como entrevistas com a equipe de profissionais da organização revisada.

f. Deve ser preparado um relatório, por escrito, que comunique os resultados da revisão externa de controle de qualidade.

3.35 Os procedimentos de revisão externa de controle de qualidade devem ser ajustados ao tamanho e à natureza do trabalho de auditoria da organização. Por exemplo, uma organização que realiza poucas auditorias pode ser analisada mais eficazmente, enfatizando a revisão da qualidade das mencionadas auditorias mais do que as políticas e procedimentos internos de controle de qualidade.

3.36 As organizações de auditoria, que visem firmar contrato para realizar a auditoria de acordo com estas

normas, devem apresentar à parte contratante da auditoria seu relatório^a mais recente de revisão externa de controle de qualidade. As informações apresentadas no relatório de revisão externa de controle de qualidade geralmente são relevantes no momento de tomar uma decisão sobre a contratação de serviços de auditoria. As organizações de auditoria devem colocar seus relatórios de revisão externa de controle de qualidade à disposição dos auditores que requeiram seu trabalho e aos organismos supervisores adequados. É recomendável que o relatório esteja à disposição do público.

^a O termo "relatório" não inclui cartas de comentários em separado

Normas para o Trabalho de Campo de Auditorias Financeiras

Objetivo

4.1 Este capítulo prescreve normas de trabalho de campo para auditorias financeiras que incluam auditorias de demonstrações financeiras e de assuntos financeiros.

Relação com as Normas do AICPA

4.2 Para as auditorias de demonstrações financeiras, as normas de auditoria governamental geralmente aceitas (GAGAS) incorporam três normas geralmente aceitas para o trabalho de campo do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA). Estas normas são:

a. O trabalho deve ser adequadamente planejado e os assistentes, se utilizados, devem ser devidamente supervisionados.

b. Deve ser obtido um suficiente entendimento da estrutura de controle interno para planejar a auditoria e para determinar a natureza, cronograma e extensão dos exames que serão realizados.

c. A inspeção, observação, indagação e confirmação que são efetuadas têm a finalidade de obter evidência suficiente e competente para fundamentar razoavelmente uma opinião com respeito às demonstrações financeiras que estão sendo examinadas.

4.3 O AICPA emitiu instruções normativas sobre auditoria (*Statements on Auditing Standards-SAS*) que interpretam suas normas de auditoria de trabalho de campo (incluindo um SAS sobre as auditorias de observância).¹ Este capítulo incorpora as mencionadas normas e inclui normas adicionais sobre:

¹ As GAGAS incorporam todas as novas normas do AICPA que são relevantes para as auditorias de demonstrações financeiras a menos que o Escritório da Controladoria Geral (GAO) as exclua explicitamente mediante anúncio formal.

a. acompanhamento de auditoria (ver parágrafos 4.7, 4.10 e 4.11),

b. outros tipos de inobservâncias além de atos ilegais (ver parágrafos 4.13 e 4.18 a 4.20) e

c. papéis de trabalho (ver parágrafos 4.35 a 4.38.).

4.4 O presente capítulo também inclui normas que podem servir de guia em outros três aspectos-chave das auditorias de demonstrações financeiras:

a. relevância (ver parágrafos 4.8 e 4.9),

b. irregularidades e atos ilegais (ver parágrafos 4.14 a 4.17) e

c. controles internos (ver parágrafos 4.21 a 4.33.).

4.5 Na parte final deste capítulo são explicadas que normas os auditores devem seguir ao realizarem auditorias de assuntos financeiros pertinentes.

Planejamento

4.6 As normas do AICPA e as GAGAS exigem o seguinte:

O trabalho deve ser devidamente planejado e os auditores devem levar em consideração a relevância, entre outros temas, ao determinarem a natureza, o cronograma e a extensão dos procedimentos de auditoria e ao avaliarem os resultados desses procedimentos.

4.7 A norma adicional de planejamento para auditorias financeiras é a seguinte:

Os auditores devem efetuar acompanhamento sobre as recomendações e achados significativos detectados em auditorias anteriores.

Relevância

4.8 A determinação da relevância por parte dos auditores é um assunto de julgamento profissional e é determinada pela sua percepção das necessidades de uma pessoa criteriosa que confiará nas demonstrações financeiras. Os julgamentos sobre relevância são feitos à luz das circunstâncias que a circundam e envolvem necessariamente considerações quantitativas e qualitativas.

4.9 Em uma auditoria de demonstrações financeiras de uma entidade governamental ou de uma entidade que receba assistência do governo, os auditores devem estabelecer níveis mais baixos de relevância que em uma auditoria do setor privado, devido à *accountability* pública do auditado, aos requisitos legais e reguladores, assim como à transparência e sensibilidade dos programas, atividades e funções governamentais.

Acompanhamento de Auditoria

4.10 Os auditores devem efetuar um acompanhamento das recomendações e dos achados significativos, conhecidos de auditorias anteriores, que poderiam afetar a auditoria das demonstrações financeiras. Isso deve ser feito para determinar se a organização auditada iniciou oportunamente ações corretivas adequadas. Os auditores devem emitir relatórios a respeito da situação dos achados relevantes e recomendações efetuadas nas auditorias anteriores e não atendidas que afetam a auditoria das demonstrações financeiras.

4.11 Grande parte do benefício que se pode obter de um trabalho de auditoria não se encontra nos achados relatados ou nas recomendações efetuadas, e sim nas suas soluções eficazes. A administração da organização auditada é responsável por tomar atitudes sobre os achados e recomendações da auditoria, sendo que a existência de um sistema para efetuar acompanhamento pode contribuir para que a organização auditada cumpra com essa responsabilidade. Se a administra-

ção não conta com esse sistema, os auditores podem estabelecer seu próprio sistema. A atenção contínua aos achados significativos e recomendações pode contribuir para que os auditores se assegurem de que os benefícios resultantes de seu trabalho sejam assimilados.

**Irregularidades,
Atos Ilícitos
e Outras
Inobservâncias**

4.12 As normas do AICPA e GAGAS exigem o seguinte:

a. Os auditores devem planejar a auditoria para ter uma segurança razoável de que será possível detectar irregularidades significativas nas demonstrações financeiras examinadas.²

b. Os auditores devem planejar a auditoria para oferecer garantias razoáveis de que será possível detectar evidências de distorções relevantes que são derivadas direta e concretamente de atos ilegais.³

c. Os auditores devem considerar a possibilidade de que tenham ocorrido atos ilícitos indiretos.⁴ Se alguma informação específica chama a atenção dos auditores e proporciona evidência sobre a existência de possíveis atos ilegais que poderiam ter um efeito relevante indireto sobre as demonstrações financeiras, eles devem aplicar procedimentos de auditoria especialmente dirigidos para confirmar se de fato ocorreu um ato ilegal.

²Entende-se por irregularidades aqueles erros ou omissões intencionais de valores, ou revelações nas demonstrações financeiras.

³Atos ilegais diretos e significativos são as violações de leis e disposições que têm um efeito direto e significativo na determinação dos montantes nas demonstrações financeiras.

⁴Entende-se por atos ilegais indiretos, aquelas violações de leis e disposições que têm um efeito significativo, porém indireto, nas demonstrações financeiras.

4.13 A norma adicional de observância para auditorias de demonstrações financeiras refere-se a:

Os auditores devem planejar a auditoria para ter uma segurança razoável de que será possível detectar erros significativos que derivem de inobservâncias das estipulações dos contratos ou convênios de doações, que tenham um efeito direto e significativo na determinação dos montantes das demonstrações financeiras. Se o auditor obtém evidência sobre a existência de possível inobservância, que poderia ocasionar um efeito indireto e relevante nas demonstrações financeiras, eles devem aplicar procedimentos de auditoria específicos dirigidos para descobrir se tal inobservância ocorreu.

**Entendimento por
parte dos Auditores
de Possíveis
Irregularidades
assim como das Leis
e Regulamentos**

4.14 Os auditores têm a responsabilidade de conhecer as características e tipos de irregularidades potencialmente significativas que poderiam estar relacionadas com a área auditada, de maneira que o planejamento da auditoria lhes proporcione uma segurança razoável de que podem ser detectadas essas irregularidades.

4.15 Os auditores devem obter um suficiente entendimento dos possíveis efeitos diretos e relevantes que as leis e regulamentos têm na elaboração das demonstrações financeiras. Os auditores podem considerar necessário contar com a assessoria jurídica para (1) determinar que leis e regulamentos podem ter um efeito direto e significativo nas demonstrações financeiras, (2) elaborar testes de cumprimento das leis e regulamentos, e (3) avaliar os resultados desses

exames.⁵ Os auditores também podem considerar necessário utilizar o trabalho de assessoria jurídica quando se requeira provar o cumprimento das cláusulas de um contrato ou convênio de doação. Dependendo das circunstâncias da auditoria, os auditores podem considerar necessário obter informações de terceiros com respeito a assuntos relacionados aos cumprimentos legais, tais como: pessoal responsável por investigação, funcionários de auditoria de entidades governamentais que forneceram assessoria à organização auditada e/ou autoridade responsável pela aplicação da lei correspondente.

Devido Zelo
Referente a
Possíveis
Irregularidades e
Atos Ilícitos

4.16 Os auditores devem proceder com o devido zelo profissional ao buscar indícios de possíveis irregularidades e atos ilícitos de maneira a não interferir nas investigações e/ou procedimentos legais que possam ser empreendidos no futuro. Em algumas circunstâncias, as leis, regulamentos ou políticas aplicáveis podem exigir que os auditores, antes de ampliar os exames ou procedimentos de auditoria, informem de imediato acerca dos indícios de certos tipos de irregularidades e atos ilícitos detectados às autoridades responsáveis pelo cumprimento da lei. Os auditores também podem se ver obrigados a suspender ou adiar a auditoria ou parte dela, para não interferir numa investigação.

4.17 Uma auditoria efetuada de acordo com as GAGAS não garante a descoberta de atos ilícitos ou passivos contingentes deles resultantes. Além disso, a descoberta posterior de atos ilícitos ocorridos durante o período de realização da auditoria também não

⁵ As normas do AICPA fornecem informações úteis para o auditor que utiliza o trabalho de um especialista que não é membro da sua equipe.

significa necessariamente que o desempenho dos auditores foi inadequado, desde que a auditoria tenha sido realizada de acordo com estas normas.

Outros Tipos de
Inobservância
Além de Atos Ilícitos

4.18 O termo inobservância tem um sentido muito mais amplo que o de ato ilícito. Inobservância inclui não somente atos ilícitos, mas violações dos dispositivos contratuais ou de convênios de doações. As normas do AICPA não consideram como responsabilidade do auditor detectar outros tipos de inobservância além dos atos ilícitos. Não obstante, de acordo com as GAGAS, além de detectar erros que se derivam de atos ilícitos, o auditor tem a responsabilidade de detectar erros significativos que se originem de outros tipos de inobservância.

4.19 A inobservância significativa e direta é aquela que tem um efeito direto e significativo na determinação dos montantes que são apresentados nas demonstrações financeiras. Os auditores devem planejar a auditoria para proporcionar uma segurança razoável de que será possível detectar erros significativos resultantes de inobservância direta dos dispositivos contratuais e convênios de doações.

4.20 A inobservância indireta é a que tem um efeito significativo, porém indireto, nas demonstrações financeiras. Uma auditoria das demonstrações financeiras não proporciona segurança de que será possível detectar inobservância indireta dos dispositivos contratuais ou convênios de doações. Todavia, se os auditores obtiverem informações específicas que provem a existência de uma possível inobservância que poderia ter um efeito indireto, porém significativo, nas demonstrações financeiras, eles poderão aplicar procedimentos de auditoria especificamente direcionados para a descoberta da ocorrência de tal inobservância.

Controles Internos

4.21 As normas estabelecidas pelo AICPA e pelas GAGAS exigem o seguinte:

Os auditores devem obter compreensão suficiente da estrutura de controle interno para planejar a auditoria, determinar a natureza, o cronograma e alcance dos exames a serem aplicados.

4.22 As GAGAS não estabelecem normas adicionais sobre controle interno para a auditoria de demonstrações financeiras. Inobstante, o presente capítulo oferece informações úteis nos quatro seguintes aspectos de controle interno, que são importantes para as opiniões dos auditores com respeito aos riscos de auditoria e às evidências necessárias para sustentarem sua opinião sobre as demonstrações financeiras:

- a. ambiente de controle;
- b. controles de salvaguardas;
- c. controles sobre a observância das leis e regulamentos e
- d. avaliação de riscos de controle.

Ambiente de Controle

4.23 O julgamento dos auditores relacionado ao ambiente de controle pode influenciar - de maneira positiva ou negativa - suas opiniões referentes aos procedimentos específicos de controle. Por exemplo, a existência de evidências que indiquem que o ambiente de controle não é eficaz pode levar aos auditores a questionar a provável eficácia de um procedimento de controle com respeito a uma afirmação particular que se encontra nas demonstrações financeiras. De igual maneira, baseados na existência de evidências que indiquem que o ambiente de controle é efetivo, os auditores podem decidir reduzir o número de áreas nas quais devem executar os procedimentos de auditoria.

Controles de Salvaguardas

4.24 A opinião dos auditores relacionada ao ambiente de controle também pode ser afetada pelos resultados de seus exames sobre outros controles internos. Se os auditores obtiverem evidências de que determinados controles internos não são eficazes, podem considerar necessário reavaliar suas conclusões anteriores referentes ao ambiente de controle e a outras decisões de planejamento que pudessem ter tomado, com base nas mencionadas conclusões.

4.25 Os controles internos para salvaguardar os ativos (controles de salvaguardas) constituem um processo efetuado por um órgão da administração, gerência ou pessoal de uma entidade, planejado para proporcionar segurança razoável de que serão realizadas as previsões ou detecções oportunas, relacionadas à aquisição, uso ou disposição não autorizados dos ativos de uma entidade, que poderiam ter um efeito significativo nas demonstrações financeiras.

4.26 Os controles de salvaguardas estão relacionados com a prevenção ou detecção oportuna de transações não-autorizadas e acesso não-autorizado a ativos que poderiam resultar em distorções significativas nas demonstrações financeiras. Por exemplo, quando gastos e investimentos não-autorizados são feitos, obrigações são contraídas sem autorização, ocorreram furtos nos estoques ou uso pessoal dos ativos. Tais controles são planejados para ajudar a assegurar que o uso ou acesso aos ativos se efetue após prévia autorização da administração. A autorização inclui a aprovação de transações em conformidade com as políticas e procedimentos estabelecidos pela administração para salvaguardar os ativos, tais como o estabelecimento e cumprimento de requisitos para a ampliação e supervisão de créditos, assim como para a tomada de decisões de investimentos, e inclui ainda a documentação respectiva. Os controles para salvaguardar os ativos não são planejados para oferecer proteção contra perdas de ativos derivadas da

ineficiência de decisões operacionais tomadas pela administração, tais como incorrer em gastos com equipamentos ou materiais que demonstrem ser desnecessários ou insatisfatórios.

4.27 As normas do AICPA e as GAGAS exigem que os auditores obtenham uma compreensão total dos controles internos para planejar a auditoria. Essas normas também requerem que os auditores planejem a auditoria para ter a segurança razoável de que será possível detectar irregularidades significativas, incluindo a apropriação indevida de ativos. Como a prevenção ou detecção de apropriações indevidas é um dos objetivos dos controles de salvaguardas, é essencial que o auditor entenda tais controles para planejar a auditoria.

4.28 Inobstante, os controles de salvaguardas não se restringem à prevenção ou detecção de apropriações indevidas. Também possuem o propósito de prevenir ou detectar perdas relevantes que poderiam resultar da aquisição, uso ou disposição não-autorizados de ativos. Esses controles incluem, por exemplo, o processo de avaliação do risco da aquisição, uso ou alienação não-autorizados dos ativos e o estabelecimento de atividades de controle que ajudem a assegurar que estão sendo cumpridas as diretrizes da administração com respeito aos riscos. Tais controles incluiriam ações que permitam a aquisição, uso ou alienação dos ativos de acordo com a autorização específica ou geral emanada da administração, incluindo a observância das políticas e procedimentos estabelecidos para a mencionada aquisição, uso ou disposição. Ademais, incluiriam a comparação dos ativos existentes com os registros correspondentes com uma periodicidade razoável e adoção das medidas em caso de serem encontradas diferenças. Finalmente, os controles para salvaguardar os ativos contra aquisição, uso ou alienação não-autorizados implicam fornecer à administração a informação necessária para esta cumprir suas

responsabilidades de prevenir ou detectar oportunamente tais atividades não autorizadas, assim como os mecanismos que lhe permitam monitorar se os mencionados controles são postos em prática de forma eficaz e contínua.

4.29 A compreensão desses controles de salvaguardas pode contribuir para que os auditores avaliem o risco de erros significativos nas demonstrações financeiras. Por exemplo, o entendimento dos controles para salvaguardar ativos de uma organização auditada pode contribuir para que o auditor reconheça fatores de risco, tais como:

- a. monitoramento inadequado de operações descentralizadas;
- b. falta de controles sobre atividades, tais como falta de documentação correspondente às principais transações;
- c. falta de controle sobre o processamento eletrônico de dados, tal como falta de controle no acesso de aplicativos que iniciam ou controlam o movimento de ativos;
- d. incapacidade para desenvolver ou divulgar políticas e procedimentos adequados para a segurança da informação ou dos ativos, tal como permitir que o pessoal não-autorizado tenha livre acesso à informação ou aos ativos e
- e. incapacidade para investigar diferenças significativas entre as conciliações de uma conta de controle e registros subsidiários.

Controles sobre a Observância das Leis e Regulamentos

4.30 Os auditores devem planejar a auditoria para proporcionar uma segurança razoável de que as demonstrações financeiras estão livres de erros significativos derivados de violações de leis e regulamentos que possam ter um efeito direto e significativo na determinação dos valores que são apresentados nas de-

monstrações financeiras. Para cumprir tais requisitos, os auditores devem ter um entendimento dos controles internos relevantes, referentes ao que se afirma nas demonstrações financeiras sujeitas às mencionadas leis e regulamentos. Os auditores devem utilizar tal entendimento para identificar os tipos potenciais de erros, considerar fatores que afetem o risco de distorções relevantes e planejar exames substantivos. Por exemplo, os seguintes fatores do ambiente de controle podem influenciar a avaliação dos auditores no que diz respeito aos riscos de controle:

- a. conhecimento ou desconhecimento por parte da administração das leis e regulamentos aplicáveis;
- b. política da organização auditada referente a tais assuntos, como práticas operacionais aceitáveis e códigos de conduta e
- c. designação de responsabilidade e delegação de autoridade para tratar assuntos como metas organizacionais e objetivos, funções de operação e requisitos reguladores.

Avaliação de Riscos de Controle

4.31 Quando os auditores avaliam o risco de controle abaixo de um limite máximo aceitável para uma determinada afirmação nas demonstrações financeiras, eles reduzem sua necessidade de obter evidências com base em exames substantivos de tal afirmação. Não se exige dos auditores que avaliem riscos de controle abaixo de um limite máximo aceitável, porém a probabilidade de que eles considerem isto eficiente e eficaz para agirem, aumenta com as dimensões das entidades que vão examinar e a complexidade de suas operações. Eles devem fazer o seguinte quando avaliarem os riscos de controle abaixo de um limite máximo aceitável:

- a. identificar controles internos que sejam relevantes para uma afirmação em uma demonstração financeira específica;

- b. realizar exames que proporcionem evidência suficiente de que os controles são eficazes e

- c. documentar os exames dos controles.

4.32 Os auditores devem ter em mente o seguinte quando planejarem e executarem os exames de controle:

- a. Quanto menor for a avaliação dos auditores dos riscos de controle, maior será a evidência necessária para corroborar tal avaliação.

- b. É possível que os auditores requeiram a utilização de uma combinação de diferentes tipos de controles para obter evidência suficiente sobre a eficácia de um controle.

- c. As indagações, por si só, geralmente não serão suficientes para corroborar uma avaliação segundo a qual o risco de controle se encontra abaixo de um limite máximo aceitável.

- d. As observações proporcionam evidência sobre a eficácia de um controle somente no momento observado; não proporcionam evidência sobre sua eficácia durante o resto do período sob exame.

- e. Os auditores podem utilizar evidências obtidas através dos exames de controle efetuados em auditorias anteriores (ou em uma data intermediária), não obstante, têm que obter evidências sobre a natureza e extensão de mudanças substanciais efetuadas nas políticas, procedimentos e pessoal, a partir da data em que eles realizaram os últimos exames.

4.33 Os auditores podem julgar necessário reconsiderar sua avaliação de risco de controle quando seus exames substantivos detectarem erros, especialmente aqueles que parecem ser irregularidades ou resultados de atos ilícitos. Como resultado, podem achar

necessário modificar seus exames substantivos planejados com respeito a algumas ou todas as afirmações das demonstrações financeiras. As deficiências nos controles internos, que conduzam a tais erros, podem ser situações possíveis de serem relatadas ou deficiências significativas, com respeito às quais os auditores têm a obrigação de informar.

Papéis de Trabalho

4.34 As normas estabelecidas pelo AICPA e as GAGAS exigem o seguinte:

Deverá conservar-se o registro do trabalho dos auditores em papéis de trabalho.

4.35 A norma adicional referente aos papéis de trabalho para as auditorias de demonstrações financeiras é a seguinte:

Os papéis de trabalho devem conter informações suficientes que permitam a um auditor experiente, que não teve contato prévio com a auditoria realizada, dela obter evidências a partir desses documentos que corroborem as conclusões e opiniões significativas dos auditores.

4.36 As auditorias efetuadas de acordo com as GAGAS são sujeitas à revisão por parte de outros auditores e funcionários supervisores com maior frequência que as auditorias efetuadas de acordo com as normas do AICPA. De maneira que, enquanto as normas do AICPA citam dois propósitos principais dos papéis de trabalho - proporcionar a principal sustentação para o relatório de auditoria e ajudar os auditores na condução e supervisão da auditoria -, os papéis de trabalho proporcionam um objetivo adicional nas auditorias realizadas de acordo com as GAGAS. Os papéis de trabalho permitem a revisão da qualidade da auditoria proporcionando ao revisor documentação escrita das evidências que respaldam as conclusões e opiniões significativas dos auditores.

4.37 Os papéis de trabalho devem conter:

- a. os objetivos, escopo e metodologia, incluindo qualquer critério de amostragem utilizado;
- b. documentação do trabalho realizado para fundamentar as conclusões e opiniões significativas, incluindo descrições das transações e registros examinados que permitam a um auditor experiente analisar as mesmas transações e registros⁶ e
- c. evidência das revisões de supervisão realizadas sobre o trabalho efetuado.

4.38 Um fator implícito nas auditorias efetuadas segundo as GAGAS se refere à cooperação dos governos federal, estadual ou municipal e outros tipos de organizações em programas de auditoria de interesse comum, de modo que os auditores possam utilizar o trabalho efetuado por outros profissionais e evitar a duplicação de esforços no desenvolvimento de uma auditoria. Devem ser tomadas as providências necessárias de maneira que se disponibilizem os papéis de trabalho a outros auditores quando solicitados. Para facilitar as revisões de qualidade da auditoria e a confiança por parte de outros auditores no trabalho do auditor, os contratos para efetuar trabalhos de acordo com as GAGAS devem permitir o acesso aos papéis de trabalho.

⁶ Os auditores podem cumprir esse requisito efetuando uma lista dos números dos vouchers, cheques e outros meios para identificar os documentos específicos que ele examina. Não é exigida a inclusão de cópias de documentos que foram examinados nos papéis de trabalho, nem é exigido que apresentem listas de informação detalhada desses documentos.

Auditorias Relacionadas com Assuntos Financeiros

4.39 Certas normas do AICPA incluem tipos específicos de auditorias de assuntos financeiros e as GAGAS incorporam essas normas tal como a seguir são descritas.⁷

a. SAS nº 35, Relatórios Especiais - Aplicando Procedimentos Acordados a Elementos Específicos, Contas ou Itens de uma Demonstração Financeira;

b. SAS nº 62, Relatórios Especiais, para examinar elementos, contas ou itens específicos de uma demonstração financeira;

c. SAS nº 68, Auditoria de Observância Aplicável a Entidades Governamentais e Outros Beneficiários de Assistência Financeira Governamental, para efetuar exames sobre a observância das leis e regulamentos aplicáveis a programas de assistência financeira federal;

d. SAS nº 70, Relatórios sobre o Processamento de Transações Efetuadas por Organizações de Serviços, para examinar as descrições dos controles internos das organizações de serviços que processam transações para outros;

e. Instruções Normativas sobre Emissão de Pareceres (SSAE) nº 1, Normas de Parecer, para (1) aplicação de procedimentos previamente acordados sobre as afirmações de uma entidade sobre controles internos relacionados à apresentação de relatórios financeiros e/ou salvaguarda dos ativos, ou (2) para examinar ou aplicar procedimentos previamente acordados sobre as afirmações de uma entidade sobre assuntos financeiros que não são mencionados especificamente em outras normas do AICPA;

⁷As GAGAS incorporam qualquer norma nova de AICPA que seja relevante para as auditorias de assuntos financeiros, a menos que o GAO a exclua através de um pronunciamento formal.

f. SSAE nº 2, Apresentação de Relatórios sobre a Estrutura de Controle Interno de uma Entidade Relacionada com a Apresentação de Relatórios Financeiros, para examinar as afirmações de uma entidade referente a seus controles internos sobre a apresentação de relatórios financeiros e/ou a salvaguarda de seus ativos e

g. SSAE nº 3, Parecer sobre Observância, para (1) examinar ou aplicar procedimentos previamente acordados sobre as afirmações de uma entidade com respeito ao cumprimento das leis e regulamentos, ou (2) aplicar procedimentos previamente acordados sobre as afirmações de uma entidade com respeito a controles internos que utiliza para supervisionar o cumprimento de leis e regulamentos.

4.40 Além de cumprir as normas aplicáveis do AICPA, os auditores devem observar as normas relacionadas aos papéis de trabalho e acompanhamento de auditoria deste capítulo. Os auditores aplicarão ou adaptarão as outras normas e orientações deste capítulo nas circunstâncias que se façam necessárias. Em relação a auditorias de assuntos financeiros que não foram descritas anteriormente, os auditores devem seguir as normas de trabalho de campo para auditorias de otimização de recursos do capítulo 6.⁸

⁸ O capítulo 2 proporciona exemplos de outros tipos de auditorias de assuntos financeiros

Normas para a Apresentação de Relatórios de Auditorias Financeiras

Objetivo

5.1 Neste capítulo são estabelecidas normas para a apresentação de relatórios de auditorias financeiras, que incluem auditorias de demonstrações financeiras e auditorias de assuntos financeiros.

Relação com as Normas do AICPA

5.2 Nas auditorias de demonstrações financeiras, as normas de auditoria governamental geralmente aceitas (GAGAS) incorporam quatro normas geralmente aceitas do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) para apresentação de relatórios, a saber:

a. O relatório deve indicar se as demonstrações financeiras se apresentam de acordo com princípios de contabilidade geralmente aceitos.

b. O relatório deve identificar as circunstâncias nas quais esses princípios não foram observados consistentemente no período vigente em relação ao ano anterior.

c. As informações apresentadas nas demonstrações financeiras devem ser consideradas como razoavelmente adequadas, a menos que haja indicação do contrário no relatório.

d. O relatório deve conter ou a expressão de uma opinião referente às demonstrações financeiras, tomadas em seu conjunto, ou uma afirmação de que não se pode expressar uma opinião. Quando não se pode expressar uma opinião sobre o conjunto, devem ser consignadas as respectivas razões. Em todos os casos em que o nome do auditor seja associado às demonstrações financeiras, o relatório deve conter uma indicação precisa sobre a natureza do trabalho do auditor, se for o caso, e o grau de responsabilidade que ele está assumindo.

5.3 O AICPA emitiu instruções normativas de auditoria (SAS) que interpretam as suas normas para a apre-

sentação de relatórios¹. Este capítulo incorpora estas normas (SASs) e inclui normas complementares sobre:

- a. comunicação aos comitês de auditoria e a outras pessoas responsáveis (ver parágrafos 5.5 a 5.10);
- b. relatórios sobre observância das GAGAS (ver parágrafos 5.11 a 5.14);
- c. relatórios sobre observância de leis e regulamentos e sobre controles internos (ver parágrafos 5.15 a 5.28);
- d. informação confidencial e de acesso restrito (ver parágrafos 5.29 a 5.31) e
- e. distribuição de relatórios (ver parágrafos 5.32 a 5.35).

5.4 Este capítulo conclui explicando as normas que os auditores devem seguir para apresentar relatórios sobre o resultado de auditorias de assuntos financeiros.

Comunicação aos Comitês de Auditoria e a Outros Indivíduos Responsáveis

5.5 A primeira norma complementar referente à apresentação de relatórios de demonstrações financeiras é a seguinte:

Os auditores devem comunicar informações corretas relacionadas à apresentação de relatórios e execução da auditoria ao comitê de auditoria ou às pessoas com as quais tenham um compromisso contratual para efetuar a auditoria.

¹ As GAGAS incorporam as novas normas do AICPA que são relevantes para a auditoria de demonstrações financeiras, a menos que o Escritório da Controladoria Geral dos Estados Unidos (GAO) as exclua mediante um pronunciamento formal.

5.6 Esta norma se aplica a todas as situações em que a organização auditada possui um comitê de auditoria ou em que a auditoria se realiza de acordo com um contrato. Em outras situações, os auditores podem ainda considerar a necessidade de estabelecer comunicação com a administração ou com outros funcionários da organização auditada.

5.7 Os auditores devem transmitir as seguintes informações ao comitê de auditoria ou às pessoas com as quais tenham compromisso contratual para realizar o trabalho:

a. as responsabilidades dos auditores na auditoria de demonstrações financeiras, incluindo suas responsabilidades para efetuar exames e apresentar relatórios sobre os controles internos e sobre o cumprimento das leis e regulamentos e

b. a natureza de qualquer exame adicional que se efetue dos controles internos e da observância exigida pelas leis e regulamentos.

5.8 Os auditores devem utilizar seu julgamento profissional para determinar a forma e o conteúdo da comunicação. A comunicação pode ser oral ou escrita. Se a informação for transmitida de forma oral, os auditores devem documentar a comunicação nos papéis de trabalho. Os auditores podem utilizar uma carta de compromisso para comunicar a informação descrita no parágrafo 5.7. Para que os comitês de auditoria e outras partes responsáveis possam entender as limitações das responsabilidades dos auditores referentes à execução de exames e à apresentação dos relatórios sobre controles internos e observância, os auditores devem comparar tais responsabilidades com as assumidas em outras auditorias de assuntos financeiros de controle e observância. As disposições dos parágrafos 5.9 e 5.10 podem ser úteis aos auditores na sua preparação para explicar aquelas responsabilidades.

5.9 Os exames sobre o controle interno e sobre o cumprimento das leis e regulamentos em uma auditoria de demonstrações financeiras contribuem para formar a evidência que respalda a opinião dos auditores sobre as demonstrações financeiras. Todavia, não proporcionam uma base para opinar sobre o controle interno ou a observância das leis e regulamentos. O objetivo limitado desses exames na auditoria de demonstrações financeiras pode não satisfazer as necessidades de alguns usuários do relatório dos auditores, que podem requerer informações adicionais sobre os controles internos e sobre essas observâncias.

5.10 Para satisfazer às necessidades de alguns usuários do relatório de auditoria, as leis e regulamentos frequentemente recomendam a execução de exames e a apresentação de relatórios sobre os controles internos e observância para suplementar a visão da auditoria de demonstrações financeiras² nessas áreas. Todavia, ainda que os auditores executem exames adicionais e apresentem um relatório dos resultados desses exames sobre o controle interno e observância exigidos pelas leis e regulamentos, algumas necessidades por parte dos usuários podem não ter sido

² Por exemplo, quando são examinadas entidades de governos municipais ou estaduais que recebem assistência financeira federal, os auditores devem estar familiarizados com a Lei Única de Auditoria de 1984 (Single Audit Act of 1984) e com a Circular A-128 do Escritório de Administração e Orçamento (OMB). A Lei e a Circular incluem os requisitos de auditoria específicos, principalmente nas áreas de controles internos e cumprimento das leis e regulamentos, que vão mais além do que os requisitos de auditoria mínimos que aparecem nas normas dos capítulos 4 e 5 deste documento. A auditoria de organizações sem fins lucrativos de acordo com a Circular A-133 da OMB e as auditorias efetuadas de acordo com a Lei de Principais Funcionários da Área Financeira de 1990 (Chief Financial Officers Act of 1990) também envolvem certos requisitos de auditoria específicos com respeito às áreas de controles internos e observância. Muitos governos estaduais e municipais possuem requisitos similares.

atendidas. Os auditores podem satisfazê-las executando exames complementares sobre os controles internos e sobre a observância das leis e regulamentos em qualquer uma das seguintes formas:

- a. procedimentos suplementares (ou acordados), ou
- b. exames, que resultam em uma opinião.

Apresentação de Relatórios sobre a Observância de Normas de Auditoria Governamental Geralmente Aceitas (GAGAS)

5.11 A segunda norma complementar para a apresentação de relatórios de auditoria é a seguinte:

Os relatórios de auditoria devem registrar que o trabalho foi realizado de acordo com as normas de auditoria governamental geralmente aceitas.

5.12 A declaração acima se refere a todas as normas que os auditores devem seguir durante a auditoria. Tal declaração deve conter uma ressalva nas situações em que os auditores não seguiram uma norma aplicável. Nestas situações, os auditores devem revelar a norma que não foi seguida, as razões pelas quais não foi seguida e de que maneira essa omissão afetou os resultados da auditoria.

5.13 Quando o relatório sobre as demonstrações financeiras é apresentado para cumprir uma exigência legal, regulamentar ou contratual de uma auditoria realizada com base nas GAGAS, essas normas devem ser mencionadas. O relatório das demonstrações financeiras pode citar tanto as normas do AICPA como as GAGAS.

5.14 A organização auditada pode necessitar de uma auditoria das demonstrações financeiras para outros fins que não sejam exatamente para cumprir com os requisitos que exijam uma auditoria com base nas GAGAS. Por exemplo, pode necessitar de uma auditoria de demonstrações financeiras para emitir títulos. As GAGAS não impedem que os auditores

possam emitir um relatório separado das demonstrações financeiras, baseado unicamente nos requisitos das normas do AICPA. Não obstante, poderia ser vantajoso usar um relatório elaborado com base nas GAAS para esses outros propósitos, porque este proporciona informações sobre o cumprimento das leis e regulamentos e controles internos (conforme são descritos mais adiante) que não são incluídas em um relatório preparado de acordo com as normas do AICPA.

Apresentação de Relatórios sobre a Observância de Leis e Regulamentos e sobre o Controle Interno

5.15 A terceira norma adicional para a apresentação de relatórios de auditorias de demonstrações financeiras é a seguinte:

O relatório sobre as demonstrações financeiras deve (1) descrever o escopo dos exames dos auditores sobre a observância das leis, regulamentos e controles internos e apresentar os resultados daqueles exames, ou (2) fazer referência a relatórios separados, que contenham a mencionada informação. Ao apresentar os resultados de tais exames, os auditores devem informar sobre as irregularidades, atos ilícitos e outras inobservâncias significativas e situações que devam ser informadas, relacionadas com os controles internos.³ Em certas circunstâncias, os auditores devem reportar sobre irregularidades e atos ilícitos diretamente a terceiros, fora da entidade auditada.

³ Essas responsabilidades são adicionais e portanto não alteram as responsabilidades dos auditores de acordo com as normas do AICPA de (1) mencionar o efeito que essas irregularidades ou atos ilícitos podem ter no relatório sobre as demonstrações financeiras e (2) assegurar-se de que o comitê de auditoria e outros com autoridade e responsabilidade equivalentes sejam adequadamente informados com respeito a essas irregularidades, atos ilícitos e situações que devem ser informadas.

5.16 Os auditores podem emitir relatórios sobre o cumprimento das leis, regulamentos e controles internos nas demonstrações financeiras ou em relatórios separados. Quando os auditores apresentam um relatório, sobre observância e sobre controles internos, devem incluir uma introdução que resuma os achados-chave obtidos na auditoria das demonstrações financeiras e o trabalho correspondente sobre controle interno e observância. Os auditores não devem apresentar essa introdução como um relatório independente. Quando os auditores apresentam separadamente um relatório sobre controles e observância, o relatório sobre as demonstrações financeiras deve indicar que estão sendo emitidos tais informes adicionais.

Escopo do Trabalho sobre Observância e Controles Internos

5.17 Os auditores devem informar o escopo de seus exames sobre a observância das leis, regulamentos e controles internos. Se os testes não excedem àqueles que os auditores consideram necessários para uma auditoria de demonstrações financeiras, será suficiente que eles declarem que realizaram exames sobre a observância de certas leis e regulamentos, que obtiveram entendimento dos controles internos e que avaliaram riscos de controle. Eles também devem informar se os exames realizados oferecem ou não comprovação suficiente para embasar uma opinião sobre conformidade ou controles internos.

Irregularidades, Atos Ilícitos e Outras Inobservâncias

5.18 Quando, baseados em evidências, os auditores chegarem à conclusão de que uma irregularidade ou ato ilícito⁴ tenha ou possa ter ocorrido, devem apresentar um relatório contendo informações importan-

⁴ Em realidade, somente uma corte de justiça pode determinar se um ato particular é ilícito. Portanto, quando os auditores revelam assuntos que podem conduzi-los a pensar que ocorreu um ato ilícito, devem ter o cuidado de não dar a entender que efetuaram julgamento definitivo de ilegalidade.

tes. Não é necessário que os auditores apresentem um relatório sobre uma irregularidade ou ato ilícito que seja visivelmente sem conseqüências. Todavia, os auditores devem apresentar em um relatório as mesmas irregularidades ou atos ilícitos que reportam aos comitês de auditoria, em conformidade com as normas AICPA. Os auditores devem apresentar relatórios sobre qualquer outra inobservância significativa (como, por exemplo, a violação de um dispositivo contratual), nas demonstrações financeiras.

5.19 Ao informar sobre irregularidades, atos ilícitos ou outras situações de inobservância relevantes, os auditores devem apresentar seus achados em uma forma apropriada. Devem estabelecer a relação que guarda o grau de inobservância com o universo ou número de casos examinados e devem quantificá-los em termos monetários, se for necessário, com o fim de oferecer ao leitor uma base para avaliar a predominância e as conseqüências das mencionadas situações.⁵

Ao apresentar as irregularidades, atos ilegais e outros tipos de inobservâncias relevantes, os auditores devem seguir as normas aplicáveis quanto à apresentação de relatórios estabelecidas no capítulo 7 deste documento para objetivos, escopo, metodologia,

⁵ Com frequência, considera-se que os achados das auditorias contêm todos os elementos relacionados com os critérios, a situação, o efeito e, quando problemas são detectados, a causa. Não obstante, os elementos necessários para que um achado seja considerado completo dependem inteiramente dos objetivos da auditoria. É possível que as situações observadas e os casos de inobservância que encontrem os auditores nem sempre tenham todos esses elementos devidamente desenvolvidos levando em conta o alcance e os objetivos da auditoria financeira específica. Todavia, o auditor deverá indicar pelo menos a situação, os critérios e o efeito possível, a fim de proporcionar aos funcionários federais, estaduais e municipais informações suficientes que lhes permitam determinar seu efeito e sua causa para empreender oportunamente as ações corretivas apropriadas.

resultados da auditoria e opiniões dos funcionários responsáveis, quando aplicáveis. Os auditores podem revelar sem muitos detalhes irregularidades ou atos ilegais que não sejam relevantes qualitativa ou quantitativamente.⁶

5.20 Quando os auditores detectam irregularidades, atos ilícitos ou outros tipos de inobservâncias, que não satisfazem os critérios estabelecidos no parágrafo 5.18 para a apresentação de um relatório, devem comunicar esses achados à organização auditada, de preferência por escrito. Se os auditores comunicaram tal achado à administração superior, através de carta correspondente, devem citar a mencionada carta quando apresentarem seu relatório sobre observância. Os auditores devem documentar em seus papéis de trabalho todas as comunicações que tenham sido levadas à organização auditada acerca das irregularidades, atos ilegais e outros tipos de inobservâncias.

Apresentação na Forma Direta de Relatórios sobre Irregularidades e Atos Ilícitos

5.21 As GAGAS exigem que os auditores apresentem relatórios sobre irregularidades e atos ilícitos diretamente a grupos externos da organização auditada em duas circunstâncias, tal como se explicará mais adiante. Esses requisitos são complementares a qualquer outra exigência legal relacionada com a apresentação de relatórios sobre irregularidades ou atos ilícitos. Os

⁶ O capítulo 4 proporciona informação útil referente aos fatores que podem influenciar os julgamentos relativos à determinação do grau de importância nas auditorias de entidades governamentais ou entidades que recebem assistência governamental. As normas AICPA proporcionam um guia sobre a interação de considerações quantitativas e qualitativas nos critérios para a determinação do grau de relevância.

auditores devem cumprir esses requisitos, inclusive no caso em que tenham renunciado ou tenham sido desligados do trabalho de auditoria⁷.

5.22 Vale-se exigir da organização auditada, por lei ou regulamento, que apresente relatórios sobre certas irregularidades ou atos ilícitos às partes interessadas específicas externas à organização (por exemplo a um Inspetor Geral Federal ou ao Procurador Geral do Estado). Se os auditores comunicarem tais irregularidades ou atos ilícitos à organização auditada e a mencionada organização não se manifestar através de relatórios, os auditores deverão comunicar ao órgão executivo da organização que eles têm conhecimento das citadas inobservâncias praticadas pela organização auditada. Se a organização auditada não apresenta o relatório exigido, tão logo seja possível, depois que os auditores tenham comunicado ao respectivo órgão executivo, os auditores deverão apresentar um relatório sobre tais irregularidades ou atos ilícitos à parte externa indicada na lei ou regulamento.

5.23 A administração é responsável pela execução de ações adequadas e oportunas para solucionar irregularidades ou atos ilícitos apresentados pelos auditores no relatório. Quando uma irregularidade ou ato ilícito envolve assistência recebida direta ou indiretamente de uma agência do governo, os auditores podem ser obrigados a apresentarem seu relatório diretamente a essa agência, caso a administração não empreenda ações corretivas. Se os auditores concluírem que a falta de apresentação de um relatório pode levá-los a se desviar do relatório padrão ou a abandonar a auditoria, devem comunicar a mencionada conclusão ao órgão executivo da organização

⁷ Os auditores internos que se encontrem efetuando uma auditoria, dentro da entidade da qual são empregados, não têm a obrigação de apresentar relatórios para fora da entidade.

auditada. Se a organização auditada não apresentar um informe sobre a irregularidade ou ato ilegal, tão logo seja possível, à entidade que proporcionou a assistência governamental, os auditores devem apresentar um relatório sobre tal irregularidade ou ato ilícito à mencionada entidade.

5.24 Em qualquer dessas situações, os auditores devem obter evidência suficiente, competente e relevante (por exemplo, através da confirmação de terceiros) que corrobore as afirmações que a administração apresentou aos interessados os relatórios sobre irregularidades ou atos ilícitos. Se os auditores não forem capazes de fazê-lo, devem apresentar um relatório, de maneira direta, sobre as irregularidades ou atos ilegais, conforme descrito acima.

5.25 O capítulo 4 lembra aos auditores que, em certas circunstâncias, as leis, regulamentos ou políticas podem exigir-lhes que apresentem imediatamente relatórios sobre indícios referentes a certos tipos de irregularidades ou atos ilegais às autoridades responsáveis pela investigação ou aplicação da lei. Quando os auditores chegam à conclusão de que ocorreram ou é provável que tenham ocorrido irregularidades ou atos ilícitos, esses devem indagar às mencionadas autoridades e/ou a consultores jurídicos se a emissão de relatórios sobre a mencionada irregularidade ou ato ilícito poderia comprometer os procedimentos legais ou de investigação. Os auditores devem limitar a apresentação de seu relatório a assuntos que não comprometam tais procedimentos, principalmente a informação que já faz parte de registros públicos.

Deficiências nos Controles Internos

5.26 Os auditores devem incluir em seus relatórios as deficiências dos controles internos que consideram "que devem ser informadas", conforme definindo nas normas do AICPA. Os exemplos de assuntos que podem ser considerados relevantes para serem relatados são os seguintes:

- a. ausência de uma apropriada segregação de funções de forma consistente com os objetivos de controle pertinentes;
- b. falta de revisão e autorização apropriada de transações, partidas contábeis ou sistemas de saída;
- c. disposições inadequadas para salvaguardar os ativos;
- d. evidência de que o sistema falha em salvaguardar os ativos de perdas, danos ou apropriações indébitas;
- e. evidência de que um sistema não proporciona informação exata e completa, consistente com os objetivos de controle da organização auditada, devido à aplicação indevida dos procedimentos de controle;
- f. evidência de que aqueles que têm responsabilidade passaram intencionalmente por cima dos controles internos em detrimento dos objetivos globais do sistema;
- g. evidência de que deixaram de executar as tarefas que são parte dos controles internos, tais como conciliações não preparadas ou preparadas intempestivamente;
- h. falta de um grau suficiente de conhecimento sobre o controle no interior da organização;
- i. deficiências significativas no projeto e funcionamento dos controles internos, que poderiam resultar na violação de alguma lei ou regulamento e que tenham um efeito direto e relevante nas demonstrações financeiras e

j. incapacidade para efetuar um acompanhamento e corrigir as deficiências, previamente identificadas, dos controles internos.⁸

5.27 Ao informar sobre situações que devem ser relatadas, os auditores devem identificar aquelas que, individual ou acumulativamente, sejam deficiências significativas.⁹ Eles devem seguir, quando apropriadas, as normas sobre o conteúdo dos relatórios relacionadas com os objetivos, escopo e metodologia, resultados de auditoria, comentários dos funcionários responsáveis e apresentação do relatório, como é mencionado no capítulo 7.

5.28 Quando os auditores detectam deficiências nos controles internos, que não são situações que devam ser relatadas, devem comunicar sua existência à organização auditada, de preferência por escrito. Caso eles tenham comunicado a existência de outras deficiências nos controles internos na respectiva carta à administração superior, devem fazer referência à existência dessa carta quando apresentarem seu relatório sobre esses controles. Todas as comunicações dirigidas à organização sobre deficiências nos controles internos devem ser consignadas em papéis de trabalho.

Informação Confidencial e de Acesso Restrito

5.29 A quarta norma adicional para a apresentação de relatórios de auditorias financeiras é a seguinte:

Quando for proibida a divulgação de certa informação, o relatório deverá indicar a natureza da informação omitida e a disposição que justifique sua omissão.

⁸ O capítulo 4 inclui normas para o acompanhamento de auditorias e exige que o auditor informe sobre a situação dos achados significativos não corrigidos e as recomendações de auditorias anteriores que afetam a auditoria das demonstrações financeiras

⁹ Ver nota nº 05 deste capítulo

5.30 A divulgação geral de certas informações pode estar proibida por leis ou regulamentos federais, estaduais ou municipais. Essa informação poderá ser fornecida, quando necessário, exclusivamente às pessoas que estão autorizadas a conhecê-las pelas disposições legais ou regulamentos correspondentes.

5.31 Se as disposições legais proibem que em seu relatório os auditores incluam informações pertinentes, esses deverão indicar a natureza da informação omitida e a razão que obriga essa omissão. Os auditores devem se assegurar de que existe uma disposição que justifique essa omissão e, quando necessário, obter assessoramento legal a respeito dela.

Distribuição do Relatório

5.32 A quinta norma complementar para a apresentação de relatórios de auditorias financeiras governamentais estabelece o seguinte:

A organização de auditoria deverá apresentar relatórios de auditoria por escrito aos funcionários adequados da organização auditada, às organizações que tenham solicitado ou contratado auditorias e, inclusive, às organizações de financiamentos externos que tenham fornecido recursos, a menos que haja restrições legais. Ademais, deve enviar cópias dos relatórios a outros funcionários que estejam autorizados legalmente a exercer funções de supervisão ou que possam ser responsáveis por empreender as respectivas ações em relação aos resultados e recomendações da auditoria, assim como a outras pessoas autorizadas para receber esses relatórios. A menos que haja restrições legais ou regulamentares, deverão ser postas à disposição do público cópias dos relatórios.¹⁰

¹⁰ No que se refere à distribuição de relatórios de auditoria única de governos estaduais e municipais, ver Lei Única de Auditoria de 1984 (The Single Audit Act of 1984) e a seção 13 (f) da Circular A-128 da OMB

5.33 Os relatórios de auditoria devem ser distribuídos oportunamente aos funcionários interessados nos resultados. Consideram-se funcionários interessados nos resultados das auditorias, aqueles que, por disposição legal ou regulamentar, estejam autorizados para receber esses relatórios, os responsáveis por empreender as respectivas ações referentes aos achados e recomendações, os funcionários de outros níveis de governo que tenham fornecido recursos à entidade auditada, assim como os legisladores. Contudo, se o objeto da auditoria envolver assuntos confidenciais por razão de segurança, ou que não possam ser divulgados para grupos particulares ou para o público em geral, por outras razões válidas, os auditores podem limitar a distribuição do relatório.

5.34 Quando se tenham contratado contadores públicos para realizar a auditoria, o organismo contratante deverá se assegurar de que o relatório seja distribuído adequadamente. Se a distribuição do relatório está a cargo dos contadores públicos, o respectivo contrato deve estabelecer os funcionários e as organizações que deverão recebê-lo.

5.35 No que concerne à distribuição de relatórios, os auditores internos devem observar as disposições legais e as exigências estatutárias estabelecidas pela própria entidade. Geralmente, os auditores internos apresentam seus relatórios à administração superior da entidade, que se encarrega de sua distribuição.

Auditorias Relacionadas com Assuntos Financeiros

5.36 Certas normas do AICPA mencionam tipos específicos de auditorias de assuntos financeiros e as GAGAS incorporam essas normas, tal como se descreve a seguir.¹¹

¹¹ As normas GAGAS incorporam qualquer nova norma do AICPA relevante para as auditorias de assuntos financeiros, a menos que o GAO as exclua através de um procedimento formal.

- a. SAS nº 35, Relatórios Especiais - Aplicando Procedimentos Acordados a Elementos Específicos, Contas, ou Itens de uma Demonstração Financeira;
- b. SAS nº 62, Relatórios Especiais, para examinar elementos, contas ou itens específicos de uma demonstração financeira;
- c. SAS nº 68, Auditoria de Observância Aplicável a Entidades Governamentais e Outros Beneficiários de Assistência Financeira Governamental, para efetuar exames sobre a observância das leis e regulamentos aplicáveis a programas de assistência financeira federal;
- d. SAS nº 70, Relatórios sobre o Processamento de Transações Efetuadas por Organizações de Serviços, para examinar as descrições dos controles internos das organizações de serviço que processam as transações para outros;
- e. Instruções Normativas sobre Emissão de Pareceres (SSAE) nº 1, Normas de Parecer, para (1) aplicação de procedimentos previamente acordados sobre as afirmações de uma entidade sobre controles internos relacionados à apresentação de relatórios e/ou salvaguarda dos ativos ou (2) examinar ou aplicar procedimentos previamente acordados sobre as afirmações de uma entidade sobre assuntos financeiros que não são mencionados especificamente em outras normas do AICPA;
- f. SSAE nº 2, Apresentação de Relatórios sobre a Estrutura de Controle Interno Relacionada com a Apresentação de Relatórios Financeiros, para examinar as afirmações de uma entidade referente a seus controles internos sobre a apresentação de relatórios financeiros e a salvaguarda dos ativos e
- g. SSAE nº 3 Parecer sobre Observância, para (1) examinar ou aplicar procedimentos previamente acorda-

dos sobre as afirmações de uma entidade referente ao cumprimento das leis e regulamentos, ou (2) aplicar procedimentos previamente acordados sobre as afirmações de uma entidade com respeito a controles internos que utiliza para supervisionar o cumprimento de leis e regulamentos.

5.37 Além de seguir as normas aplicáveis do AICPA, os auditores devem observar as seguintes normas adicionais sobre distribuição de relatórios mencionadas neste capítulo: segunda (referente às GAGAS), quarta (informação confidencial e privilegiada), e quinta (distribuição de relatórios). Os auditores podem aplicar ou adaptar as outras normas e guias deste capítulo, quando conveniente em certas circunstâncias. No que diz respeito a auditorias de assuntos financeiros que não foram descritos anteriormente, os auditores devem guiar-se pelas normas para a apresentação de relatórios sobre auditorias de otimização de recursos que aparecem no capítulo 7.¹²

¹² O capítulo 2 proporciona exemplos de outros tipos de auditorias de assuntos financeiros.

Normas para o Trabalho de Campo de Auditorias de Otimização de Recursos

Objetivo

6.1 Este capítulo prescreve normas para o trabalho de campo de auditorias de otimização de recursos. Estas normas aplicam-se, também, a algumas auditorias financeiras correlatas, conforme foi explicado no capítulo 4.

Planejamento

6.2 A primeira norma para o trabalho de campo das auditorias de otimização de recursos estabelece:

O trabalho deve ser planejado adequadamente.

6.3 Ao planejar a auditoria, os auditores devem definir os objetivos, o escopo e metodologia para alcançar aqueles objetivos. Os objetivos são aqueles que a auditoria deve alcançar. Eles identificam os assuntos da auditoria e os aspectos de otimização de recursos que devem ser incluídos e considerações com respeito aos achados potenciais e apresentação de relatórios que os auditores esperam desenvolver.¹ Os objetivos de auditoria podem ser considerados como questões acerca do programa² às quais os auditores procuram responder. O escopo é o limite da auditoria. Inclui, por exemplo, o período e o número de localidades que serão abrangidas. A metodologia compreende o trabalho que efetuarão os auditores em termos da coleta de dados e dos métodos analíticos que empregarão para alcançar os objetivos.

¹ Ver o ponto referente a elementos de um achado nos parágrafos 6.49 a 6.52

² As normas de auditoria governamental geralmente aceitas (GAGAS) são normas para a auditoria de organizações, programas, atividades e funções governamentais. Este capítulo utiliza somente o termo "programas", não obstante, os conceitos apresentados também se aplicam às auditorias de organizações, atividades e funções

6.4 Os auditores devem planejar a metodologia adequada para obter evidência relevante, competente e suficiente para alcançar os objetivos da auditoria. A metodologia inclui não somente a natureza dos procedimentos de auditoria, mas também sua extensão (por exemplo, dimensão da amostra).

6.5 Ao planejar a auditoria de otimização de recursos os auditores devem:

- a. Considerar a importância e as necessidades dos usuários potenciais do relatório de auditoria (ver parágrafos 6.7 e 6.8);
 - b. Obter uma compreensão do programa que será auditado (ver parágrafos 6.9 e 6.10);
 - c. Considerar os requisitos de ordem legal e de regulamentação (ver parágrafos 6.26 a 6.38);
 - d. Considerar os controles administrativos (ver parágrafos 6.39 a 6.45);
 - e. Identificar os critérios que serão necessários para avaliar assuntos sujeitos à auditoria (ver parágrafo 6.11);
 - f. Identificar recomendações e achados significativos, detectados em auditorias anteriores, que poderiam afetar os objetivos da auditoria atual. Os auditores devem determinar se a administração corrigiu as condições que originaram tais achados e se implementou aquelas recomendações (ver parágrafos 6.12 a 6.13).
- [C-TDCDEDB1]
- g. Identificar fontes potenciais de informação que poderiam ser utilizadas como evidência de auditoria e considerar a validade e confiabilidade das mesmas, incluindo informação coletada pela entidade auditada,

gerada pelos auditores ou fornecida por terceiros (ver parágrafos 6.53 a 6.62);

h. Considerar se pode ser útil o trabalho de outros auditores e peritos para satisfazer alguns dos objetivos dos auditores (ver parágrafos 6.14 a 6.16);

i. Proporcionar pessoal e outros recursos suficientes para efetuar a auditoria (ver parágrafos 6.17 a 6.18) e

j. Preparar um plano escrito de auditoria (ver parágrafos 6.19 a 6.21).

6.6 O planejamento deve continuar durante a auditoria. Os objetivos, escopo e metodologia da auditoria não são determinados isoladamente. Os auditores estabelecem esses três elementos do plano de auditoria conjuntamente, posto que as considerações para determinar cada um desses elementos geralmente se sobrepõem.

Relevância e Necessidades do Usuário

6.7 Os auditores devem considerar a relevância ao planejar, executar e apresentar relatórios sobre auditoria de otimização de recursos. A relevância de um assunto representa sua importância relativa para os objetivos de auditoria e dos usuários potenciais do relatório da auditoria. As considerações qualitativas e quantitativas são fatores essenciais para determinar a relevância. Fatores relacionados à qualidade incluem:

- a. transparência e sensibilidade do programa sob auditoria;
- b. originalidade do programa ou mudanças em suas condições;
- c. papel da auditoria para fornecer informações que podem melhorar a responsabilidade perante o público e a tomada de decisões e

d. nível e extensão da revisão e outras formas de supervisão independente.

6.8 Um grupo de usuários do relatório dos auditores é constituído pelos funcionários governamentais, que podem ter autorizado ou solicitado a auditoria. Outro importante usuário é a organização auditada, que é responsável por empreender as ações correspondentes, com base nas recomendações dos auditores. Entre outros usuários potenciais do relatório dos auditores se incluem os funcionários governamentais (além daqueles que podem ter autorizado ou solicitado a auditoria), os meios de comunicação, grupos interessados e cidadãos em geral. É possível que esses usuários potenciais possam ter, além de interesse no programa, capacidade para influir na sua condução. Desta maneira, o conhecimento dos interesses e influência dos usuários potenciais podem contribuir para que os auditores compreendam por quê o programa funciona de tal maneira. Esse conhecimento, também, pode oferecer aos auditores maiores elementos no julgamento com respeito à importância que certos achados podem ter para estes outros usuários.

Compreensão do Programa

6.9 Os auditores devem obter uma compreensão do programa que será auditado para que possam avaliar, entre outros temas, a importância de possíveis objetivos de auditoria e a possibilidade de alcançá-los. Os auditores podem obter essa compreensão através do conhecimento que já tenham do programa e do conhecimento que adquirirão através das indagações e observações que efetuarão ao planejar a auditoria. A extensão e amplitude dessas indagações e observações variarão entre uma auditoria e outra, assim como a necessidade de entender aspectos individuais do programa, tais como:

a. Leis e regulamentos. Os programas do governo geralmente são criados por lei e estão sujeitos a leis e regulamentos mais específicos que os do setor priva-

do. Por exemplo, as leis e regulamentos normalmente estipulam aquilo que deverá ser feito, os resultados a alcançar, a população beneficiária, quem o realizará e quanto se pode nele gastar. Desta maneira, entender as normas que estabelecem um programa pode ser essencial para entendê-lo. Essa compreensão, também, pode ser um passo necessário para identificar os dispositivos, as disposições e regulamentações de leis significativas para os objetivos da auditoria.

b. Objetivos e metas: Objetivo é o resultado ou efeito procurado ou desejado e pode existir sem estar expressamente declarado. As metas quantificam o nível de desempenho pretendido ou desejado. O poder legislativo estipula o propósito do programa quando o estabelecem; todavia, espera-se que a administração fixe as metas dos esforços, operações, rendimento e resultados do programa. Os auditores podem utilizar os objetivos e as metas como critérios para avaliar a otimização de recursos de um programa.

c. Esforços: Os esforços são a quantidade de recursos (em termos de dinheiro, material, pessoal e outros) empregados num programa. Esses recursos podem originar-se de fontes internas ou externas da entidade que opera o programa. Os esforços podem ser medidos em dimensões tais como custo, tempo e qualidade. Alguns exemplos de como são medidos os esforços são: dólares, homem-hora e metro quadrado de área construída.

d. Operações do programa: As operações do programa são as estratégias, processos e atividades que a organização auditada utiliza para converter os esforços em elementos de saída. As operações do programa estão sujeitas aos controles administrativos, os quais serão tratados mais adiante.

e. Elementos de saída: São a quantidade de bens e serviços proporcionados. Alguns exemplos de aferições de elementos de saída são as toneladas de resíduos sólidos.

dos processados, o número de estudantes graduados e aqueles que atingiram um determinado padrão.

Resultados: Os resultados são realizações ou conclusões ocorridas (ao menos parcialmente) decorrentes dos serviços prestados. Podem classificar-se como imediatos e de longo prazo. Por exemplo, um resultado imediato de um programa de capacitação profissional e um indicador de sua eficácia pode ser o número de formados pelo programa que conseguiram emprego. Esse resultado e o teste de eficácia do programa dependem de verificar se os graduados do programa têm maior probabilidade de permanecer empregados que outras pessoas em situação semelhante, que não se beneficiaram com o programa. Existem resultados que são produto de um plano e outros não, e podem ser influenciados por fatores tecnológicos, físicos, econômicos e culturais externos ao programa. Os auditores podem utilizar abordagens retiradas do campo de avaliação do programa para separar os efeitos do programa daqueles que sofreram outras influências.

6.10 Uma abordagem para estabelecer os objetivos de auditoria é relacionar os elementos de um programa com os tipos de auditorias de otimização de recursos tratadas no capítulo 2. Por exemplo, as auditorias preocupadas com a economia podem se concentrar em esforços, ou seja, os recursos teriam sido obtidos a um custo ótimo e com um nível de qualidade adequado? As auditorias preocupadas com a eficiência podem se concentrar nas operações do programa ou na relação entre esforços (recursos utilizados) e elementos de saída ou resultados e em cada um deles, para determinar o custo de cada elemento de saída e do resultado. As auditorias de programa podem estar preocupadas em verificar se os resultados do programa cumpriram as metas indicadas ou se os resultados foram melhores do que teriam sido sem o programa. Qualquer tipo de auditoria de otimização de recursos pode envolver operações de programas se os auditores estiverem buscando razões para explicar por que o programa alcançou êxito ou não.

Critérios

6.11 Os critérios são os padrões usados para determinar se um programa satisfaz ou supera as expectativas. Os critérios proporcionam um contexto para entender os resultados da auditoria. O plano de auditoria, na medida do possível, deve conter os critérios que vão ser utilizados. Ao selecioná-los, os auditores têm a responsabilidade de utilizar critérios que sejam aplicáveis às matérias auditadas e que, ademais, sejam razoáveis, factíveis e relevantes. A seguir alguns exemplos de possíveis critérios:

- a. objetivos ou metas estabelecidos por lei ou regulamento ou fixados pela administração,
- b. normas ou padrões tecnicamente desenvolvidos,
- c. opiniões de especialistas,
- d. desempenho em anos anteriores,
- e. desempenho de entidades similares e
- f. desempenho no setor privado.

Acompanhamento de Auditoria

6.12 Os auditores devem efetuar um acompanhamento das recomendações e achados significativos detectados em auditorias anteriores que poderiam afetar os objetivos da auditoria. A finalidade é determinar se foram empreendidas ações corretivas oportunamente por parte dos funcionários das organizações auditadas. O relatório de auditoria deve revelar a situação dos achados significativos incorretos e recomendações de auditorias anteriores que afetam os objetivos da auditoria.

6.13 Grande parte do benefício que é obtido de um trabalho de auditoria não é constituído dos achados relatados ou das recomendações feitas, mas de sua implementação eficaz. A administração da organização auditada é responsável pela solução dos achados e implementação das recomendações, e da ma-

nutenção de um sistema para efetuar o acompanhamento da situação, que possa contribuir para que a administração cumpra com esta responsabilidade. Se a administração não possuir tal sistema, o auditor pode estabelecer o seu próprio. A atenção constante às recomendações e achados significativos pode fazer com que o auditor se assegure de que os benefícios de seu trabalho realizado estão sendo assimilados.

Considerações sobre o Trabalho realizado por Terceiros

6.14 Os auditores devem determinar se outros auditores realizaram ou estão realizando trabalhos de auditoria no programa ou na entidade que o administra. Se outros auditores efetuaram trabalhos de auditoria financeira e de otimização de recursos, essas podem constituir fontes de informações úteis para o planejamento e a execução da auditoria. Se outros auditores identificaram áreas que mereçam um estudo adicional, seu trabalho pode influenciar a seleção dos objetivos determinados pelos auditores. O trabalho de outros auditores também pode influenciar a seleção da metodologia, já que os auditores podem confiar no mencionado trabalho para limitar a extensão de seus próprios exames.

6.15 Se os auditores pretendem confiar no trabalho de outros auditores, devem executar os procedimentos necessários que lhes proporcione uma base para tal confiança. Os auditores podem obter evidências da capacidade profissional³ e independência dos outros auditores através da experiência anterior, questi-

³ Os auditores de outros países que foram contratados para realizar trabalho de auditoria em seus países devem satisfazer os requisitos de qualificação profissional em conformidade com as leis e regulamentos desse país e outras normas aceitáveis, tais como aquelas emitidas pela Organização Internacional de Instituições Superiores de Auditoria (*Organization of Supreme Audit Institutions*). Ademais, ver as Normas Internacionais de Auditoria da IFAC (*International Federation of Accountants International Standards on Auditing*).

onários e/ou exame do relatório de revisão externa de controle de qualidade. Os auditores podem determinar a suficiência, relevância e competência da evidência encontrada por outros auditores ao revisar os relatórios, programas de auditoria ou papéis de trabalho e/ou quando efetuarem exames complementares ao trabalho deles. A natureza e extensão da evidência necessária dependerá do grau de importância do trabalho dos outros auditores e se os auditores tomarão por base aquele trabalho em seu relatório.

6.16 Os auditores enfrentam considerações semelhantes quando se baseiam no trabalho de outros profissionais que não são auditores (consultores, peritos, especialistas, etc.). Ademais, o auditor deve obter uma compreensão dos métodos e premissas significativos aplicados por eles.

Pessoal e Outros Recursos

6.17 O planejamento de pessoal deve incluir:

- a. A designação de pessoal que possua a formação profissional apropriada para realizar o trabalho,
- b. A designação de um número suficiente de auditores e supervisores experientes para a auditoria. Consultores devem ser usados quando necessário e
- c. A capacitação no campo da equipe.

6.18 A disponibilidade de pessoal e outros recursos é uma consideração importante ao estabelecer os objetivos, escopo e metodologia. Por exemplo, as limitações nos recursos para viagens podem impedir que o auditor visite certos lugares, assim como a falta de perícia em uma metodologia, em particular, pode impedir que sejam alcançados determinados objetivos. Os auditores podem superar tais limitações recorrendo ao pessoal dos escritórios locais ou contratando consultores com a experiência necessária.

Plano Escrito de Auditoria

6.19 Para cada auditoria deve-se preparar um plano por escrito. Considerações sobre forma e conteúdo variam de uma auditoria para outra. O plano deve incluir um programa ou memorando de auditoria ou outra documentação apropriada sobre as decisões-chave tomadas referentes aos objetivos, escopo e metodologia de auditoria, assim como dos fundamentos que respaldam as mencionadas decisões. Deve estar atualizado, na medida do necessário, de maneira que reflita qualquer mudança significativa que se efetue durante a auditoria

6.20 A documentação do plano de auditoria dá oportunidade aos auditores para revisar o trabalho efetuado no planejamento da auditoria, para determinar se:

- a. os objetivos de auditoria propostos provavelmente resultarão em um relatório útil de auditoria,
- b. o escopo e metodologia de auditoria propostos são adequados para satisfazer os objetivos de auditoria e
- c. pessoal suficiente e outros recursos foram postos à disposição para realizar a auditoria.

6.21 Os planos escritos de auditoria podem incluir:

- a. Informação acerca da autoridade legal para o programa auditado, seu histórico e objetivos vigentes, principais instalações e qualquer outra informação histórica necessária para que os auditores compreendam e executem o plano de auditoria.
- b. Informação acerca das responsabilidades de cada equipe de auditoria (por exemplo, preparação de programas, condução e supervisão do trabalho de auditoria, preparação das minutas de relatórios, tratamento dos comentários da entidade auditada e processamento do relatório final), que podem ajudar quando o trabalho se realiza em lugares distintos. A utilização

de métodos e procedimentos semelhantes de auditoria tornará possível confrontar a informação obtida dos diversos lugares onde foi efetuado o trabalho.

c. Programas de auditoria que descrevam os procedimentos que serão utilizados para alcançar os objetivos de auditoria e proporcionem uma base sistemática para a designação das tarefas ao pessoal e para resumir o trabalho realizado.

d. O formato geral do relatório de auditoria e os tipos de informação que devem ser incluídos, e que servirão para que os auditores concentrem seu trabalho de campo na informação a ser relatada.

Supervisão

6.22 A segunda norma para o trabalho de campo de auditoria de otimização de recursos estabelece o seguinte:

A equipe de auditoria deve ser adequadamente supervisionada.

6.23 A supervisão implica dirigir os esforços dos auditores e outros⁴ envolvidos na auditoria para determinar se estão sendo alcançados os objetivos de auditoria. Cabe à supervisão: instruir os membros da equipe, mantê-los informados de problemas significativos encontrados, revisar o trabalho realizado e proporcionar treinamento no campo.

⁴Entre outros envolvidos no alcance dos objetivos da auditoria estão os consultores e especialistas externos

6.24 Os supervisores devem ter a segurança de que a equipe entende claramente o trabalho que será realizado, por quê vai ser efetuado e o que dele se espera obter. Com o pessoal experiente, os supervisores podem delinear o escopo do trabalho e deixar os detalhes com os assistentes. Com pessoal menos experiente, os supervisores devem indicar não somente as técnicas para análises das informações como também a maneira de coletá-las.

6.25 A natureza da revisão do trabalho de auditoria pode variar dependendo da relevância do trabalho ou da experiência da equipe de auditores. Por exemplo, seria adequado fazer com que os auditores experimentados revisassem a maior parte do trabalho de outro membro da equipe com experiência similar.

Observância às Leis e Regulamentos

6.26 A terceira norma para o trabalho de campo de auditoria de otimização de recursos estabelece o seguinte:

Quando as leis e regulamentos e outros requisitos que devem ser observados são importantes para o alcance dos objetivos, os auditores devem planejar a auditoria para proporcionar uma segurança razoável de que serão cumpridos. Em todas as auditorias de otimização de recursos, os auditores devem estar alerta a situações ou transações que poderiam ser indicativas de atos ilícitos ou abusivos.

6.27 Os parágrafos seguintes desenvolvem os requisitos desta norma. Também tratam da forma como os auditores podem obter informação sobre leis, regulamentos e outros requisitos a cumprir, assim como as limitações da auditoria de otimização de recursos quando se trata de detectar atos ilícitos e abusivos.

Atos Ilícitos e Outros Tipos de Inobservâncias

6.28 Os auditores devem planejar a auditoria com a finalidade de proporcionar uma segurança razoável acerca do cumprimento das leis e regulamentos significativos para alcançar os objetivos de auditoria. Isto implica, em primeiro lugar, determinar se as leis e os regulamentos são importantes para alcançar os objetivos. Se forem, devem-se avaliar os riscos de que se produzam atos ilícitos significativos.⁵ Baseados nessa avaliação de riscos, os auditores planejam e executam procedimentos que proporcionem uma segurança razoável que lhes permita detectar atos ilícitos.

6.29 Não seria prático estabelecer normas precisas para determinar se as leis e os regulamentos são importantes para os objetivos de auditoria, porque os programas governamentais estão sujeitos a muitas leis e regulamentos e os objetivos da auditoria variam amplamente. Todavia, o seguinte enfoque pode ser útil quando os auditores tomarem essa decisão:

a. Reduzir cada objetivo de auditoria a perguntas sobre aspectos específicos do programa que está sendo examinado (ou seja, objetivos e metas, esforços, operações do programa, elementos de saída, resultados, conforme descrito no parágrafo 6.9).

b. Identificar as leis e regulamentos que envolvem aspectos específicos do programa incluídos nas questões sobre os objetivos de auditoria.

c. Determinar se as violações dessas leis e regulamentos poderiam afetar significativamente as respostas dos auditores às perguntas que fazem parte dos objetivos de auditoria. Se for assim, é provável que essas leis e regulamentos sejam significativos para os objetivos de auditoria.

⁵ Entende-se por atos ilícitos as violações das leis ou regulamentos

6.30 A seguir, exemplos de tipos de leis e regulamentos que podem ser significativos para os objetivos de auditoria de economia e eficiência e de programas.

a. Economia e eficiência: Leis e regulamentos que poderiam afetar significativamente a aquisição, proteção e uso dos recursos da entidade e a quantidade ou qualidade, oportunidade e custo dos produtos e serviços que esta entidade produz ou presta.

b. Programa: Leis e regulamentos relativos aos objetivos do programa, a forma como serão aplicados e a população beneficiária.

6.31 Ao planejar os exames de cumprimento das leis e regulamentos significativos, os auditores devem avaliar os riscos de que possam ocorrer atos ilícitos. Esses riscos podem ser afetados por fatores tais como complexidade das leis e regulamentos ou o fato de serem recentes. A avaliação de riscos, que fazem os auditores, inclui a consideração e o fato de a entidade possuir controles efetivos para prevenir ou detectar atos ilícitos. A administração tem a responsabilidade de estabelecer controles eficazes para assegurar o cumprimento das leis e regulamentos. Se os auditores obtiverem evidências suficientes da eficácia dos mesmos, podem reduzir a extensão dos exames de observância.

6.32 Os auditores devem estar alerta a situações e transações que poderiam ser indícios de atos ilícitos. Quando os auditores obtêm certa informação (através de procedimentos de auditoria, pistas, ou outros meios) indicando a possibilidade de que ocorreram atos ilícitos, devem considerar se os possíveis atos ilícitos poderiam afetar significativamente os resultados da auditoria. Se for assim, os auditores devem ampliar as etapas e procedimentos de auditoria, na medida necessária, (1) para determinar se existe a possibilidade de que esses atos ilícitos ocorreram ou poderiam ocorrer e, (2) se assim for, para determinar seu efeito nos resultados da auditoria

6.33 Os auditores devem proceder com o devido zelo profissional ao acompanhar os indícios de possíveis atos ilícitos para não interferir nas investigações e/ou procedimentos legais, que possam ser aplicados no futuro. Em certas circunstâncias, as leis, regulamentos ou políticas aplicáveis exigirão que os auditores, antes de estenderem os exames e outros procedimentos de auditoria, informem de imediato sobre tais indícios de atos ilícitos às autoridades, às quais compete investigar esses fatos ou aplicar as leis correspondentes. É possível que os auditores também possam ser obrigados a suspender ou adiar a auditoria, ou uma parte dela, para não interferir numa investigação em particular.

6.34 O termo inobservância tem um significado mais amplo do que o que tem atos ilícitos. O termo inobservância inclui não somente atos ilícitos, como também violações de dispositivos contratuais ou convênios de doações. Assim como os atos ilícitos, estes outros tipos de inobservância podem ser significativos para os objetivos de auditoria. As considerações dos auditores, ao planejarem e executarem testes de conformidade legal com base nos dispositivos contratuais ou de convênios de doações, são similares àquelas discutidas nos parágrafos 6.28 a 6.33.

Abuso

6.35 O conceito de abuso é distinto do de atos ilícitos e de outros tipos de inobservância. Quando ocorre um abuso, não se viola nenhuma lei, regulamento, dispositivo contratual ou convênio de doação. Ao contrário, o que sucede é que a condução de um programa governamental não satisfaz as expectativas da sociedade no que se refere a uma conduta prudente. Os auditores devem estar alerta a situações ou transações que poderiam ser indícios de abuso. Quando os auditores têm conhecimento de informação (através de procedimentos de auditoria, pistas e outros meios) que indica a possibilidade de que um abuso tenha ocorrido, os auditores devem considerar se o possível

abuso poderia afetar de maneira significativa os resultados de auditoria. Se assim for, os auditores devem estender os procedimentos e etapas de auditoria, na medida que seja necessário, para determinar se ocorreu abuso, e determinar seus efeitos sobre os resultados da auditoria. Não obstante, posto que a determinação de abuso é bastante subjetiva, não se espera que os auditores proporcionem uma segurança razoável de que tal abuso possa ser detectado.

Obter Informação Sobre a Observância de Leis, Regulamentos e Outros Requisitos

6.36 A capacitação, experiência e compreensão do programa examinado pode proporcionar uma base para que os auditores reconheçam esses atos que chamaram sua atenção como ilícitos. Todavia, determinar que um ato é ilícito, em realidade, é uma tarefa que vai mais além da capacidade profissional dos auditores. Apesar disso, os auditores têm a responsabilidade de estarem atentos a possíveis fraudes⁶ na área examinada, para que possam identificar indícios de que a fraude possa ter ocorrido. Em algumas circunstâncias, situações como as seguintes podem indicar um alto risco de fraude:

- a. Os auditados oferecem explicações não muito lógicas às perguntas dos auditores.
- b. Os auditados incomodam-se com as perguntas razoáveis feitas pelos auditores.
- c. Os auditados recusam-se a apresentar registros.
- d. Os auditados recusam-se a tomar férias ou aceitar promoções.

⁶ Fraude é um tipo de ato ilícito que envolve a obtenção de algo de valor através de uma declaração indevida e intencional.

6.37 Os auditores podem considerar necessário recorrer à assessoria jurídica para (1) determinar as leis e regulamentos significativos para os objetivos de auditoria, (2) planejar os exames que demonstrem a observância das leis e regulamentos e (3) avaliar os resultados desses exames.⁷ Também pode ser necessário que os auditores recorram a um trabalho de assessoria jurídica quando os objetivos de auditoria exigirem que sejam efetuados exames para determinar se são cumpridos os dispositivos contratuais ou convênios de doações. Dependendo das circunstâncias da auditoria, pode ser necessário que o auditor obtenha, de terceiros, informações referentes à observância, tais como: pessoal de investigação, funcionários de auditoria de outras entidades governamentais, que proporcionaram assistência à organização auditada ou à autoridade regulamentar correspondente.

Limitações de uma Auditoria

6.38 Uma auditoria efetuada de acordo com as presentes normas proporciona uma segurança razoável de que os seus objetivos foram alcançados; contudo, não garante a descoberta de atos ilícitos ou abusivos. Ademais, a descoberta posterior de atos ilícitos ou abusivos cometidos durante o período de auditoria não significa que o desempenho dos auditores tenha sido inadequado, desde que a auditoria tenha sido efetuada de acordo com estas normas.

Controles Administrativos

6.39 A quarta norma para o trabalho de campo de auditoria de otimização de recursos é a seguinte:

Os auditores devem obter uma compreensão dos controles administrativos relevantes para a auditoria.

⁷ Os parágrafos 6.14 a 6.16 discutem o tema da confiança no trabalho de terceiros.

Quando os controles administrativos são significativos para os objetivos da auditoria, os auditores devem obter evidência suficiente que respalde suas opiniões acerca desses controles.

6.40 A administração tem a responsabilidade de estabelecer controles administrativos efetivos. A falta de continuidade administrativa nas unidades governamentais, devido a trocas contínuas no poder legislativo eleito e nas organizações administrativas, aumenta a necessidade de contar-se com controles administrativos efetivos.

6.41 Os controles administrativos, no sentido mais amplo, incluem o plano organizacional, os métodos e procedimentos adotados pela administração para assegurar que suas metas sejam alcançadas. Os controles administrativos incluem os processos de planejamento, organização, direção e controle das operações do programa. Incluem os sistemas para aferição, apresentação de relatórios e supervisão do desempenho do programa. A seguinte classificação dos controles da administração tem por objetivo ajudar os auditores a se concentrarem na compreensão destes controles e na determinação de sua importância, com respeito aos objetivos de auditoria:

a. Operações do programa: Os controles sobre as operações do programa incluem políticas e procedimentos implementados pela administração para se assegurar, razoavelmente, de que um programa alcance seus objetivos. A compreensão destes controles pode contribuir para que os auditores entendam as operações do programa que convertem os esforços em resultados.

b. Validade e confiabilidade da informação: Os controles sobre a validade e confiabilidade da informação incluem políticas e procedimentos implementados para assegurar razoavelmente a obtenção, manutenção e revelação imparcial de dados válidos e confiáveis

em relatórios. Esses controles asseguram à administração a obtenção de informação válida e confiável para saber se os programas estão operando adequadamente. A compreensão desses controles pode contribuir para que os auditores (1) avaliem os riscos de que a informação obtida pela entidade não seja válida e confiável, e (2) planejem exames adequados dos dados.

c. Observância das leis e regulamentos: Os controles sobre o cumprimento das leis e regulamentos incluem políticas e procedimentos implementados pela administração, para assegurar razoavelmente que o uso dos recursos seja consistente com as leis e regulamentos. A compreensão dos controles relevantes para a observância das mencionadas leis e regulamentos, que na opinião dos auditores são significativos, contribuirá para que os auditores façam a avaliação sobre a possibilidade de risco da ocorrência de atos ilícitos.

d. Salvaguarda dos recursos: Os controles que têm por objetivo salvaguardar os recursos incluem políticas e procedimentos implementados pela administração para assegurar razoavelmente que os recursos estão salvaguardados contra gastos inadequados, perdas e uso indevido. A compreensão desses controles contribuirá para que os auditores planejem auditorias de economia e eficiência.

6.42 Os auditores podem entender os controles administrativos através de indagações, observações, inspeção de documentos e registros ou revendo relatórios de outros auditores. Os procedimentos que os auditores empregam para alcançar essa compreensão dos controles administrativos variarão de uma auditoria para outra. Um fator que influencia a extensão desses procedimentos é a experiência adquirida pe-

los auditores referente aos controles administrativos verificados em auditorias anteriores. Além disso, a necessidade de entender os controles administrativos dependerá de aspectos particulares do programa considerados pelos auditores, ao estabelecer os objetivos, escopo e metodologia. Os exemplos de como a compreensão que os auditores têm dos controles administrativos pode influenciar o plano da auditoria são os seguintes:

a. **Objetivos:** Aspectos de controles deficientes de um programa têm um alto risco de fracasso, de maneira que esses podem ser mais significativos que outros, em termos das áreas nas quais os auditores gostariam de concentrar seus esforços.

b. **Escopo:** Controles escassos em determinada área podem levar o auditor a concentrar seus esforços nela.

c. **Metodologia:** Controles eficazes referentes à obtenção, resumo e apresentação de dados permitirão aos auditores limitar a extensão de seus exames sobre a validade e confiabilidade da informação. Pelo contrário, controles deficientes podem fazer com que os auditores efetuem exames mais diretos da informação, busquem informações em ambientes externos à entidade ou desenvolvam seus próprios dados.

6.43 A necessidade de efetuar exames sobre os controles administrativos depende de sua importância para os objetivos da auditoria. Os exemplos de circunstâncias nas quais estes controles podem ser significativos para os objetivos da auditoria são os seguintes:

a. A determinação da causa do desempenho insatisfatório pode resultar de deficiências em controles administrativos específicos.

b. Quando da avaliação da validade e confiabilidade das medidas de desempenho desenvolvidas pela entidade auditada, os controles administrativos eficazes sobre a obtenção da informação, resumo e a apresentação de relatórios assegurarão medidas de desempenho válidas e confiáveis.

6.44 A auditoria interna é uma parte importante do controle administrativo. Quando se requer uma avaliação dos controles administrativos, o trabalho dos auditores internos pode ser usado para proporcionar uma segurança razoável de que esses controles estão funcionando adequadamente e evitar que esforços sejam duplicados.

6.45 Considerando a grande variedade de programas governamentais, não se pode especificar um padrão único para as atividades das auditorias internas. Muitas entidades governamentais identificam essas atividades com outros nomes, tais como inspeção, avaliação, investigação, organização e métodos ou análises gerenciais. Essas atividades ajudam a administração a revisar as funções selecionadas.

Evidência

6.46 A quinta norma para o trabalho de campo de auditoria de otimização de recursos estabelece o seguinte:

Devem ser obtidas evidências suficientes, conclusivas e relevantes para fundamentar razoavelmente as opiniões e conclusões que os auditores formulem. Deve-se manter um registro do trabalho efetuado pelos auditores, em forma de papéis de trabalho. Os papéis de trabalho devem conter informações suficientes para permitir que um auditor experiente, sem conhecimento prévio da auditoria, obtenha através desses documentos a evi-

dência, que corrobore as conclusões e os julgamentos significativos dos auditores.⁸

6.47 A evidência pode ser classificada como: física, documental, testemunhal e analítica. A evidência física é obtida mediante inspeção ou observação direta das pessoas, bens ou eventos. A evidência desta natureza pode apresentar-se em forma de memorandos, fotografias, gráficos, quadros, mapas ou amostras físicas. A evidência documental consiste em informação elaborada, como a contida em cartas, contratos, registros de contabilidade, faturas e informações da administração relacionadas com seu desempenho. A evidência testemunhal é obtida através de perguntas, entrevistas ou questionários. A evidência analítica compreende cálculos, comparações, separação das informações em partes e argumentos racionais.

6.48 Os parágrafos seguintes têm por objetivo ajudar os auditores a julgar a qualidade e quantidade de evidência necessária para satisfazer os objetivos de auditoria. Os parágrafos 6.49 a 6.52 descrevem os elementos de um achado de auditoria. Os parágrafos 6.53 a 6.62 proporcionam certas diretrizes que permitem aos auditores determinar o que constitui evidência suficiente, conclusiva e relevante para sustentar seus achados e conclusões. Finalmente, os parágrafos 6.63 a 6.65 proporcionam certas diretrizes sobre como documentar essa evidência.

⁸ A natureza desta documentação variará de acordo com a natureza do trabalho realizado. Por exemplo, quando o trabalho inclui o exame dos registros da organização auditada, os papéis de trabalho devem descrever aqueles registros, de maneira que permita a um auditor experimentado examinar esses mesmos registros. Os auditores podem cumprir estes requisitos, com uma lista dos números de arquivos, números de casos e outros meios de identificação dos documentos específicos que tenham examinado. Não se requer que os auditores incluam nos papéis de trabalho cópias dos documentos que tenham examinado. Tampouco se requer que tragam listas de informações detalhadas desses documentos.

Achados de Auditoria

6.49 Geralmente os achados de auditoria contém elementos como critérios, condições, efeitos e causas quando aparecem problemas. Todavia, os elementos necessários para um achado dependem totalmente dos objetivos da auditoria. Desta maneira, um achado ou conjunto de achados está completo na medida em que são alcançados os objetivos de auditoria e o relatório apresenta uma relação clara entre esses objetivos e os elementos dos achados. No parágrafo 6.11, menciona-se o tema dos critérios; os outros elementos de um achado - condição, efeito e causa - serão desenvolvidos nos parágrafos seguintes.

6.50 Condição é uma situação que existe. Foi determinada e documentada durante a auditoria.

6.51 Efeito tem dois significados que dependem dos objetivos de auditoria. Quando os objetivos dos auditores incluem a identificação das consequências reais ou potenciais de uma condição que varia (positiva ou negativamente) com respeito aos critérios identificados na auditoria, o "efeito" é uma medida dessas consequências. Os auditores geralmente usam a palavra efeito com o sentido de demonstrar a necessidade de ações corretivas em resposta aos problemas identificados. Quando os objetivos dos auditores compreendem a extensão em que um programa tenha ocasionado mudanças nas condições físicas, sociais ou econômicas, o "efeito" é uma medida do impacto alcançado pelo programa. O efeito é, neste caso, o grau de mudanças positivas ou negativas nas reais condições físicas, sociais ou econômicas que pode ser identificado e atribuído às operações do programa.

6.52 Assim como o efeito, a causa tem dois significados, que dependem dos objetivos da auditoria. Quando os objetivos dos auditores compreendem a explicação do motivo pelo qual ocorreu um desempenho deficiente (ou bom) determinado na auditoria, as razões para tal desempenho são chamadas de "causa".

Identificar a causa dos problemas contribui para que os auditores preparem recomendações construtivas para correções. Posto que podem surgir problemas devido a uma série de fatores plausíveis, a recomendação pode ser mais persuasiva se os auditores puderem demonstrar e explicar claramente com provas e argumentos lógicos a ligação entre os problemas e o fator ou fatores identificados como causa. Quando os objetivos dos auditores compreendem a estimativa da medida em que o programa sofreu mudanças nas condições físicas, sociais ou econômicas, os auditores buscam a evidência do grau no qual o próprio programa é a "causa" dessas mudanças.

Exames da Evidência

6.53 A evidência deve ser suficiente, relevante e admissível. A evidência será suficiente se ela própria for bastante para fundamentar os achados dos auditores. Para determinar se a evidência é suficiente pode ser útil se fazerem perguntas do tipo: Existe evidência suficiente para persuadir uma pessoa sensata da validade dos achados? Quando indicado, poderão ser empregados métodos estatísticos para estabelecer a suficiência. A evidência utilizada para embasar um achado será relevante se guardar uma relação lógica e considerável com aqueles achados. A evidência é admissível na medida que é coerente com o fato (isto é, a evidência é adequada se for válida).

6.54 As seguintes hipóteses constituem critérios úteis para julgar se a evidência é conclusiva, ainda que não devam ser consideradas suficientes para determinar a admissibilidade:

a. A evidência que é obtida de fontes externas fidedignas é mais confiável que a obtida da própria organização auditada.

b. A evidência que é obtida quando existe um sistema de controle administrativo apropriado é mais confiável que a obtida quando o sistema de controle é deficiente, insatisfatório ou inexistente.

c. A evidência que é obtida mediante um exame físico direto, observação, cálculo ou inspeção dos auditores é mais confiável do que a conseguida de forma indireta.

d. Os documentos originais são mais confiáveis que suas cópias.

e. A evidência testemunhal obtida em circunstâncias que permitam aos informantes expressarem livremente merece mais crédito do que aquela conseguida em circunstâncias comprometedoras (por exemplo, quando os informantes podem sentir-se intimidados).

f. A evidência testemunhal obtida de uma pessoa não tendenciosa, ou que tenha conhecimento total sobre a área auditada é mais admissível do que a obtida de uma pessoa tendenciosa, ou que possua apenas um conhecimento parcial da área sob auditoria.

6.55 Quando conveniente, os auditores deverão obter dos funcionários da entidade auditada declarações por escrito referentes à admissibilidade e competência da evidência que tenham obtido. Comumente, as declarações por escrito confirmam declarações verbais prestadas aos auditores, indicam e documentam a idoneidade permanente de tais declarações e reduzem a possibilidade de interpretações errôneas relativas aos assuntos objeto das declarações.

6.56 O enfoque dos auditores para determinar a suficiência, a admissibilidade e a relevância da evidência depende da fonte da informação que constitui essa evidência. As fontes de informação compreendem dados originais obtidos pelos auditores e a informação existente obtida da organização auditada ou de um terceiro. A informação de quaisquer dessas fontes pode ser obtida através de sistemas computadorizados.

6.57 Informação obtida pelos Auditores. A informação obtida pelos auditores compreende suas próprias observações e medidas. Entre os métodos para colher este tipo de informação, encontram-se os questionários, entrevistas estruturadas, observações diretas e cálculos. O planejamento destes métodos e a habilidade dos auditores que os aplicam são a chave para assegurar que essa evidência constitua-se em uma comprovação suficiente, relevante e admissível. Quando estes métodos são aplicados para determinar a causa, os auditores devem se preocupar em eliminar explicações paralelas.

6.58 Informação obtida pela Organização Auditada. Os auditores podem usar informação coligida pela organização auditada como parte de sua evidência. Os auditores determinarão a validade e confiabilidade dessa informação mediante exames diretos da mesma. Podem reduzir os exames diretos da informação se, ao efetuarem exames sobre a eficácia dos controles da entidade, sobre a validade e confiabilidade da informação, essas sustentem a conclusão de que os controles são efetivos. A natureza e extensão dos exames sobre a informação dependerão de sua importância para fundamentar os achados dos auditores.

6.59 Quando os exames da informação revelem erros ou quando não pode ser obtida evidência suficiente, admissível e relevante acerca da validade e confiabilidade da informação, será necessário que os auditores:

- a. busquem evidência de outras fontes,
- b. redefinam os objetivos de auditoria para eliminar a necessidade de usar a informação, ou
- c. usem a informação, porém indiquem claramente em seu relatório as limitações da mesma, e abstenham-se de efetuar conclusões ou recomendações não garantidas.

6.60 Informação obtida por Terceiros. A evidência dos auditores pode incluir a informação obtida por terceiros. Em alguns casos, esta informação pode ter sido examinada por outros profissionais, ou os auditores podem desejar examinar eles mesmos a informação. Em outros casos, contudo, não será prático obter evidência da validade e confiabilidade da informação.

6.61 Os efeitos do uso de informação não examinada, obtida de terceiros, dependem da importância dessa informação para os achados de auditoria.

6.62 Validade e Confiabilidade de Informação proveniente de Sistemas Computadorizados. Quando a informação processada por meios eletrônicos é significativa para achados de auditoria,⁹ os auditores devem certificar-se da relevância e da confiabilidade dessa informação. Isto é importante, quer a informação tenha sido fornecida aos auditores quer os auditores a tenham obtido por seus próprios meios.¹⁰ Os auditores devem determinar se outros auditores trataram de estabelecer a validade e confiabilidade da informação ou a eficácia dos controles sobre o sistema que a produziu. Se o fizeram, os auditores poderão utilizar aquele trabalho. Caso contrário, os auditores determinarão a validade e confiabilidade dos dados provenientes de sistemas computadorizados, executando exames diretos sobre a informação. Podem, ainda, reduzir os exames diretos sobre essa informação se,

⁹ Quando o objetivo primordial da auditoria for verificar a confiabilidade de um sistema computadorizado, os auditores devem revisar os controles gerais de aplicação do sistema.

¹⁰ Quando os auditores utilizarem informações provenientes de sistemas computadorizados, ou a incluírem em seus relatórios com fins informativos ou como antecedentes, não sendo significativas para os achados de auditoria, bastará citar a fonte da informação e deixar registrado que não foram verificadas para satisfazer as normas para apresentação de relatórios, no que diz respeito à exatidão e integridade

ao testarem a eficácia dos controles gerais e de aplicação sobre a informação proveniente de sistemas computadorizados, esses exames levarem conclusão de que os controles são eficazes.¹¹

Papéis de Trabalho

6.63 Os papéis de trabalho têm três propósitos: proporcionam o principal subsídio do relatório dos auditores, permitem que os auditores executem e supervisionem a auditoria e permitem que outros revisem a qualidade da auditoria. Este terceiro propósito é importante porque as auditorias, efetuadas de acordo com as GAGAS, geralmente estão sujeitas à revisão por parte de outros auditores e por funcionários dos entes reguladores. Os papéis de trabalho permitem que se efetue a revisão da qualidade da auditoria, ao proporcionar documentação por escrito da evidência que respalda as conclusões e opiniões significativas dos auditores.

6.64 Os papéis de trabalho devem conter:

- a. os objetivos, escopo e metodologia, incluindo os critérios de amostragem utilizados;
- b. a documentação do trabalho realizado que embasa as conclusões e opiniões significativas e

¹¹ Um guia do GAO, *Avaliando a Confiabilidade de Informações Computadorizadas* (*Assessing the Reliability of Computer-Based Data*) (GAO/OP-8.1.3, setembro de 1990), oferece orientação sobre os seguintes passos-chave: (1) determinar como se utilizará a informação proveniente de sistemas computadorizados e como afetará os objetivos de auditoria, (2) descobrir o que é conhecido da informação e do sistema que a produziu, (3) obter uma compreensão relevante do sistema de controle, que pode reduzir os riscos a um nível aceitável, (4) realizar exames sobre a confiabilidade da informação e (5) revelar a fonte de informação e como foi determinada a confiabilidade da mesma ou expressar uma opinião com ressalva se não se pode determinar esta confiabilidade.
[C-TDCDEDB1]

c. a evidência de reexame da supervisão do trabalho realizado.

6.65 Um fator fundamental das auditorias que se realizam conforme as GAGAS é que os governos federais, estaduais e municipais, e outras organizações, colaboram nos programas de auditoria de interesse comum, de maneira que os auditores podem utilizar o trabalho de outros auditores e evitar duplicar os esforços de auditoria. Os ajustes correspondentes devem ser feitos para que os papéis de trabalho estejam, se solicitados, à disposição de outros auditores. Para facilitar as revisões da qualidade e confiabilidade da auditoria e para que outros auditores possam confiar nesse trabalho, os dispositivos contratuais das auditorias, de acordo com as GAGAS, devem estabelecer mecanismos de acesso aos papéis de trabalho. As organizações de auditoria devem também estabelecer políticas e procedimentos razoáveis para custódia e retenção adequada dos papéis de trabalho, por um tempo que seja suficiente para satisfazer os requisitos legais e administrativos.

Normas para a Apresentação de Relatórios de Auditorias de Otimização de Recursos

Objetivo

7.1 Este capítulo contém normas para apresentação de relatórios de auditoria de otimização de recursos. As normas que se referem ao “conteúdo” e à “apresentação” dos relatórios também podem ser aplicadas a algumas auditorias de assuntos financeiros, conforme descrito no capítulo 5.

Forma

7.2 A primeira norma para a apresentação de relatórios de auditoria de otimização de recursos estabelece o seguinte:

Os auditores devem preparar relatórios de auditoria por escrito para comunicar os resultados de cada auditoria.

7.3 Os relatórios por escrito são necessários para (1) comunicar os resultados da auditoria a funcionários de todos os setores do governo, (2) reduzir o risco de que os resultados sejam mal interpretados, (3) por os resultados à disposição do público para sua inspeção, e (4) facilitar o acompanhamento para determinar se foram adotadas as medidas corretivas apropriadas. A necessidade de manter a accountability pública dos programas governamentais exige que os relatórios de auditoria sejam escritos.¹

7.4 A presente norma não tem por objeto limitar ou evitar a discussão dos achados, julgamentos, conclusões e recomendações com pessoas responsáveis da entidade ou área auditada. Pelo contrário, as discussões dessa natureza são plenamente recomendadas.

¹ Os relatórios de auditoria podem ser apresentados através de outros meios a que possam ter acesso os usuários. Entre estes meios encontram-se vídeos ou recursos eletrônicos

7.5 Quando uma auditoria é suspensa antes da sua conclusão, os auditores devem comunicar essa decisão aos funcionários da organização auditada e demais funcionários competentes, de preferência por escrito. Os auditores também devem elaborar um memorando para deixar evidência desse fato, no qual resumirão os resultados do trabalho realizado e explicarão os motivos pelos quais interromperam a auditoria.

Oportunidade

7.6 A segunda norma para a apresentação de relatórios de auditorias de otimização de recursos estabelece o seguinte:

Os relatórios devem ser emitidos o mais rápido possível para que sua informação possa ser utilizada oportunamente pelos funcionários da administração e do poder legislativo, assim como por outros interessados.

7.7 Para que seja de maior utilidade possível, o relatório deve ser apresentado em tempo oportuno. Um relatório preparado cuidadosamente pode ser de pouco valor para quem é encarregado de tomar as decisões se o recebe demasiadamente tarde. Portanto, as organizações de auditoria deverão prever a emissão no tempo devido do relatório e ter presente esse propósito ao executar a auditoria.

7.8 Durante a auditoria, os auditores deverão considerar a conveniência de apresentar relatórios provisórios aos funcionários competentes referentes a assuntos que sejam significativos. Tais relatórios, que poderão ser orais ou por escrito, não substituirão o relatório final, porém servirão para que os funcionários se inteírem de assuntos que requeiram sua atenção imediata e empreendam as ações corretivas necessárias antes do término do relatório final.

Conteúdos do Relatório

7.9 A terceira norma para a apresentação de relatórios de auditorias de otimização de recursos se refere ao conteúdo.

Objetivos, Escopo e Metodologia

7.10 Os auditores devem incluir em seus relatórios os objetivos da auditoria, seu escopo e metodologia.

7.11 Os leitores do relatório necessitam conhecer os objetivos, o escopo e a metodologia de auditoria para compreender seu propósito, julgar os méritos do trabalho realizado e de seus resultados, e entender todas as suas limitações significativas.

7.12 Ao incluir os objetivos em seus relatórios, os auditores devem expor as razões pelas quais realizaram a auditoria e a finalidade do relatório. Expressar claramente os fins do relatório implica normalmente indicar o objeto da auditoria e os aspectos de otimização de recursos examinados e, posto que os resultados da auditoria dependem de seus objetivos, indicar que achados são tratados e as conclusões e recomendações a que eles chegaram.

7.13 Com o fim de evitar interpretações errôneas nos casos em que os objetivos da auditoria sejam particularmente limitados e que possam ser inferidos objetivos mais amplos, será conveniente apresentar os objetivos não pretendidos.

7.14 Na seção do relatório que se refere ao escopo, os auditores devem descrever a profundidade e amplitude do trabalho realizado para alcançar os objetivos da auditoria. Os auditores devem, na medida do possível, estabelecer a relação que existe entre a

amostra examinada e o universo; identificar as organizações, a situação geográfica e o período examinado; relatar os tipos e as fontes de evidências utilizados e explicar os problemas relacionados com a qualidade ou outros problemas referentes à evidência. Os auditores também devem relatar as limitações impostas ao enfoque de auditoria devido a limitações de prazo ou ao escopo da auditoria.

7.15 Na seção do relatório referente à metodologia, os auditores devem explicar claramente as técnicas utilizadas para obter e analisar as evidências necessárias para alcançar os objetivos da auditoria. Essa explicação deve identificar qualquer hipótese significativa usada ao executar a auditoria; também, deve descrever as técnicas comparativas aplicadas, descrever os critérios e indicadores utilizados e, quando empregados métodos de amostragem, explicar a forma como a amostra foi delineada e as razões para sua seleção.

7.16 Deverão ser tomadas todas as providências necessárias para evitar que o leitor possa interpretar erroneamente algum assunto com respeito ao trabalho que foi efetuado, ou deixou de ser efetuado, para alcançar os objetivos da auditoria, particularmente quando o trabalho foi limitado por falta de tempo ou de recursos.

Resultados de Auditoria

7.17 No relatório devem ser expostos com clareza os achados significativos da auditoria e, nos casos em que se façam necessários, as conclusões dos auditores.

7.18 Os auditores devem apresentar relatório sobre os achados significativos desenvolvidos em resposta

aos objetivos da auditoria.² Ao elaborar o relatório, os auditores devem incluir informação suficiente, admissível e relevante dos achados para facilitar sua compreensão e que sua exposição seja convincente e objetiva, e corresponda a uma perspectiva apropriada. Além disso, os auditores devem incluir informação adequada dos antecedentes necessários para que os leitores compreendam os achados.

7.19 Com frequência, considera-se que os achados da auditoria contêm todos os elementos relacionados com os critérios, a condição, o efeito e, se detectados problemas, a causa.³ Todavia, os elementos dependem inteiramente dos objetivos da auditoria. Portanto, um achado ou um conjunto de achados estará completo, na medida em que sejam alcançados os objetivos da auditoria e o relatório estabeleça claramente a relação destes objetivos com os elementos dos achados.

7.20 O relatório deverá incluir conclusões quando os objetivos da auditoria o requeiram. As conclusões são inferências lógicas sobre o programa, baseadas nos achados dos auditores. As conclusões devem ser formuladas explicitamente e não deixadas para serem deduzidas pelos leitores. A força das conclusões dos auditores depende do grau de persuasão da evidência que embasa os achados e do grau de convencimento da lógica usada para formular as conclusões.

² Todos os achados da auditoria que não sejam apresentados no relatório (porque, por exemplo, carecem de relevância) deverão ser comunicados, em separado, à organização auditada, de preferência por escrito. O relatório de auditoria deverá fazer referência aos achados que tenham sido comunicados oficialmente às autoridades superiores da administração. Todas as comunicações deverão estar documentadas nos papéis de trabalho.

³ Ver a descrição dos elementos de um achado nos parágrafos 6.49 a 6.52.

Recomendações

7.21 Os auditores devem incluir em seus relatórios as recomendações com respeito às medidas consideradas apropriadas para corrigir áreas-problema e melhorar as operações.

7.22 Os auditores devem incluir, em seus relatórios, recomendações quando, baseados nos achados correspondentes, demonstrem a possibilidade de melhorar significativamente a operação e o desempenho. Quando forem significativos os casos de inobservância e forem observadas deficiências de controle, também devem ser formuladas recomendações para que sejam cumpridas as leis e regulamentos e aprimorados os controles administrativos. Ademais, em seu relatório, os auditores devem revelar a situação dos achados significativos de auditorias anteriores, que não foram objeto de ações corretivas, e que afetem os objetivos e os achados da auditoria em curso.

7.23 Os relatórios que contêm recomendações construtivas podem encorajar melhorias na execução dos programas e atividades governamentais. As recomendações são mais construtivas quando se destinam a solucionar as causas dos problemas observados, referem-se a ações específicas e são dirigidas a quem compete empreender essas ações. Ademais, é necessário que as medidas recomendadas sejam factíveis e que seu custo corresponda aos benefícios esperados.

Declaração sobre
Normas de
Auditoria

7.24 Os auditores devem declarar em seu relatório que a auditoria foi realizada de acordo com as normas de auditoria governamental geralmente aceitas.

7.25 A declaração de conformidade com as normas de auditoria governamental geralmente aceitas refere-se às normas aplicáveis que os auditores devem ter seguido durante a auditoria. Será necessário modificar essa declaração quando não forem cumpridas

as normas aplicáveis. Nessas situações, os auditores devem incluir, na seção de seu relatório que se refira ao escopo de auditoria, quais dessas normas não foram observadas, as causas e o efeito que isso causou nos resultados da auditoria.

Cumprimento de
Leis e
Regulamentos

7.26 No relatório deve-se mencionar todos os casos significativos de inobservância e abuso encontrados durante a auditoria ou que com ela tenham relação. Em alguns casos, os auditores devem informar sobre atos ilícitos diretamente aos interessados externos à entidade.

Inobservância
e Abuso

7.27 Quando os auditores concluem, baseados na evidência obtida, que ocorreram ou é provável que tenham ocorrido inobservâncias significativas ou abuso, devem incluir em seu relatório as informações relevantes. O termo "inobservância" compreende atos ilícitos (violações de leis e regulamentos)⁴ e descumprimento de dispositivos contratuais ou de convênios de doação. O abuso ocorre quando a condução de uma organização, programa, atividade ou função governamental não satisfaz às expectativas da sociedade com respeito a uma conduta prudente.

7.28 Ao informar sobre os casos significativos de inobservância, os auditores devem apresentar seus achados dentro de uma perspectiva apropriada. Objetivando oferecer ao leitor uma base para avaliar a frequência e conseqüências das inobservâncias, devem estabelecer a relação existente entre os casos

⁴Se um ato em particular é em realidade ilícito, terá de esperar a decisão final de uma corte de justiça. Portanto, quando os auditores revelarem assuntos que os levaram a concluir que existem possibilidades de ocorrência de um ato ilícito, devem ter o cuidado de não dar a entender que se tenha efetuado uma determinação de ilegalidade.

de descumprimento com o universo ou com o número de casos examinados e devem ser quantificados em termos monetários, quando necessário.

7.29 Quando os auditores detectarem casos não significativos de inobservância, devem comunicá-los à organização auditada, de preferência por escrito. Caso os auditores comuniquem tais casos de inobservância em uma carta gerencial à administração superior, devem fazer referência a esta carta no relatório de auditoria. Os auditores devem documentar em seus papéis de trabalho toda a correspondência dirigida à organização auditada, com respeito à inobservância.

7.30 Os auditores são responsáveis pela informação, em certas circunstâncias, sobre atos ilícitos diretamente aos interessados externos da organização auditada, conforme descrito a seguir. Os auditores devem cumprir essa responsabilidade mesmo que tenham renunciado ou sido demitidos.⁵

7.31 Pode-se exigir da organização auditada, por lei ou regulamento, que informe certos atos ilegais aos interessados externos específicos (por exemplo, a um Inspetor Geral Federal ou a um Procurador Geral Estadual). Caso os auditores tenham comunicado atos ilícitos à organização auditada e esta tenha deixado de incluí-los no seu relatório, os auditores devem comunicar ao ente regulador da organização auditada, que estão conscientes de tal omissão. Se a organização auditada não elaborar o relatório, tão logo seja possível, para seu órgão regulador, os auditores devem informar sobre os atos ilícitos de maneira direta ao interessado externo especificado nas leis ou regulamentos.

⁵ Os auditores internos que auditam dentro da entidade que os emprega não têm o dever de informar para fora dessa entidade

7.32 Os auditores devem obter evidência suficiente, admissível e relevante (por exemplo, através de confirmação dos interessados externos) que corrobore as afirmações da administração de que esta informou aos interessados sobre atos ilícitos. Caso a administração não possa fazê-lo, os auditores devem informar sobre os atos ilegais diretamente aos interessados, conforme foi explicado anteriormente.

7.33 O capítulo 6 lembra aos auditores que, em certas circunstâncias, as leis, os regulamentos ou as políticas podem exigir-lhes que apresentem, de imediato, um relatório sobre os indícios de certos tipos de atos ilícitos para ser entregue às autoridades fiscalizadoras e de investigação. Quando os auditores concluem que esse tipo de ato ilícito ocorreu ou é provável que tenha ocorrido, devem perguntar àquelas autoridades, ou a seus assessores jurídicos, se a informação sobre esse ato ilícito poria em risco os procedimentos legais ou próprios da investigação. Os auditores devem limitar seus relatórios a assuntos que não possam por em risco tais procedimentos, tal como a informação que já faz parte do registro público.

Controles Administrativos

7.34 Os auditores devem incluir em seus relatórios o escopo de seu trabalho nos controles administrativos e qualquer deficiência significativa encontrada durante a auditoria

7.35 Os relatórios sobre os controles administrativos variarão dependendo da importância da deficiência encontrada e a relação dessas deficiências com os objetivos de auditoria.

7.36 Nas auditorias cujo único objetivo seja avaliar os controles administrativos, as falhas encontradas, que por sua importância mereçam ser incluídas no relatório de auditoria, são consideradas deficiências e devem ser identificadas no relatório de auditoria. Todos os controles administrativos avaliados devem ser in-

Apresentação Direta de
Relatórios sobre
Atos Ilícitos

dicados com o fim de apresentar claramente os objetivos, escopo e metodologia da auditoria.

7.37 Na auditoria cujo objetivo seja avaliar a otimização de recursos, é possível que os auditores descubram deficiências nos controles administrativos, que serão consideradas como causa do desempenho deficiente. Ao informar esse tipo de achado, as deficiências de controle são identificadas como a "causa".

**Opiniões dos
Funcionários
Responsáveis**

7.38 Os auditores devem incluir no relatório as opiniões pertinentes que os funcionários responsáveis pelo programa auditado manifestaram em relação aos achados, conclusões e recomendações dos auditores, assim como as respectivas medidas corretivas pretendidas.

7.39 Uma das formas mais eficazes para se assegurar de que um relatório seja imparcial, objetivo e completo é a revisão e o comentário prévio dos funcionários responsáveis da entidade auditada e dos demais funcionários correspondentes, conforme for apropriado. Ao incluir as opiniões dos funcionários responsáveis, o relatório não somente mostrará os achados e opiniões dos auditores, como também o que os primeiros opinam e planejam fazer a esse respeito.

7.40 Normalmente, os auditores devem solicitar que os funcionários responsáveis apresentem por escrito suas opiniões referentes às conclusões, às recomendações e aos achados significativos. Nesse caso, quando não forem obtidos comentários por escrito, devem ser solicitados comentários verbais.

7.41 Os comentários prévios obtidos devem ser avaliados objetivamente e mencionados no relatório, se for apropriado. Também devem ser mencionados os

comentários prévios, tais como as medidas corretivas prometidas ou planejadas, porém, não se pode aceitá-las como justificativas para omitir observações importantes ou recomendações correlatas.

7.42 Quando comentários dessa natureza se opuserem aos achados, conclusões ou recomendações apresentados no relatório e não forem válidos na opinião dos auditores, estes podem expor no relatório seus motivos para rejeitá-los. Inversamente, os auditores devem modificar seu relatório se considerarem válidos estes comentários.

**Reconhecimento
de Resultados
Notáveis**

7.43 Os auditores devem incluir em seus relatórios os resultados importantes da administração, especialmente quando as medidas adotadas para melhorar uma área podem ser aplicadas em outras.

7.44 Os resultados administrativos importantes, constatados durante a auditoria, e que estejam no escopo da mesma, devem ser mencionados no relatório de auditoria, junto com as deficiências detectadas. Essa informação será necessária para apresentar objetivamente a situação observada pelos auditores e para que o relatório tenha o devido equilíbrio. Ademais, o fato de o relatório mencionar os resultados positivos pode levar outros organismos governamentais, que leram o relatório, a adotarem medidas para melhorar seu desempenho.

**Assuntos que
Requerem Estudo
Adicional**

7.45 Os auditores devem incluir uma relação de todos os assuntos importantes que requeiram maior estudo e consideração para efeito do planejamento de futuros trabalhos de auditoria.

7.46 Se durante a auditoria foram identificados assuntos importantes, que requeiram um trabalho adicional, porém que não estejam relacionados diretamente com os objetivos da auditoria, ou que os auditores

não contem nem com o tempo nem com os recursos suficientes para ampliar o escopo da auditoria e efetuar o devido acompanhamento, os auditores devem informar a quem está a cargo do planejamento de futuros trabalhos de auditoria sobre estes assuntos dentro da organização de auditoria. Quando acharem conveniente, os auditores também podem revelar os assuntos no relatório e as razões porque eles requerem estudo posterior.

**Informação
Confidencial e
Privilegiada**

7.47 Se certa informação não puder ser revelada, os auditores devem relatar a natureza da informação omitida e as razões para isso.

7.48 A divulgação de certas informações pode estar proibida por leis e regulamentos locais, estaduais ou federais. Essas informações poderão ser liberadas, quando necessário, exclusivamente para pessoas autorizadas por leis e regulamentos a recebê-las.

7.49 Se tais razões impedem que os auditores incluam informações pertinentes no relatório, os auditores devem estabelecer a natureza das informações omitidas e as razões que tornam necessária tal omissão. Antes de omitir essas informações em seu relatório, os auditores devem assegurar-se de que existe uma disposição legal que justifique essa omissão e, quando seja conveniente, devem obter assessoramento jurídico a respeito.

**Apresentação do
Relatório**

7.50 A quarta norma para a apresentação de relatório de auditorias de otimização de recursos estabelece o seguinte:

O relatório deve ser completo, exato, objetivo e convincente, e suficientemente claro e conciso na medida em que os assuntos tratados permitirem.

Completo

7.51 Para que seja completo, o relatório deverá conter todas as informações necessárias para alcançar os objetivos da auditoria, promover uma compreensão adequada e correta dos assuntos relatados e satisfazer os requisitos de conteúdo. O relatório também deve incluir os antecedentes necessários.

7.52 Para que os leitores compreendam correta e adequadamente o relatório, é indispensável que este ofereça informação suficiente referente à magnitude e importância dos achados, sua frequência em relação ao número de casos ou transações revisados e a relação entre esses achados e as operações da entidade.

7.53 Na maioria dos casos, não basta apresentar um exemplo isolado de determinada deficiência para embasar uma conclusão de caráter geral ou a recomendação correlata. Com isso, o que se demonstra é que houve um desvio, um erro ou uma deficiência de controle. Todavia, a menos que seja necessário se fazer uma apresentação convincente, não é preciso incluir informações comprobatórias detalhadas.

Exato

7.54 A exatidão requer que a evidência apresentada seja verdadeira e que os achados sejam expostos corretamente. A exatidão baseia-se na necessidade de se assegurar que a informação que se apresenta aos leitores é verdadeira e confiável. Um erro poderia ocasionar questões sobre a validade substancial do relatório total. Ademais, um relatório com erros poderia prejudicar a credibilidade da organização de auditoria e reduzir a eficácia de seus relatórios.

7.55 O relatório somente deve incluir informações, achados e conclusões comprovados por evidência admissível e relevante, que deve ser devidamente documentada nos papéis de trabalho dos auditores. Se a informação é significativa para os achados e con-

clusões de auditoria, porém não foi examinada, deve-se indicar claramente no relatório as limitações da informação e não emitir conclusões ou recomendações injustificadas baseadas naquela informação.

7.56 A evidência relatada deverá demonstrar que a informação que se apresenta é correta e justa. A exposição será correta quando indicar, com toda precisão, o escopo e a metodologia da auditoria e quando os achados e conclusões forem apresentados, de maneira consistente, em conformidade com esse escopo.

Objetivo

7.57 A objetividade requer equilíbrio quanto ao conteúdo e ao tom do relatório. A credibilidade de um relatório aumenta significativamente quando ele apresenta a evidência, de maneira não preconceituosa, de modo que os leitores sejam convencidos pelos próprios fatos.

7.58 O relatório de auditoria deve ser justo, não se prestar a interpretações errôneas e deve expor os resultados da auditoria dentro de uma perspectiva apropriada. Os resultados devem ser apresentados com imparcialidade e deve-se evitar a tendência a exagerar ou enfatizar excessivamente o desempenho deficiente. Ao descrever as deficiências na otimização de recursos, os auditores devem mencionar as explicações dadas pelos funcionários responsáveis, incluindo as dificuldades ou circunstâncias extraordinárias que eles enfrentaram.

7.59 O tom dos relatórios deve ajudar a tomada de decisões referentes aos achados e às recomendações dos auditores. Se for indispensável que os achados sejam expostos em termos claros e diretos, os auditores devem ter em mente que um de seus propósitos é persuadir, e que, para isto, o mais conveniente é evitar expressões que tendam a provocar desnecessariamente uma atitude de defesa e de oposição. Ain-

da que muitas vezes seja necessário criticar um desempenho anterior, o relatório deverá enfatizar as medidas requeridas para as melhorias necessárias.

Convincente

7.60 Para que o relatório seja convincente é preciso que os resultados da auditoria correspondam a seus objetivos, que os achados se apresentem de uma maneira persuasiva e que as recomendações e conclusões se depreendam logicamente dos fatos expostos. A informação apresentada deverá ser suficiente para convencer os leitores da validade dos achados, da justeza das conclusões e da conveniência de que se implementem as recomendações. Os relatórios preparados dessa forma podem contribuir consideravelmente para que a atenção dos funcionários responsáveis se concentre nos assuntos que exijam mais atenção e que possam ajudar a estimular a adoção de medidas corretivas.

Claro

7.61 A clareza exige que o relatório seja fácil de ser lido e compreendido. Os relatórios devem ser redigidos em uma linguagem tão clara e simples quanto permitam os assuntos tratados.

7.62 O uso de uma linguagem direta e desprovida de tecnicismo é essencial para simplificar a exposição. Se forem utilizados termos técnicos, ou abreviaturas e siglas pouco conhecidos, esses deverão ser definidos com toda clareza. As siglas devem ser usadas com moderação.

7.63 Tanto a organização lógica da informação, como a exatidão e precisão para expor os fatos e formular conclusões, são essenciais para a clareza e a compreensão. O uso eficaz de títulos, subtítulos e legendas faz com que o relatório seja mais fácil de ser lido e compreendido. Quando for conveniente, os auditores devem utilizar elementos de apoio visual (como fotografias, diagramas, gráficos e mapas) para esclarecer e resumir informações complexas e de difícil compreensão.

Conciso

7.64 Para que o relatório seja conciso, exige-se que ele não seja mais extenso do que o necessário para transmitir e dar respaldo à sua mensagem. O excesso de detalhes distrai a atenção e pode ocultar a mensagem real ou confundir e desanimar o leitor. Também, devem ser evitadas repetições desnecessárias.

7.65 Ainda que sempre seja necessário aplicar muitos critérios para determinar o conteúdo dos relatórios, aqueles concisos, porém completos, serão os que obterão melhores resultados.

Distribuição do
Relatório

7.66 A quinta norma para a apresentação de relatórios de auditorias de otimização de recursos estabelece o seguinte:

A organização de auditoria deve submeter relatórios de auditoria por escrito aos funcionários apropriados da organização auditada, dos organismos que tenham solicitado ou contratado a auditoria e, inclusive, dos organismos externos que forneceram recursos, a menos que restrições legais a impeçam. Ademais, devem ser enviadas cópias dos relatórios a outros funcionários, que detenham autoridade de supervisão legal ou que possam tomar decisões referentes aos achados e recomendações de auditoria, assim como às demais pessoas autorizadas a receberem esses relatórios. A menos que existam restrições legais ou regulamentares, cópias dos relatórios deverão ser colocadas à disposição do público, para sua apreciação.

7.67 Os relatórios de auditoria devem ser distribuídos oportunamente aos funcionários interessados em seus resultados. Tais funcionários são aqueles que, por disposição legal ou regulamentar, estão autorizados a receber esses relatórios, aqueles que tomam decisões referentes aos achados e recomendações, os funcionários de outros setores do governo que prestaram assistência à entidade auditada e os legisladores.

Todavia, se a auditoria compreende assuntos confidenciais por razões de segurança, ou que, por outras razões, não possam ser divulgados para certos grupos em particular, ou para o público em geral, deverá ser restrita a distribuição do relatório.

7.68 Quando contratadas organizações privadas de auditoria, o organismo governamental contratante será responsável por distribuir os relatórios apropriadamente. Se a distribuição do relatório estiver a cargo da organização não-governamental de auditoria, o contrato respectivo deverá estipular os funcionários e organizações que receberão o relatório.

7.69 Os auditores internos, que realizem auditorias na entidade a que pertencem, deverão observar as políticas estatutárias estabelecidas por essa entidade e as disposições legais aplicáveis. Os auditores internos devem apresentar seus relatórios com regularidade à administração superior dessa entidade, que é responsável por sua distribuição.

Conselho Consultivo de Normas de Auditoria Governamental

James B. Thomas, Jr., Chairman
Inspector General
U.S. Department of Education

Ross F. Conner
Associate Professor of Social Ecology and Medicine
University of California at Irvine

Norwood J. Jackson, Jr.
Chief, Financial Standards and Reporting Branch
Office of Management and Budget

Margaret Kelly
State Auditor
Missouri

Sam M. McCall
Deputy Auditor General
Florida

John R. Miller
Partner
KPMG Peat Marwick

Donald L. Neebes
Partner
Ernst & Young

Douglas R. Norton
Auditor General
Arizona

Thomas D. Roslewicz
Deputy Inspector General for
Audit Services
U.S. Department of Health and Human
Services

Edward P. Ryan
City Auditor and Comptroller
San Diego, California

Apêndice I
Conselho Consultivo de Normas
de Auditoria Governamental

William J. Sharkey
Former Assistant Director
Defense Contract Audit Agency

Richard C. Tracy
Director of Audits
Portland, Oregon

Wanda A. Wallace
Associate Dean for Academic Affairs
School of Business Administration
The College of William & Mary

John K. Watsen
Vice President for Auditing
Federal National Mortgage
Association

Wayne L. Welsh
Legislative Auditor General
Utah

Frederick D. Wolf
Managing Director
Price Waterhouse

GAO Project Team

Marcia B. Buchanan
Donald H. Chapin
Patrick L. McNamee

Índice Remissivo

Abuso	6.35
Achados	5.19, 6.49-6.52, 7.17-7.19
Acompanhamento	4.3, 4.10, 5.26, 6.5, 6.12-6.13
AICPA, normas	
Auditorias relacionadas com assuntos financeiros	4.39-4.40, 5.36-5.37
Relação	1.9, 4.2-4.4, 5.2-5.3
Aplicação	1.2-1.8
Apresentação de relatórios	
Auditorias de otimização de recursos	7.1-7.69
Auditorias relacionadas com assuntos financeiros	5.36-5.37
Controles administrativos	7.34-7.37
Controles internos	5.3, 5.26-5.28
Observância às leis e regulamentos	5.3, 5.15-5.25, 7.26-7.33
Observância às normas de	3.29, 5.3, 5.11-5.14,
auditoria governamental geralmente aceitas	7.24-7.25
Situação dos achados e recomendações anteriores	4.10, 5.26, 6.12, 7.22
Apresentação do relatório	
Claro	7.61
Combinado	5.16
Completo	7.51-7.53
Conciso	7.64-7.65
Convincente	7.60
Exato	7.54-7.56
Objetivo	7.57-7.59
Apresentação do relatório sobre controle interno	5.26-5.28
Apresentação direta do relatório, observância	5.15, 5.21-5.25, 7.26, 7.30-7.33

Índice Remissivo	
Assuntos que requerem estudo adicional	7.45-7.46
Atos Ilícitos	4.4, 4.12, 4.14-4.16, 6.28-6.33
Auditorias de demonstrações financeiras	2.4a
Auditoria de economia e eficiência	2.7a, 2.8, 6.10, 6.30
Auditoria de otimização de recursos	2.6, 2.9
Auditorias de programas	2.7b, 2.9, 6.10, 6.30
Auditorias relacionadas com assuntos financeiros	2.4b, 2.5, 4.39-4.40, 5.36-5.37
Causa	6.52
Capacidade profissional, qualificações	3.3-3.10
Comunicações com comitês de auditoria ou outros	5.3, 5.5-5.10
Conclusões	7.20
Condição	6.50
Conteúdo do relatório	7.9-7.49
Contratação de serviços de auditoria	1.15, 3.36, 4.38, 6.65
Controles administrativos	6.39-6.45, 7.34-7.37
Controle de qualidade	3.31-3.36
Controles Internos	
Ambiente de controle	4.23-4.24
Avaliação de riscos	4.31-4.33
Observância de leis e regulamentos	4.30, 6.41
Programa	6.31
Salvaguarda de ativos	4.25-4.29, 6.41
Validade e confiabilidade da informação	6.41
Critérios	6.5, 6.11
Devido zelo profissional	3.26-3.30
Possíveis irregularidades ou atos ilícitos	4.16, 6.33
Distribuição, relatório de	5.3, 5.32-5.35, 7.66-7.69
Educação continuada, requisitos de	3.6-3.9

Índice Remissivo	
Efeito	6.51
Escopo	3.28, 6.3, 6.6, 6.20, 6.42, 7.10-7.11, 7.14-7.16
Evidência	6.5, 6.46-6.65
Forma do relatório	7.2-7.5
Fraude	6.37
Independência	3.11-3.25
Informação	
Auditores, por	6.57
Organizações auditadas, por	6.58-6.59
Sistemas computadorizados, desde	6.62
Terceiros, por	6.60-6.61
Informação confidencial e de acesso restrito	5.29-5.31, 7.47-7.49
Inobservância	4.3, 4.13, 4.18-4.20, 6.34
Irregularidades	4.4, 4.12, 4.14-4.16
Metodologia	3.28, 6.4, 6.6, 6.20, 6.42
Necessidades do usuário	5.9, 5.10, 6.7-6.8
Observância	
Apresentação de relatórios	5.3, 5.15-5.25, 7.26-7.33
Controles sobre	4.30, 6.31, 6.41
Objetivos	2.2-2.3, 6.3, 6.6, 6.9-6.10, 6.20, 6.42, 7.10-7.13
Opiniões de funcionários encarregados	7.38-7.42
Oportunidade	7.6-7.8
Outras atividades de uma organização de auditoria	2.10-2.11, 3.9
Papéis de trabalho, requisitos	3.29, 4.3, 4.15, 4.31, 4.34-4.38, 5.8, 5.20, 5.28, 6.63-6.65, 7.18
Pessoal	6.5, 6.17-6.18, 6.20
Planejamento	4.6-4.10, 6.2-6.21
Plano de auditoria escrito	6.19-6.21

Programa, aspectos do	6.5-6.9
Reconhecimento de resultados notáveis	7.43-7.44
Relevância	6.5, 6.7
Revisão externa de controle de qualidade	4.4, 4.8-4.9
Significância	6.5, 6.7
Sistemas internos de controle de qualidade	3.32
Supervisão	6.22-6.25, 6.64
Trabalho realizado por terceiros	6.14-6.16, 6.65

Este documento, Normas de Auditoria Governamental: Revisão de 1994 (GAO/OCG-94-4), é comercializado pela Superintendência de Documentos, Gráfica Oficial do Governo dos Estados Unidos, Washington, D.C. 20401. O número de estoque é 020-000.00.265-4.

e ba

8